

# CONTENIDO

## Editorial

César Augusto López Botero	La Sombra de Sæmund y la Culpa en el Proceso de Responsabilidad Fiscal	9
----------------------------	--	---

## Presentación

Luz Stella Kuratomi Reyes	De Culpas y Responsabilidades	13
---------------------------	-------------------------------	----

## Daño y Culpa en la Responsabilidad Fiscal

Carlos Ariel Sánchez Rodrigo Naranjo Galvis Erick Rincón Cárdenas	Cuatro Tesis sobre Responsabilidad Fiscal	19
Enrique Guerrero Ramírez	Aspectos Fenomenológicos del Daño dentro de un Proceso de Responsabilidad Fiscal	33
Antonio Thomas Arias	La Culpa en la Responsabilidad Fiscal	48
Juan Fernando Romero Tobón	Aspectos de la Culpa en Materia de Responsabilidad Fiscal: la Insoportable Levedad	62

## Probidad, Transparencia e Integridad

Juan Carlos Expósito	Alcance y ámbito de aplicación del decreto 2170 del 30 de septiembre de 2002, modificatorio del Decreto 855 de 1994 y reglamentario de la ley 80 de 1993, aspectos mas relevantes.	85
Carlos Botero Borda	Enron o la Crisis de la Confianza	100

## Control y Gestión

Luis Antonio González Santos	Reglamento Institucional de la Regulación Contable: Una Crítica al Papel del Auditor frente a la Sociedad	113
Ricardo Martner	Los efectos de la globalización económica y financiera sobre los presupuestos públicos en América Latina	143

## Reseñas

Alfredo Posada Viana	El Control Fiscal en la Agenda del Nuevo Gobierno	171
----------------------	---	-----

Esta publicación ha sido editada en Bogotá D.C., Colombia. Cra. 10 No. 17-18 Piso 9  
E-mail: [sinderesis@auditoria.gov.co](mailto:sinderesis@auditoria.gov.co) — ISSN 0124 - 471X — Derechos Reservados

# SINDÉRESIS

**Auditor General  
de la República** César Augusto López Botero

**Directora** Luz Stella Kuratomi Reyes

**Comité Editorial** Edmundo Conde Zamorano  
Juan Silva Facundo  
Juan Fernando Romero Tobón  
Lucía Gaitán de Bedoya

**Edición, diseño y  
composición** Juan de Dios Cano Londoño

**Secretaría Técnica** Luisa Ocampo Jaramillo

**Portada** Alejandro Obregón, «Nepentes», 1990.  
Serigrafía 28/100. 194.5 x 387.5. Colección  
del Museo de Arte Moderno de Bogotá

**Impresión** Imprenta Nacional de Colombia

# EDITORIAL

## LA SOMBRA DE SÆMUND Y LA CULPA EN EL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL

CÉSAR AUGUSTO LÓPEZ BOTERO  
AUDITOR GENERAL DE LA REPÚBLICA

**E**l Control Fiscal en Colombia se vale de tres herramientas, cuales son, la rendición de la cuenta, las auditorías y el proceso de responsabilidad fiscal. Este último ha sido uno de los aspectos que mayor atención demanda por la ineficacia que ha tenido y que ha sido expuesta a espacio por la Auditoría General de la República.

Precisamente por ello, el Comité Editorial decidió abordar la culpabilidad como el aspecto central de este número de la revista *Sindéresis*.

El proceso de responsabilidad fiscal persigue, básicamente, el resarcimiento del Tesoro Público a cargo de los agentes que con su actuar lo han defraudado. Para ello, se hace necesario, no sólo la existencia de un detrimento patrimonial del Estado, sino, también, un elemento de culpabilidad del actor.

En ese elemento de la culpabilidad es que se ha producido un reciente debate, pues nuestra legislación contemplaba que la culpa leve daba lugar a la configuración de este tipo de responsabilidad, lo cual resultaba lógico en la medida en que el bien jurídico protegido – el patrimonio de todos los ciudadanos – que está siendo amenazado está situado en el más alto pedestal. Sin embargo, un reciente fallo de la Corte Constitucional, desestimó la posibilidad de que ese grado de culpabilidad diera lugar a la responsabilidad fiscal, exigiendo más bien la culpa grave o el dolo para que ella se presente. Esta nueva posición, en concepto de algunos, es una estocada fatal para encontrar los responsables de defraudar al Estado.

No obstante, para la Auditoría General de la República lo que ello demanda es una mejor labor investigativa, un criterio agudo en el juzgamiento y sopesar la culpabilidad frente a actores que, por ser servidores públicos, tienen sus tareas perfectamente delimitadas, por el principio de legalidad de la actuación de la administración pública, amén de la destreza que los contralores deben tener en el manejo de las finanzas públicas, lo que hace que sus conductas sean las de expertos en la materia que infringen.

En todo caso, para los demás organismos de control fiscal, como la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales, evidentemente si puede tener este fallo connotaciones un poco más profundas.

La falta de resultados en el proceso de responsabilidad fiscal no ha sido el grado de culpabilidad, pues, aún configurándose con la culpa leve, los organismos de control fiscal eran deficientes en el manejo de esta herramienta y las caducidades, prescripciones y nulidades aparecen por doquier y lo seguirán haciendo. La calentura no se debe buscar en las sabanas. Es el proceso mismo y la calidad de entidades que lo llevan los que no dejan que el mecanismo produzca frutos.

Tal vez sea la hora, como lo ha propuesto la Auditoría General de la República, de que el proceso de responsabilidad fiscal se convierta en una acción contencioso-administrativa más, centrada en el resarcimiento del Tesoro y dejar a quienes practican auditorías la tarea de medir el grado de diligencia en la gestión con los bienes y rentas públicas.

En efecto, el grado de diligencia, que al fin de cuentas es lo que se mide cuando se habla de la culpa, si bien es un tema central en el proceso de responsabilidad fiscal, también lo es en las auditorías que se realizan

para medir el grado de eficiencia con que se manejan los bienes y rentas con que se dotan las entidades y la eficacia con que se logran los cometidos que se proponen los administradores de ellas.

De este modo, la diligencia no es un tema que se deba explorar exclusivamente referido al proceso de responsabilidad fiscal, ya que resulta ser más imperativo en la medición de la gestión. Por ello, la negligencia, no sólo debe dar lugar al resarcimiento económico del Tesoro, sino al mejoramiento de la actividad pública y al correcto aprovechamiento de los recursos públicos.

Demostrado está en el espectro internacional que el control fiscal que se dirige exclusivamente a la parte punitiva y resarcitoria, a través de buscar en algunas personas que reviertan lo que el Estado a perdido por su actuar, resultan ser ineficaces, tanto en recuperar los recursos perdidos, como en el mejoramiento de las entidades y las gestiones futuras. Una auditoría que se dedique más a la prevención y a lograr pautas de reacomodamiento de las entidades para que desempeñen mejor su labor, tiene unos resultados efectivos a futuro y, definitivamente, cumple mejor la función de proteger el erario.

Esta revista y su tema central se constituyen en un buen inicio para el estudio de los temas de la diligencia y la culpa en el control fiscal, cuya referencia al proceso de responsabilidad fiscal es sólo una cara de la moneda, posteriormente, es necesario continuar con el análisis de la diligencia en la gestión pública.

El relato vikingo, de la región Noruega, llena de Elfos, Trols y Tritones, resulta ilustrativo para quienes se concentran en la búsqueda de la desaparecida culpa leve como elemento fundante de la responsabilidad fiscal sin considerar que ella aún subsiste en ese escenario sin que la mayor exigencia de su gradación cambie mucho el panorama, pero, lo más importante, que también está presente en la gestión de los servidores públicos. Tratar de aprehender la culpa leve como el elemento central del control fiscal nos pone en la situación de dejar al garete lo que es verdaderamente importante que es la gestión y el buen manejo de las rentas estatales.

Se dice que en los viejos tiempos, más allá del mar, existía una escuela de magia negra, cuyo pago por la educación consistía en que un Trol

se quedaba cada año con el último estudiante que saliera, lo cual era temido por todos los graduandos. En determinada ocasión fue Sæmund el sabio quien se ofreció salir de último, pero logró salvarse con un ardid, pues, le mencionó al Trol, cuando lo trataba atrapar, en aquel día que resplandecía el sol frente a ellos, que él no era el último que salía de la escuela, que había otro, refiriéndose a su sombra, y el Trol se lanzó sobre la sombra pensando que era el último alumno, mientras Sæmund salía de la escuela y la puerta se cerraba tras él. Desde ese momento Sæmund se convirtió en un hombre sin sombra porque el Trol nunca la liberó, pero libre de hacer su voluntad. 

# PRESENTACIÓN

## DE CULPAS Y RESPONSABILIDADES

LUZ STELLA KURATOMI REYES  
DIRECTORA REVISTA SINDÉRESIS

**L**a responsabilidad fiscal como el conjunto de actuaciones administrativas que determina y establece la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión daño al patrimonio del Estado, contempla de manera estricta el análisis de la conducta dolosa o culposa atribuible a la persona que realiza la gestión, para identificar el grado de responsabilidad frente al daño causado. Más recientemente, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-619/02 declaró inexecutable el parágrafo 2º. del Artículo 4º de la Ley 610 de 2000 y la expresión «leve» contenida en el artículo 53 de la Ley 610 de 2000.

En este sentido, el tema «EL DAÑO Y LA CULPA EN LA RESPONSABILIDAD FISCAL» despierta el interés de importantes analistas, que motiva a la revista SINDÉRESIS en su edición número siete, a abordarlo en su sección central. En el primer artículo, Los autores Carlos Sánchez, Rodrigo Naranjo y Erick Rincón, en su artículo «*Cuatro Tesis sobre Responsabilidad*

*Fiscal*» cuestionan la posibilidad de aplicar los principios de dicha institución a la responsabilidad fiscal ambiental; resaltan el concepto de «uso indebido» como un avance notorio en la definición del daño fiscal, que incluye en un sentido más amplio al concepto de costo de oportunidad; argumentan que la culpa en materia de responsabilidad fiscal, seguirá manejándose como violación de normas o deberes claramente contemplados en normas, pues los solos principios de la gestión fiscal aún siguen siendo insuficientes para fundamentarla, ante las exigencias de certeza jurídica. Critican la eficacia de la responsabilidad fiscal, mermada por una estructura normativa que al volverla competencia de las contralorías la hace más difícil de declarar; Resalta el escaso valor agregado que aportan las contralorías y la existencia de un conjunto de leyes que prevén otras acciones con efectos resarcitorios similares, cuya concatenación no es clara. Este análisis se hace a la luz, principalmente, de la constitución política y la Ley 610 de 2000.

Enrique Guerrero, en su artículo «*Aspectos Fenomenológicos del Daño dentro de un Proceso de Responsabilidad Fiscal*», propone mostrar el daño como un objeto jurídico que se justifica adentro de la conducta humana y social. Causar un daño trae como efecto responder. La responsabilidad, entre ellas la fiscal no deviene de la aplicación de la norma al hecho mediante un simple raciocinio lógico formal sino que requiere del examen de la conducta del individuo y sus circunstancias frente a un riesgo considerado jurídica y socialmente desvalorado. Este enfoque lleva a reconocer la responsabilidad como una entidad compleja e histórica en donde tiene cabida una gran cantidad de teorías que permiten ahondar sobre el daño, la conducta y el nexo causal, con enorme importancia cuando se trata de investigaciones fiscales que conduzcan a establecer responsabilidades en el manejo de los recursos públicos.

El artículo «*La Culpa en la Responsabilidad Fiscal*», de Antonio Thomas Arias, insiste en el perfil de la responsabilidad fiscal como parte de la responsabilidad civil y así también el análisis en torno a la culpa. Explora la calificación de culpa grave dentro del proceso de responsabilidad fiscal y sus inconvenientes. Expone como acierto la promulgación de la Ley 610 de 2000 entendido como el inicio de un proceso cuyo propósito es dar el marco legal e institucional para la aplicación de la responsabilidad fiscal. Sin embargo, la independencia y la autonomía de dicha responsabilidad, planteada en la norma, está en duda porque no guarda un sentido lógico-jurídico y su aplicación podría entenderse como una forma o especie de la responsabilidad civil.

Finalmente el artículo *«Aspectos de la Culpa en Materia de Responsabilidad Fiscal - La Insoportable Levedad»*, de Juan Fernando Romero, plantea como, las preconcepciones sobre el entorno del sujeto infractor, la importancia de los antecedentes más que el hecho en sí y un ambiente caracterizado por el terror y la búsqueda de responsables, podrían hacer pensar que el tema de la culpa pasa a un segundo plano en el juzgamiento. No obstante, constitucionalmente, el proceso de responsabilidad exige más exploración sobre la culpabilidad. La pregunta en torno al nivel de la misma pareciera haber hallado respuesta en la Ley 610. Sin embargo, la reciente sentencia de la Corte Constitucional que declaró inexecutable la culpa leve como graduación de la culpa por analogía a la acción de repetición, afecta profundamente el control fiscal y plantea la necesidad de profundizar en el significado, alcance y contenido de la culpa en la responsabilidad fiscal.

En la segunda sección de la revista, PROBIDAD, TRANSPARENCIA E INTEGRIDAD, se consideran dos artículos, el primero de ellos relacionado con los alcances jurídicos de la nueva normativa contractual y su vinculación en el contexto del uso de la tecnología y la finalidad de transparencia, acceso y libre competencia, titulado *«Alcance y Ámbito de Aplicación del Decreto 2170 de Septiembre de 2002»* de Juan Carlos Expósito. En el mismo, se presenta un estudio de la norma y su análisis en un espacio de saber práctico que ayuda, sin duda, al mejor entendimiento del trámite y su aplicación. En el segundo artículo, *«Enron o la Crisis de la Confianza»* de Carlos Botero Borda, se expone un claro ejemplo de cómo los países desarrollados, que se creen ajenos a cualquier perturbación generada por el quebrantamiento de la confianza, que se concibe como un principio básico del sistema capitalista, también enfrentan situaciones en que ejecutivos y miembros de junta quiebran la confianza en ellos depositada, como el caso de Enron, considerada en algún momento como una de las empresas más admiradas y sus ejecutivos identificados como los más creativos e inteligentes. Esta empresa traicionó la confianza y generó daños a la economía, a los inversionistas y a la sociedad en general. Lo anterior, lleva al autor a mostrar que la tesis del profesor Fukuyama en el sentido de que la base del desarrollo en los países desarrollados era y es la confianza, se ha visto gravemente amenazada en la cuna del capitalismo.

En la sección CONTROL Y GESTIÓN, Luis González en su artículo *«Funcionamiento Institucional de la Regulación Contable»*, establece

la necesidad de realizar una discusión en torno al papel que juegan los auditores en la defensa del interés público, en un marco regulatorio inmóvil, positivista, abstracto y homogenizador frente a unas prácticas contables, principios y normas de auditoría dinámicas. Adicionalmente, analiza el papel y la responsabilidad social del profesional auditor de las instituciones reguladoras que en conjunto dan el contexto para una reforma al tratamiento de esta problemática.

Ricardo Martner, a partir del tema de la economía global, presenta en su artículo «*Los efectos de la globalización económica y financiera sobre los presupuestos públicos en América Latina*», una reflexión sobre la relación globalización-desarrollo en América Latina, dada la creciente incidencia de los procesos económicos, sociales y culturales de carácter mundial sobre los de carácter nacional o regional. Considera que en el terreno económico, el proceso de globalización es incompleto y se caracteriza por una ausencia de gobernabilidad, determinada por el carácter desigual de los participantes. En este marco, la vulnerabilidad y la poca gobernabilidad se vuelven factores permanentes en el momento de presupuestar los recursos públicos. No obstante, estima que la globalización brinda oportunidades para el desarrollo. Lo importante es definir estrategias nacionales que valoren los riesgos y las oportunidades de acuerdo con las diferencias estructurales entre sectores sociales y regiones. El desafío está en la construcción de un escenario institucional, que coadyuve a la estabilidad y al crecimiento mediante la identificación de estrategias a largo plazo presupuestalmente soportadas de manera plurianual y ponderando adecuadamente el principio de responsabilidad.

La edición concluye en la sección RESEÑAS con el artículo de Alfredo Posada «*Control Fiscal en la Nueva Agenda*», el cual es motivado por el inicio de un nuevo período presidencial y el insistente énfasis en campaña sobre el tema de la corrupción. La propuesta del nuevo gobierno, específicamente en el tema del control fiscal, parte de un diagnóstico, con cierto consenso, poco halagador para las actuales entidades, la ineffectividad en la lucha contra la corrupción asociada a los altos costos incurridos, plantea la necesidad de una reforma o «transformación integral» del sistema de control fiscal. El autor analiza la propuesta de reforma establecida en el referendo y alerta sobre el riesgo de la centralización del control fiscal en la Contraloría General de la República y la complejidad del proceso de privatización del ejercicio auditor. 

# CUATRO TESIS SOBRE RESPONSABILIDAD FISCAL

**CARLOS ARIEL SÁNCHEZ TORRES**  
**RODRIGO NARANJO GALVES**  
**ERICK RINCÓN CÁRDENAS**

## NOTA INTRODUCTORIA

**O**portunamente, cuando se debate una propuesta de referendo constitucional que incluye el tema de las contralorías, la Auditoría General de la República abre el

necesario debate sobre el tema de la responsabilidad fiscal; que junto con otras reflexiones atinentes al control fiscal debió, en nuestro sentir, hacer parte de una reflexión previa a la propuesta de reforma.

El grupo de investigadores de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, ha preparado el presente escrito que recoge varias tesis sobre el punto, que son resultado de nuestro trabajo sobre el punto y que planteamos con el ánimo de contribuir al enriquecimiento de esta discusión; trabajo que está orientado desde la óptica de la eficacia, considerando que el control fiscal en general y la responsabilidad fiscal como institución, son parte del sistema de control sobre la calidad del gasto.

**CARLOS ARIEL SÁNCHEZ TORRES**

Profesor Investigador  
Universidad del Rosario

E-mail:

[cariel@claustrourosario.edu.co](mailto:cariel@claustrourosario.edu.co)

**RODRIGO NARANJO GALVES**

Profesor Investigador  
Universidad del Rosario

E-mail:

[rmaranjo@claustrourosario.edu.co](mailto:rmaranjo@claustrourosario.edu.co)

**ERICK RINCÓN CÁRDENAS**

Investigador Conciencias-  
Universidad del Rosario

E-mail:

[erincon@claustrourosario.edu.co](mailto:erincon@claustrourosario.edu.co)

Desde este punto de vista, nuestras tesis, hacen relación al tema del daño fiscal ambiental y la imposibilidad de hacerlo efectivo mediante un proceso de responsabilidad fiscal; al daño fiscal en la modalidad de uso indebido, que constituyó un avance de la Ley 610; a los criterios para manejar la culpa fiscal como violación de principios de la gestión fiscal frente a las exigencias de certeza jurídica y finalmente a la estructura constitucional y legal que, de un lado, otorga a las contralorías la competencia para investigar y

declarar la responsabilidad y, por otro lado, crea un «arsenal» de acciones de contenido resarcitorio del cual hace parte la Ley 610; conjunto normativo en cuya lógica y concatenación interna nuestros legisladores no tuvieron el suficiente cuidado.

Con tal propósito, y para demostrar nuestras afirmaciones, hemos dividido este escrito en cuatro partes, que corresponden en su orden a los temas antes descritos, pasando luego las conclusiones respectivas que contienen y resumen las tesis planteadas.

## 1. LA IDONEIDAD DE LA LEY 610 COMO INSTRUMENTO PARA HACER EFECTIVA LA RESPONSABILIDAD FISCAL EN LO AMBIENTAL

En nuestro criterio, la Ley 610, si bien menciona expresamente el principio de valoración de costos ambientales (artículo 3°) no es un instrumento del todo apto para definir responsabilidades por el daño ambiental, derivado de una gestión fiscal que contradiga el principio de valoración de costos ambientales o viole las responsabilidades ambientales asignadas por la Constitución y la ley a los propios órganos de control o a los sujetos de dicho control.

Nuestro análisis parte de dos premisas básicas, a saber: (i) El esquema de patrimonio al que parece corresponder la Ley 610 y los esquemas tradicionales de responsabilidad civil no son

aplicables en materia ambiental o, al menos, se ven atenuados en su utilidad<sup>1</sup> y (ii) La función ambiental de las contralorías, sometió a estos órganos de control a retos y responsabilidades para las cuales no estaban preparados y, por ello, aún no ha sido suficientemente asimilada.

Así, por ejemplo, el concepto mismo de «fisco» que está insito en los artículos 4° y 6° de la Ley 610, corresponde a un clásico esquema del patrimonio en el cual, en principio, sólo caben derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a un individuo específico o a una persona jurídica pública –en este caso al Estado–<sup>2</sup>, a pesar que el derecho a un ambien-

1 «Cuando nos aproximamos desde la responsabilidad civil al derecho ambiental se siente que la primera tiene elementos para aportar, pero también que el derecho ambiental hace tambalear las estructuras propias de la responsabilidad civil: surge la incertidumbre de si las estructuras clásicas de la responsabilidad civil pueden realizar un aporte significativo a tan novedoso tema». HENAO PÉREZ, JUAN CARLOS, «Responsabilidad del Estado Colombiano por Daño Ambiental», en V.V.A.A «...», Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000. pág. 132.

2 Es especialmente importante el artículo 4° en virtud del cual el objeto de la responsabilidad fiscal es «el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culpable de quienes realizan gestión fiscal, mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal». Obsérvese que se trata de la reparación del patrimonio de una entidad específica y no de resarcir el daño ocasionado a un derecho colectivo, como lo es el derecho al ambiente sano, que por definición no «pertenece» a una persona específica.

te sano es un derecho colectivo (artículo 79 constitucional) y no un simple derecho subjetivo patrimonial y, por otro lado, la noción de culpa en muchos casos se ve superada por el principio «quien contamina paga» y la de daño se ve modificada en cuanto, por aplicación del principio de prevención, no siempre se requiere la consumación del daño para que éste sea indemnizable.

La Constitución Política y la ley asignan responsabilidades ambientales a los órganos de control fiscal por dos vías, o bien como responsabilidades directas o como responsabilidades surgidas implícitamente de su función de control<sup>3</sup> y de los deberes que en materia ambiental han de cumplir los organismos objeto del control.

Entre las responsabilidades ambientales directas cabe mencionar, principalmente, las siguientes:

- El Contralor debe «presentar al Congreso un informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente» (artículo 267 No. 7 ibídem);
- Uno de los principios bajo los cuales debe evaluarse la gestión

fiscal es el de valoración de costos ambientales (artículo 267 constitucional);

- En concordancia con lo anterior, el artículo 8° de la Ley 42 de 1993 define el concepto de valoración de costos ambientales en los siguientes términos: «cuantificar el impacto por el uso o deterioro de los recursos naturales y el medio ambiente y evaluar la gestión de protección, conservación, uso y explotación de los mismos», y el artículo 46 de la misma ley faculta al Contralor General de la República para reglamentar la obligación de los sujetos de control de incluir la valoración de la relación costo beneficio de la gestión fiscal en cuanto se relacione con su impacto ambiental, su contabilización y reporte.
- El artículo 267 No. 6 de la Constitución le ordena al contralor «conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno en las entidades y organismos del Estado»; control interno que debe consultar, entre otros, el principio de «valoración de costos ambientales» (inciso tercero del artículo 1° de la Ley 87 de 1993).

**La ley asigna responsabilidades ambientales a los órganos de control fiscal por dos vías: como responsabilidades directas o como responsabilidades surgidas de su función de control y de los deberes que han de cumplir los organismos objeto del control.**

3 «Para nosotros la relación del derecho ambiental con respecto al ejercicio de la función pública de control fiscal que ejercen las contralorías, es decir, cuando éstas vigilan la gestión fiscal, surge de dos motivos diferentes: uno, que damos en llamar 'expreso o de referencia constitucional', y otro que llamamos 'tácito o de objeto implícito'. El primero lo hallamos en las referencias o términos ambientales usados en la Constitución durante el tratamiento que dispone para la Contraloría General de la República como órgano del Estado. El segundo, por su parte, lo hallamos como consecuencia lógica, y por eso deducible, de la función pública de control fiscal.»

CARDONA GONZÁLEZ ÁLVARO HERNANDO, «La Responsabilidad Fiscal Derivada por Daño Ambiental»; en V.V.A.A., «Responsabilidad Por Daños al Medio Ambiente», Universidad Externado de Colombia, Instituto de Estudios del Ministerio Público, Bogotá, 2000. págs. 93 a 96.

Las responsabilidades ambientales implícitas de las contraloría, surgen del hecho de que el patrimonio que administran o manejan quienes ejercen gestión fiscal, tiene una función ecológica (común a toda propiedad en virtud del artículo 58 de la Constitución Política) y en algunos casos es un conjunto de recursos naturales, cuya conservación hace parte del derecho colectivo a un ambiente sano (artículo 79 Constitucional) y le impone a quienes lo manejan o custodian los deberes de planificar su manejo y aprovechamiento, garantizar su conservación, prevenir su deterioro, imponer las sanciones legales respectivas y exigir la reparación de los daños causados (artículo 80).

Por lo anterior, las contralorías en cuanto miden y evalúan gestión fiscal, deben también determinar si los encargados de la misma cumplen con los deberes mencionados en el párrafo anterior; lo cual se concreta en una medición de la «gestión ecológica», que va mucho más allá de la simple evaluación del cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales y de los otros principios de evaluación de la gestión fiscal. Sin embargo, la Ley 610 sólo menciona el principio de valoración de costos ambientales, lo cual haría que frente a un daño que no fuera resultado de la violación de éste principio, la responsabilidad sea muy discutible.

Vistas así las cosas, surgen varias posibilidades de daño ecológico cuya reparación puede ser objeto del proceso de responsabilidad fiscal<sup>4</sup>:

- El daño ecológico directamente derivado del ejercicio de gestión fiscal (sea que ésta la lleve a cabo un particular o servidor público);
- El daño ecológico surgido del incumplimiento o cumplimiento inadecuado de funciones ambientales, enmarcadas a su vez en el cumplimiento de gestión fiscal;
- A los anteriores cabría agregar, en nuestro criterio muy personal, el daño ecológico derivado de una indebida vigilancia fiscal en lo ambiental.

Ejemplo del primer tipo de daño fiscal ambiental, sería el que se produce cuando se ejecuta una obra pública que a su vez, afecta el medio ambiente; evento en el cual la existencia de licencia ambiental o permiso de aprovechamiento será fundamental.

Respecto del segundo tipo de daño, podemos mencionar el imputable a las autoridades como el Ministerio de Medio Ambiente o las corporaciones autónomas, cuyas funciones están directamente relacionadas con el manejo y protección del medio ambiente, por lo cual el incumplimiento de las mismas o su cumplimiento defectuoso afectará necesariamente el medio ambiente; como sucedería si por ejemplo, la autoridad ambiental competente deja de aplicar, sin justificación alguna, las sanciones o las medidas preventivas previstas en los artículos 84 y siguientes de la Ley 99 de 1993.

---

4 CARDONA GONZÁLEZ, Op. Cit., págs 105 y 106. Debe aclararse que el autor citado habla específicamente de tres eventos de responsabilidad fiscal derivada, a saber: la «responsabilidad fiscal derivada por la acción natural del estado» y de «responsabilidad fiscal derivada por el estado o sus agentes en cumplimiento de sus funciones ambientales» y de «responsabilidad fiscal derivada de la acción autorizada de los particulares». Nosotros retomamos acogemos esta tipología, pero la modificamos para hacer referencia no a la acción del Estado como a la gestión fiscal, directamente, sea que esta se lleve a cabo por particulares o por el Estado.

El daño ambiental derivado de indebida vigilancia fiscal, es aquel en cuya producción juega papel determinante la ausencia de control o el control defectuoso por parte de las contralorías. Sería el caso por ejemplo, de un desastre ecológico cuya producción sea imputable a una autoridad ambiental, pero cuya realización hubiere podido evitarse de haber existido una debida vigilancia fiscal. En este caso la contraloría respectiva será la responsable y el proceso deberá adelantarlo la Auditoría General de la República. Es y así lo admitimos, una posibilidad meramente teórica, pues hasta el momento no se ha fijado una responsabilidad fiscal de éste tipo; pero en la medida en que aumente la conciencia sobre el papel ambiental de las contralorías y la exigencia frente a las mismas, este tema sin duda cobrará importancia.

A su vez, en cada uno de esos tres casos, puede darse tanto el daño ecológico puro como el daño consecutivo. En el primero, se da una afectación del medio natural en sí mismo considerado, vulnerando así el derecho colectivo a gozar

de un ambiente sano; mientras que en el daño ambiental consecutivo, existe lesión al patrimonio individual de una o varias personas determinadas, como resultado derivado directamente del daño ecológico puro<sup>5</sup>.

Aplicando el esquema descrito al caso de la responsabilidad fiscal, encontramos que en lo referente al daño fiscal ambiental puro, la labor de las contralorías se verá muy limitada por cuanto ellas aún no tienen –como tampoco las otras autoridades que hacen parte del sistema nacional ambiental– un inventario completo y satisfactorio de los recursos ecológicos y ambientales del país<sup>6</sup> y además, por que la valoración de éste tipo de daño será siempre problemática, ya que los métodos utilizados no gozan aún de aceptación universal<sup>7</sup>.

No sucede lo mismo en lo relativo al daño consecutivo, pues como afecta el patrimonio –en este caso el patrimonio estatal– en una cuantía determinada o determinable, su reparación se concretará en una indemnización pecuniaria, según las reglas generales al respecto<sup>8</sup>.

---

5 Para el efecto ver HENAO PÉREZ, JUAN CARLOS, «Responsabilidad del Estado Colombiano por Daño Ambiental», en V.V.A.A. «Responsabilidad Por Daños al Medio Ambiente»; Universidad Externado de Colombia, Instituto de Estudios del Ministerio Público, Bogotá, 2000. págs. 143 a 145. El mismo autor concluye que «daño ambiental puro es la aminoración de los bienes colectivos que forman el medio ambiente, y que *daño ambiental consecutivo* es la repercusión del daño ambiental puro sobre el patrimonio exclusivamente individual del ser humano». (Pág. 147 ídem).

6 Se trata de un proceso largo y alta complejidad técnica, que se encuentra el desarrollo. Para una descripción de la importancia y dificultad del tema ver:

- AMAYA OLAYA, URIEL, «Fundamentos Constitucionales y Legales del Control Fiscal», Edic. Cit, págs. 314 a 325.

- BOGOTÁ MUÑOZ, MAURICIO, «Control Fiscal Herramienta de Gestión», Edic. Cit; págs. 132 y 133.

7 Ello no quiere decir que no se hayan valorado en eventos específicos; sin embargo la discusión sigue abierta, como se ha observado en el caso de las Comunidades Europeas : «Sobre los daños causados a la biodiversidad no existen normas ni criterios suficientemente desarrollados (...) motivo por cual habrá que elaborarlos»; COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, «Libro Blanco Sobre Responsabilidad Ambiental», citado por HENAO PÉREZ JUAN CARLOS, «La Responsabilidad del Estado Colombiano por Daño...», Edit. Cit. págs. 147 y 148.

8 HENAO PÉREZ, JUAN CARLOS, «La Responsabilidad del Estado Colombiano por Daño...», Edit. Cit. Pág. 159.

## 2. EL DAÑO FISCAL EN LA MODALIDAD DE USO INDEBIDO

Este elemento fue definido expresamente en artículo 6° de la Ley 610, en los siguientes términos:

«Artículo 6°.- **DAÑO PATRIMONIAL AL ESTADO.** Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado **la lesión al patrimonio público, representada en el** menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, **uso indebido**, o deterioro de los bienes o recursos público, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional u organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías.»  
(*Negrilla fuera de texto*).

Al definir daño patrimonial, la norma busca incorporar todas las múltiples posibilidades en las cuales se concreta un daño: menoscabo, detrimento, pérdida, etc. De todas ellas, merece atención especial la relativa al «uso indebido», por su relación con el tema de gestión fiscal y con las nuevas posibilidades que abre al control.

En efecto, tanto el menoscabo como la pérdida y el deterioro, implican una disminución patrimonial, que siempre se concretará en una diferencia entre el valor del patrimonio objeto de gestión fiscal antes del hecho ilícito (conducta culposa o dolosa del gestor fiscal) y el valor del mismo después de consumado éste.

No sucede lo mismo con el uso indebido, esta modalidad de daño, en nuestro criterio se manifiesta en una «pérdida o costo de oportunidad»; concepto que llevado a la responsabilidad fiscal, implica la posibilidad de extender la reparación a eventos que, en principio, bajo la limitada concepción de disminución patrimonial, no serían indemnizables.

Bajo el concepto de «costo de oportunidad» se puede ordenar la reparación por la mala utilización del patrimonio público, aunque la misma no haya implicado una disminución del valor del mismo; con lo cual se extiende el alcance del control, pues en últimas, toda gestión indebida fiscal constituye una mala utilización del patrimonio público. El concepto de «uso indebido» constituye un avance notorio en la definición del daño fiscal, ya que incluye en un sentido más amplio al concepto propio de las finanzas de costo de oportunidad, que implica el valor máximo sacrificado alternativo al realizar alguna decisión económica; esto es

el valor que representa el desaprovechar una oportunidad, o el costo alternativo de oportunidad de producir una unidad del bien X, es la cantidad del bien Y que se debe sacrificar para el efecto.

**Al definir daño patrimonial, la Ley 610 busca incorporar las múltiples posibilidades en las que se concreta un daño; entre las cuales merece atención especial la relativa al «uso indebido», por su relación con el tema de gestión fiscal.**

En este sentido, la noción de costo de oportunidad puede ser parte esencial para identificar los elementos o factores que deben tenerse en cuenta cuando se realiza un gasto de inversión. La noción de costo de oportunidad induce a que, en

cualquier proyecto de inversión, deba tenerse en cuenta como costo del proyecto, la evaluación de los recursos reales que habrá de demandar la concreción del mismo. No deben por lo tanto sumarse a la noción de «uso indebido», todos los recursos reales ya empleados en actividades o gastos ejecu-

tados previamente, aún cuando ellos habrán de tener naturalmente efectos en el resultado esperado del nuevo gasto. Se trata en tales casos de lo que se denominaría «gastos no evitables», de manera que ellos no deben afectar las decisiones en el sentido de llevar adelante nuevos gastos o inversiones.<sup>9</sup>

### 3. EL CONCEPTO DE CULPA EN LA RESPONSABILIDAD FISCAL

Es bien conocido que al elevar a rango constitucional (artículo 268 C.P.) los principios de economía, eficacia, eficiencia, equidad y valoración de costos ambientales, como principios rectores de la gestión fiscal, el país logró un gran avance en la estructuración de un nuevo concepto control fiscal<sup>10</sup>, que supere el esquema de control numérico-legal que tuvo vigencia hasta 1991 y que infortunadamente, en muchos aspectos sigue teniéndola.

Ahora bien, en cuanto la fijación de la responsabilidad de quienes manejan fondos o bienes públicos es, al menos formalmente, parte de la vigilancia fiscal encomendada a las contralorías (artículo 268 No.5 C.P.), es lógico concluir que los principios que rigen esa función deben jugar un papel muy importante para definir la existencia de los elementos de la responsabilidad fiscal, especialmente en lo relativo a la culpa.

En tal sentido hemos considerado que en lo relativo a la determinación de la responsabilidad fiscal, la culpa se concreta en la violación de tales

principios o en la violación de los principios rectores de la responsabilidad administrativa, considerando además que los encargados de tal gestión tienen la carga probatoria de acreditar la diligencia y cuidado en el desarrollo de la misma<sup>11</sup>.

Sin abandonar el criterio anterior, consideramos necesario matizarlo en lo relativo al papel que desempeñan los principios de gestión fiscal para definir la culpa, como elemento de la responsabilidad fiscal; planteando la discusión sobre el punto y aceptando de antemano las críticas que esta tesis pueda merecer.

Al respecto cabe afirmar que, por razones de seguridad y certeza jurídica, no es posible determinar la culpabilidad del gestor fiscal acudiendo únicamente, a los principios que rigen dicha gestión y que para el efecto, es siempre será necesario acudir a una norma que consagre un deber específico; deber cuya violación mediará siempre la determinación de la violación de uno de tales principios.

9 La noción de costo de oportunidad es válida independientemente de si los bienes son bienes públicos o bienes privados. Pero en el caso de los bienes públicos «puros», por definición, la incorporación del nuevo gasto operando en la economía no generará costos marginales a las actividades existentes, ni tampoco a otros potenciales gastos de inversión por concretarse.

10 Que ya habían tenido consagración legal en la Ley 20 de 1975.

11 Ver SÁNCHEZ, CARLOS ARIEL, RODRIGO NARANJO Y ERICK CÁRDENAS, «La Ley 610 de 2000: Procesos de Responsabilidad de Competencia de las Contralorías», serie borradores de investigación, Universidad del Rosario, Bogotá, 2002. Págs. 48 y 49.

No quiere decir ello, se aclara, que la culpa en materia de responsabilidad fiscal no implique la infracción a los principios de eficiencia, eficacia, equidad y valoración de costos ambientales. Sucede, simplemente, que dichos principios, no obstante su definición normativa expresa (artículo 8º. Ley 42 de 1993), son sólo principios y por definición, admiten grados de cumplimiento, matices y excepciones<sup>12</sup>. De hecho, normalmente su cumplimiento está definido por indicadores, con todo lo que ello implica. La culpa fiscal implicará siempre la violación de los principios de gestión fiscal, pero la determinación de la misma exigirá siempre, identificar una norma imperativa que imponga un deber de conducta al gestor fiscal, norma cuyo incumplimiento permitirá determinar con certeza la existencia de culpa fiscal.

Al respecto es bueno resaltar que aceptar lo contrario, sería, en nuestro criterio, otorgar una

competencia excesivamente discrecional a las contralorías, que en últimas se convertiría en una coadministración inaceptable. En tal sentido queremos plantear ejemplo que permite ilustrar nuestra tesis, cual es el de los sobrecostos en las compras estatales. Las contralorías siempre han intentado (y siguen haciéndolo) definir la economía de tales compras, acudiendo a métodos tales como recotizaciones, que hacían deleznable la prueba de los sobrecostos y por tanto, la prueba de la violación del principio de economía. Por ello, fue necesaria la expedición de la Ley 598. Sólo a partir de su vigencia, una vez entre en pleno funcionamiento el sistema de precios testigo, la determinación de tales sobrecostos adquirirá la certeza necesaria, pues será la violación de los deberes que surgen de esa ley y de los límites que en ella se establecen lo que permitirá afirmar la presencia de una gestión fiscal culposa o dolosa.

## 4. LA ESTRUCTURA NORMATIVA CONSTITUCIONAL Y LEGAL

### 4.1 El Proceso de Responsabilidad Fiscal como Factor de Demora e Irresponsabilidad

Dentro de la estructura actual del Estado colombiano, las contralorías están ubicadas como órganos autónomos e independientes, por fuera de las tres ramas tradicionales y por tanto, si bien mantienen autonomía frente al ejecutivo y frente a cualquier sujeto de control, no son parte del poder judicial<sup>13</sup>.

Ello implica que sus actos, son materialmente

actos administrativos y no decisiones judiciales. Por lo cual, las decisiones en las cuales fija responsabilidad fiscal son controvertibles ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Ello implica, que en la mayoría de casos la fijación de responsabilidad fiscal por parte de los órganos de control fiscal, no es sino un paso más dentro de un proceso que sólo finalizará cuando quede en firme –ello es, no quepa otro recurso– la sentencia proferida por la jurisdicción contenciosa en la cual, finalmente, declare ajustada a la ley tal decisión.

<sup>12</sup> Sobre el papel de los principios en derecho ver RONALD DWORKIN, «El Imperio de la Justicia», Gedisa, Barcelona, 1988.

<sup>13</sup> Ver artículos 113, 117 y 119 de la constitución Política de Colombia, en concordancia con los artículos 268 y siguientes de la misma.

Llevado esto a la práctica, se encuentra que a los tres años que en promedio demora la actuación adelantada por las contralorías, debe agregarse el lapso de cinco años, correspondiente a la duración promedio de un proceso contencioso administrativo<sup>14</sup>. Y como factor adicional de dilación, se agrega la necesidad de iniciar un proceso ejecutivo coactivo, para hacer efectiva la sentencia, proceso que muchas veces resulta inútil dada la posibilidad del que tiene el presunto responsable de insolventarse. El efecto, en últimas, es una mayor dilación en la fijación de la responsabilidad fiscal, en grave detrimento no sólo de la eficacia de la institución, sino de la credibilidad misma del control.

Obsérvese una cosa: Esta situación es estructural y no coyuntural; aún si las contralorías fueran supremamente eficaces en el cumplimiento de esta labor, de todos modos el esquema constitucional y legal lleva, necesariamente, a que sus actos deban tener control judicial posterior<sup>15</sup>. En otras palabras, la forma en que está organizada la institución de la responsabilidad hace casi inevitable una duplicidad de procesos, a saber: la actuación administrativa adelantada por las contralorías y el proceso ante la jurisdicción Contencioso -Administrativa.

## 4.2 El Escaso Valor Agregado de la Responsabilidad Fiscal a la Función de Control

En estas circunstancias cabe preguntarse, que valor agregado se obtiene de la participación de las contralorías en lo relativo a la fijación de responsabilidades fiscales. La pregunta es pertinente no sólo por lo expuesto en el punto anterior, sino, además, por el hecho de que en últimas lo que se busca es que quien maneje indebidamente el patrimonio público responda por el detrimento causado y lo repare. Las contralorías son un instrumento para ese fin y no un fin en si mismas.

Responder a este interrogante exige preguntarse si la fijación de responsabilidad fiscal es parte necesaria de la función de control fiscal y si, de otro lado, la instancia administrativa previa, que representa su participación en dicha función es indispensable o al menos muy necesaria.

Frente a lo primero, cabe afirmar que la determinación de este tipo de responsabilidad no es en si misma una parte del control, sino consecuencia del control. Y frente a lo segundo, no se observa razón alguna, diferente al hecho de que las normas constitucionales así lo ordenan, para que las contralorías se hagan cargo de ésta función. Y seguramente,

**En la mayoría de casos la fijación de responsabilidad fiscal por parte de los órganos de control fiscal, es un paso más dentro de un proceso que finalizará cuando quede en firme la sentencia proferida por la jurisdicción contenciosa que la declare ajustada a la ley.**

<sup>14</sup> Sin contar la posibilidad de recursos extraordinarios.

<sup>15</sup> Lo relativo a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se encuentra en los artículos 236 a 238.

también juega un importante papel el peso de una tradición que tuvo inicio en 1923<sup>16</sup>, en el curso de la cual, a partir de 1958 existe el llamado «juicio fiscal de cuentas»<sup>17</sup>.

Por consiguiente, es válido plantear la necesidad de un esquema en el cual la intervención de las contralorías en la fijación de responsabilidades derivadas de la gestión fiscal, o bien se suprima, quedando por completo en manos del poder judicial, o se limite al papel de iniciador de la acción respectiva ante la rama judicial; con facultades para llevar a cabo o promover un cobro persuasivo previo al proceso.

Esta propuesta tendría una ventaja adicional, cual es la posibilidad de mayores garantías procesales para las personas vinculadas a los procesos de responsabilidad fiscal, disminuyendo el riesgo de abuso por parte de la contralorías. Actualmente<sup>18</sup>, la posibilidad de defensa de decisiones arbitrarias tomadas por las contralorías en el curso de tales procesos se ve limitada por el hecho de que si bien, formalmente, hay instancias y recursos, en últimas quien decide es una sola entidad sometida en su interior a un mando jerárquico<sup>19</sup>.

### 4.3 Inflación Legislativa: ¿Quién Pone Orden En Todo Esto?

La necesidad de hacer responsables a los funcionarios públicos que afecten el patrimonio estatal ha llevado en los últimos cuatro años, a la expedición de varias leyes que regulan acciones judiciales o procedimientos administrativos, con efecto resarcitorio frente a los servidores o funcionarios públicos. Estas leyes son, en orden de promulgación:

- Ley 472 de 1998, sobre acciones populares o de grupo, incluyendo las acciones por «moralidad administrativa» y «defensa del Patrimonio Público»;
- Ley 600 de 2000, código de Procedimiento Penal, que regula lo relativo la acción civil dentro del proceso penal, en los caso de delitos contra la administración pública que afecten el patrimonio publico;
- Ley 610 de 2000, sobre procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, contra funcionarios que causen detrimento al patrimonio público por dolo o culpa;
- Ley 678 sobre «Acciones de Repetición» contra funcionarios que hayan dado lugar

16 Al pasar del esquema de tribunal de cuentas a uno de Contralorías en 1923, éstas últimas continuaron manejando los procesos que en ese momento adelantaba el Tribunal de Cuentas (desde la ley 19 de 1912).

17 Ver BOGOTÁ MUÑOZ, MAURICIO, «Control Fiscal. Herramienta de Gestión.» Editorial Carrera Séptima, Bogotá, 2000. Pág. 121.

18 En el régimen fijado por la le 610 de 2000.

19 Ejemplo de lo anterior, es el caso de las medidas cautelares decretadas en los proceso de responsabilidad fiscal. Las contralorías pueden ordenar su práctica sin que deban prestar seguridad o caución para responder de los eventuales perjuicios que causen con ellas y sin que exista un control judicial sobre el verdadero fundamento de las mismas, pues el acto que las decreta no es impugnabile judicialmente. Si a ello se suma el hecho, de que la propia contraloría utiliza como indicador de gestión la comparación entre el valor total de las medidas cautelares que decreta cada año, se concluye que hay un claro incentivo para decretar y mantener medidas cautelares injustas y la posibilidad de mantenerlas. En el marco de un proceso propiamente dicho, la seriedad de las medidas se podría controlar con mayor efectividad.

a condenas contra el Estado por dolo culpa grave.

- A ellas se suman, por si fuera poco, las siguientes leyes:
- La Ley 42 de 1993, que regula una forma especial de Acción Revocatoria;
- La Ley 388 de 1996, sobre extinción del dominio para bienes ilícitamente adquiridos;
- Y la Acción Civil ordinaria por enriquecimiento sin causa.

Todas estas acciones o procedimientos tienen en común, en menor o mayor proporción, el propósito resarcitorio y en esa medida, a primera vista, cabría pensar que son altamente beneficiosas. El problema en nuestro sentir, es que si bien, teóricamente, son distintas, en la práctica pueden dar lugar a problemas de competencia, coordinación y prevalencia que no fueron previstos al expedir tales leyes, como en seguida se explica.

En efecto, una conducta puede resultar violatoria del régimen penal y al mismo tiempo, tener la connotación de gestión fiscal inadecuada que afecta al patrimonio público. De la misma manera, es perfectamente posible que la conducta del servidor público que afecte al patrimonio estatal, de lugar una acción popular para la defensa del patrimonio público y al mismo tiempo el tema sea objeto de una acción civil dentro de proceso penal. La cuestión se complica aún más, si se observa que (i) su trámite corresponde a distintas jurisdicciones; (ii) que en principio cada

una es «autónoma e independiente»; (iii) que en la mayoría de ellas es posible solicitar medidas cautelares y (iv) que la legitimación también varía, así, en unos caso se trata de acción pública en otros, el proceso sólo pueden incoarlo ciertos funcionarios.

El examen de la «historia» del trámite y discusión de las leyes dictadas desde 1998, muestra que infortunadamente nadie previó la necesidad de establecer unas reglas mínimas de coordinación al interior de este abigarrado conjunto normativo o mejor aún, de hacer un alto en el camino y definir algo más simple y fácil de aplicar. El único esfuerzo que hasta el momento se ha dado consta en un concepto rendido por la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República (2001)<sup>20</sup>.

No discutimos la validez de este concepto, pero el hecho es que el asunto debe resolverse con normas claras y precisas. Mientras subsista esta multiplicidad de acciones, mayor será la posibilidad de que los funcionarios eludan la responsabilidad de reparar el patrimonio público, planteando debates meramente procesales en materia de competencia, tales como conflictos de jurisdicción, excepciones de pleito pendiente, etc.

Surgen, además, dos problemas que también son relevantes, a saber: el primero de ellos, relacionado con la posible producción de varias decisiones sobre un mismo objeto, que podrían ser contradictorias y el segundo, la posibilidad de violación del principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho<sup>21</sup>.

20 CONTRALORÍA GENERAL DE LAREPÚBLICA, OFICINA JURÍDICA, Concepto del 17 de enero de 2001. Documento ubicado en la página web de la Contraloría [www.contraloriagen.gov.co](http://www.contraloriagen.gov.co)

21 Sobre el tema ver el estudio de ALEXANDER MARÍN RUÍZ, «Análisis Comparativo de las Acciones Que Pueden Ser Interpuestas Frente a Una Misma Conducta en Defensa del Patrimonio Público». Mimeo, Universidad del Rosario, Bogotá, 2002. El autor luego de señalar las similitudes y diferencias

En estas circunstancias el exceso de mecanismos procesales<sup>22</sup> para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial de los funcionarios y servidores públicos, seguramente se convertirá en fuente de enredos y dificultades procesales disminuyendo la posibilidad real de hacerla efectiva<sup>23</sup>.

La Corte Constitucional ha planteado este problema así: «Si los criterios de imputación del dolo y la culpa grave consagrados en el artículo 90, inciso segundo de la Constitución Política, se aplican exclusivamente a los casos en que el Estado es condenado a la reparación de daños antijurídicos causados a particulares; o si, por el contrario, se aplican a todas las modalidades de responsabilidad patrimonial de los servidores públicos frente al Estado, en particular a la fiscal, aún en el evento en que esta última no tenga fundamento en el citado artículo 90 superior».

Resolviéndolo de la siguiente manera: «Así las cosas, el criterio de imputación a aplicar en el caso de las responsabilidad fiscal no puede ser mayor al que el constituyente fijo para la responsabilidad patrimonial del funcionario frente al Estado, pues se estaría aplicando

un trato diferencial de imputación por el solo hecho de que a la declaración de responsabilidad se accede por vía distinta. En efecto, conforme a lo estatuido en las normas impugnadas, si el cauce jurídico escogido por el Estado para establecer la responsabilidad del funcionario es el proceso de responsabilidad fiscal, éste podría ser declarado responsable por la presencia de la culpa leve en su actuar. Pero si el Estado opta por constituirse en parte civil dentro del proceso penal, o por adelantar un proceso contenciosos administrativo —a través del llama-

miento en garantía dentro de la acción de reparación directa o en ejercicio directo de la misma acción—, o finalmente decide ejercer la acción de repetición, el funcionario sería exonerado de responsabilidad civil por haber actuado con culpa leve, dada la irrelevancia que

**La Ley 610 no es un instrumento apto para hacer efectiva la responsabilidad fiscal ambiental, pues la estructura conceptual que le sirve de base está fundamentada en el concepto clásico de patrimonio y en la responsabilidad por el hecho propio.**

en estas vías de reclamación tiene dicho grado de culpa. De aceptarse tal tratamiento diferencial, se estaría desconociendo abruptamente el fundamento unitario y la afinidad y concordancia existente entre los distintos tipos de responsabilidad, que, se repite una vez más, confluyen sin distingo ninguno en la defensa del patrimonio público».<sup>24</sup>

entre todos estos mecanismos legales, llega a la conclusión de que la existencia de tantas acciones orientadas a recomponer el patrimonio público, que se pueden iniciar en forma simultánea y concluir con decisiones paralelas o incluso antagónicas, da lugar a la violación del principio de seguridad jurídica.

22 Lo cual a su vez, hace parte de un problema de inflación legislativa muy marcado e todos los órdenes; respecto del cual el jefe del Ministerio Público (Procurador General de la Nación) comentó, informalmente, que la mejor reforma legal que en Colombia se podría implementar, era prohibirle al Congreso legislar durante tres años.

23 Se objetará que estos problemas aún no se han presentado; pero ello tiene su explicación en lo reciente de las leyes mencionadas.

24 CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-619 de 2002, Magistrados Ponentes: JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO y RODRIGO ESCOBAR GIL, 8 de Agosto De 2002.

En el futuro este problema, como resultado de la Sentencia antes citada, se verá atenuado en cuanto se ha logrado una unificación del grado

de culpa, alrededor de la culpa grave, con lo cual uno de los elementos de todas las acciones, podría quedar unificado.

## 5. CONCLUSIONES

La Ley 610 no es un instrumento apto para hacer efectiva la responsabilidad fiscal ambiental, pues la estructura conceptual que le sirve de base está fundamentada en el concepto clásico de patrimonio y en la responsabilidad por el hecho propio que no son compatibles con la estructura propia de la responsabilidad ambiental.

El concepto de «uso indebido» constituye un avance notorio en la definición del daño fiscal, ya que incluye en un sentido más amplio al concepto propio de las finanzas de costo de oportunidad, que implica el valor máximo sacrificado alternativo al realizar alguna decisión económica.

No obstante los avances teóricos y normativos que se han dado a partir de 1991, en el campo de la gestión y la responsabilidad fiscal la noción de culpa seguirá manejándose por

criterios tradicionales, es decir, como violación de normas o de deberes claramente contemplados en normas; pues los solos principios de la gestión fiscal aun siguen siendo insuficientes para fundamentarla, ante las exigencias de certeza jurídica.

La eficacia de la responsabilidad fiscal como institución, se ve mermada por los siguientes factores: (i) por una estructura constitucional y legal que al volverla de competencia de las contralorías, paradójicamente, la hace más difícil de declarar; lo cual se evidencia en el escaso valor agregado que en éste campo aportan las contralorías y (ii) a la existencia de un conjunto de leyes que prevén otras acciones con efectos resarcitorios similares, cuya concatenación no es clara y no ha recibido suficiente atención. 

## BIBLIOGRAFÍA

- AMAYA OLAYA, URIEL. Fundamentos Constitucionales y Legales del Control Fiscal. Bogotá, Ed. Carrera Séptima, 2000. págs. 314 a 325.
- BOGOTÁ MUÑOZ, MAURICIO. Control Fiscal Herramienta de Gestión. págs. 132 y 133.
- CARDONA GONZÁLEZ, ÁLVARO HERNANDO. La Responsabilidad Fiscal Derivada por Daño Ambiental. En: V.V.A.A, *Responsabilidad por Daños al Medio Ambiente*, Universidad Externado de Colombia, Instituto de Estudios del Ministerio Público, Bogotá, 2000, págs. 93 a 96.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Libro Blanco Sobre Responsabilidad Ambiental. Citado por JUAN CARLOS HENAO PÉREZ en *La Responsabilidad del Estado Colombiano por Daño Ambiental*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000. Págs. 147 y 148.
- CONTRALORÍA GENERAL LA REPÚBLICA, OFICINA JURÍDICA. Concepto del 17 de enero de 2001. Documento ubicado en la página web de la Contraloría [www.contraloriagen.gov.co](http://www.contraloriagen.gov.co)

- **DWORKIN, RONALD**, El Imperio de la Justicia. **Gedisa, Barcelona, 1988.**
- **HENAO PÉREZ, JUAN CARLOS**. Responsabilidad del Estado Colombiano por Daño Ambiental. **En: V.V.A.A ..... Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000. pág. 132 y 159.**
- **MARÍN RUÍZ, ALEXANDER**, Análisis Comparativo de las Acciones que Pueden Ser Interpuestas Frente a una misma Conducta en Defensa del Patrimonio Público. **Mimeo, Universidad del Rosario, Bogotá, 2002.**
- **SÁNCHEZ, CARLOS ARIEL, RODRIGO NARANJO Y ERICK CÁRDENAS**. La Ley 610 de 2000: Procesos de Responsabilidad de Competencia de las Contralorías. **Serie Borradores de Investigación, Universidad del Rosario, Bogotá, 2002. Págs. 48 y 49.**

# ASPECTOS FENOMENOLÓGICOS DEL DAÑO DENTRO DE UN PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL

ENRIQUE GUERRERO RAMÍREZ

«La teoría pura del derecho es una teoría del derecho positivo en general y no de un derecho particular. Es una teoría general del derecho y no una interpretación de tal o cual orden jurídico, nacional o internacional. Quiere mantenerse como teoría y limitarse a conocer única y exclusivamente su objeto».

Hans Kelsen

**L**a evolución del derecho a través de distintas culturas ha traído consigo diversas acepciones sobre los objetos jurídicos que, al hacerse derecho positivo, aparentan una estable claridad conceptual. También puede ocurrir, desde el punto de vista doctrinal que se les mire, o de acuerdo al contenido material que se vacíe en ellos, resultar inestables, contradictorios, devenir en injustos o inaplicables por ignorancia o falta de criterio. Ya los presocráticos habían advertido, en el mundo natural, que los objetos nunca se mantenían inmodificables. Descartes puso en duda la existencia del

ENRIQUE GUERRERO RAMÍREZ  
Director de Control Fiscal  
Auditoría General de la República  
E-mail:  
[controlfiscal@auditoria.gov.co](mailto:controlfiscal@auditoria.gov.co)

mundo. Y, sin embargo, aún hoy se pretende seguir identificando el derecho como normativismo kelseniano, aferrándolo en imputaciones gramaticales estáticas de máxima expresión, sin observar el caos que los puede preceder.

Este ensayo es un análisis del «daño» desde una perspectiva filosófica, sin límites de tipo normativo o jurisprudencial. Atiende la necesidad doctrinaria del investigador fiscal frente a la aplicación del derecho, la norma y al caso concreto que se le presenta. Busca el camino que conduzca a descubrirlo desde la oscuridad de la vida cotidiana hasta la región luminosa del concepto ideal. Y, para lograrlo, me propongo partir de la falta de supuestos, libre de experiencias y sin antecedentes en el punto de partida, eliminando cualquier enajenación conceptual del daño hasta alcanzar el esquema científico que lo encara.<sup>1</sup>

La fenomenología del daño debe mostrar lo que está oculto, encubierto o desfigurado de éste, presentar su verdadera dimensión, para acceder a lo que debe ser tema de ontología. El daño plasmado en una norma, si bien apunta a satisfacer una necesidad conceptual, encubre su verdadero

significado y lleva a confundir, porque como el enfermo imaginario de Moliere, en condenada irrealdad, el daño no está en el concepto gramatical del mismo sino imbuido en la realidad de la conducta humana en un universo de posibilidades. Este encubrimiento no es accidental sino de necesaria significación para la convivencia social, expresada a través de un poder repre-

sentativo de la misma, cuya misión es hacer de las conductas un catálogo de normas de utilitarismo básico, derecho positivo, para la coexistencia individual y colectiva, conminando a los sujetos responder frente a

otros por los efectos que provienen del mismo daño que han causado.<sup>2</sup>

Entonces, el problema está en la aplicación de método, el lógico formal, sobre la norma, para responder a la pirámide jurídica, en frustrado ejercicio profesional, por quienes, muy a pesar de sus convicciones, fallaron a favor o en contra de sus propias ideas, en una mecánica deshumanizada y alienante, que exige número y texto de la norma para encajar en ella a toda la fuerza los hechos, pretendiendo un manejo técnico y natural del concepto. Un proceder así, paradójicamente,

**Este ensayo es un análisis del «daño» desde una perspectiva filosófica, sin límites de tipo normativo o jurisprudencial. Atiende la necesidad doctrinaria del investigador fiscal frente a la aplicación del derecho, la norma y al caso concreto que se le presenta.**

1 Cruz Vélez; Martín. «Filosofía sin supuestos». «Esta situación prefilosófica se caracteriza por lo que Husserl llama la «actitud natural», que es la vida cotidiana, en que el hombre está en relación con su mundo circundante representando, juzgando, sintiendo, valorando, y queriendo ingenuamente». Pág 16.

2 Martin Heidegger. «El ser y el tiempo». «Fenomenología es la forma de acceder a lo que debe ser tema de ontología y la forma demostrativa de determinarlo...El concepto fenomenológico de fenómeno entiende por lo que «se muestra» el ser de lo entes, su sentido, sus modificaciones y derivados...». Pág 46.

aunque no se quiera reconocer, es una conducta negativa para la sociedad, que no percibe la justicia, pues ella, la justicia, se niega a nacer y terminar en los códigos.

Como contrapolo de lógica jurídica formal aplicada como derecho, aparece la conciencia valoradora de la conducta existencial del individuo. La idea del hombre, sitiado bajo sus propias circunstancias, como lo enseñara Heidegger, lo muestra para sí, en su desnudez, y al mundo, como un fenómeno que está ahí, para que el hombre lo viva. Vivir dentro de ese mundo es desarrollar conductas sin ninguna otra posibilidad. Una omisión deliberada de conducta sería ella misma su conducta. El hombre elige vivir al conducirse de una determinada o determinable forma con otros individuos. Se acompaña en una interferencia intersubjetiva. Existe en una sucesión de acciones de colaboración, contrastación y reacción de donde surgen beneficios o sufrimientos, que valoran o subvaloran posibilidades de vida.<sup>3</sup>

La conducta es lo valioso o lo desvalioso. Un homicidio o un hurto puede ser valorado negativamente, pero lo desvalioso es la conducta que desarrolla un individuo para privar de la vida a otro. Hay individuos que pagan sus cargas tributarias y otros no lo hacen, hay electores que sufragan y otros que no lo hacen, en fin hay con-

ductas valiosas o desvaliosas, buenas o malas, dañosas o no dañosas, según se le quiera valorar en un espacio y tiempo, o en un momento histórico-social, que devienen en un bienestar o en perjuicio de seres humanos. El dar o el quitar es una conducta del ser, porque no existe por fuera del ser mismo. De la misma manera, el «daño» en sí, no lo es, siempre está referido a la conducta humana. Existe la conducta, pero no existe el daño por fuera de ella. Es un imposible abstraer, antes de la conducta individual, el daño, como si tuviera propia existencia en un mundo ideal. Por consiguiente, entender el daño, debe ser, ante todo, entender una conducta que causa daño.<sup>4</sup>

Sin contenido ontológico no existe una conducta. Esa conducta es buena o no lo es, si causa daño o no lo causa, cuando se entra en una labor de valoración. Valorar es humanizar. Radica en los seres humanos entrar a valorar los motivos que lleva a un individuo a (conducta) dañar otros congéneres. Con la valoración, el individuo, personaliza su existencia frente a otros, al renunciar a la autonomía de una vida disociada, para acoger la heterogeneización de conceptos, mezclando conductas en una vida social. Todo esto, implica actuar, no como un yo sino como un nosotros. Buscamos obtener reconocimientos, en un orden necesario para asegurar la existencia funcional de ese nosotros

3 Martin Heidegger. «El Ser y el Tiempo». El «ser ahí» es un ente que no se limita a ponerse delante de otros entes...El «ser ahí» se comprende siempre partiendo de su existencia...al comprender lo que se llama un mundo y al comprender el ser de los entes que resultan accesibles dentro de ese mundo» Págs 22 a 25.

4 Carlos Cossio. «Radiografía de la teoría egológica del derecho». Considera que los jueces y abogados no deben limitarse a la función de «normólogos», sino al estudio de la conducta humana «la conducta es la expresión fenomenológica de la persona»...» El hombre al vivir, desarrolla una conducta; no tiene ninguna otra posibilidad que desarrollar una conducta... la conducta de un individuo ha de compatibilizarse con la conducta de los demás. Comportarse de alguna manera significa valorar, tomar posición, considerar axiológicamente...El derecho es experiencia humana...»la conducta es lo valioso o desvalioso...». Págs 46 a 59.

dentro del devenir de la vida colectiva. Los valores en esta etapa colectiva se instauran para solidaridad del yo y del nosotros.<sup>5</sup>

Aceptar o rechazar conductas es una manifestación de un **poder**, el cual, sirve para imponer unas y reprochar aquellas dañosas. Pero siempre en perspectiva a los demás. El poder societario opera inicialmente mediante la creación de normas que describen hipotéticas situaciones de la conducta de un individuo cualquiera en determinadas circunstancias. A veces se permite todo salvo lo prohibido, otras se prohíbe todo salvo lo permitido. Justicia será aplicar este código universal de conducta, sin el cual no puede haber un programa de vida común traducido en libertad social, que identifica los riesgos para refrenar a quien pretenda asumir conductas calificadas como dañosas en esa relación. El cómo se debe cumplir para hacer justicia, es la frustración que se siente cuando se cae en interpretaciones dogmáticas alejadas de la realidad humana.

En el plano de la justicia social los individuos «delegan» la protección de su existencia y desarrollo a un estado superior que debe atender sus necesidades. Pero, al mismo tiempo, como contraprestación, cada individuo debe atender al mismo estado (poder). La credibilidad de una política moderna no sólo traza proyectos comunes, conlleva soportar, en igualdad de condiciones, las cargas públicas, que sirvan a la comunidad, promuevan la prosperidad general y garanticen la

efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en el contrato social. Ese esfuerzo de todos debe convertirse en torrente de factores económicos, sociales y culturales destinados a irrigar con justicia y con equidad las necesidades más apremiantes de los asociados, conforme a los planes y programas de desarrollo, basados en normas técnicas, económicas, administrativas, jurídicas o científicas (solidaridad). Por consiguiente, el ciudadano identifica los bienes públicos como propios. Actúa en defensa del bien común. Se solidariza y reconoce, en el progreso de sus conciudadanos, su propio desarrollo económico, ético, estético, moral y espiritual.<sup>6</sup> Pero, cuando no se cumple con estos postulados sociales, quienes no los reciben, sufren un menoscabo, la misma sociedad debe actuar para reparar ese daño.

Existe un conglomerado de individuos organizados por evolución histórica (espacio tiempo), que participan en forma voluntaria u obligatoria en los asuntos públicos (individuo y circunstancia). Ellos esperan del estado justicia y estabilidad para preservar sus vidas y sus bienes, salud, vivienda, educación, servicios públicos, libertades, bienestar y desarrollo, en igualdad de oportunidades, y para acceder al desempeño de funciones y cargos públicos.<sup>7</sup> En ese devenir, puede ocurrir que las expectativas de las personas frente a sus derechos no se den, o tan sólo se cumplan parcialmente, pese a existir los recursos y bienes públicos destinados a

---

5 Carlos Cossío Obra citada. Págs 46 a 59

6 Constitución Política de Colombia 1991, art. 2 «Fines del estado». Derechos Fun. Eslogan DIAN sobre la contribución.

7 Constitución Política de Colombia 1991, Título III, «De los derechos, las garantías y los deberes».

suplir necesidades. Se responsabiliza del daño ocasionado a los funcionarios públicos o particulares que manejan los recursos destinados a esos fines y que por acción o por omisión (conducta activa o pasiva) no permitieron que llegaran al destino señalado en la constitución, la ley o los reglamentos.

El transcurrir de la vida social, organizada para beneficio propio y común (yo y nosotros), conlleva una sucesión de aciertos o de frustraciones (beneficiar o no ser beneficiado, con lo cual se podría estar ocasionando un daño), frente a los cuales su reacción es inmediata en sociedades que han adquirido mayor conciencia social, pero es más o menos lenta o no se da cuando hay más o menos conciencia o no se tiene porque se han olvidado los fundamentos de la solidaridad social o sencillamente no ha surgido. Obtener o no el servicio público aceptado por todos se constituye en una meta social e individual. El germen de la solidaridad social frente a la persona repercute tanto en lo social como en lo individual, se traduce en un beneficio o un derecho si se recibe y, cuando no se recibe corresponde a un menoscabo de ese derecho, porque es el producto de una conducta que impide la realización de una meta que acepta y comparte (yo y nosotros).

La acción u omisión de las autoridades o de los particulares que manejan recursos públicos incide en el logro de los fines del estado, de manera positiva o negativa (conducta que benefi-

cia o daña). Habrá más o menos derechos fundamentales o más o menos garantías sociales cubiertas, en la medida que se logre invertir de forma eficiente y eficaz los recursos públicos dentro de una planeación adecuada. El individuo encargado de proteger esos bienes destinados al beneficio común se apodera de ellos (daño por conducta activa). Los funcionarios o administradores de bienes o recursos del Estado, deberán responder si dilapidan los bienes o recursos públicos o los destinan a fines distintos para los cuales la sociedad se les ha entregado, o no los utilizan (daño por conducta omisiva); pero no responderán porque al seguirlos, no se pudo cumplir con las metas propuestas, por circunstancias externas, imposibles de prever (conducta activa que no deriva en responsabilidad).

**El derecho y la moral son ordenamientos positivos, en tanto son normas que han sido puestas y creadas por los miembros de una comunidad. Una regla de derecho afirma que el individuo que ha cometido un crimen debe ser castigado.**

El derecho y la moral son ordenamientos positivos, en tanto son normas que han sido puestas y creadas por los miembros de una comunidad. Una regla de derecho afirma que el individuo que ha cometido un crimen debe ser castigado, que quien no abona a su deuda debe sufrir una ejecución forzada, si se ha cometido un ilícito debe ser aplicada una pena, en fin, si ha dilapidado bienes públicos debe reparar. Vivir en sociedad implica ese doble aspecto de cumplir o ser sancionado, obtener o no obtener, o dañar o ser dañado, y su consecuencia: reparar y ser reparado. Porque no ha existido y no existirá sociedad humana por más evolucionada que garantice a sus individuos es-

capar de conductas dañosas, tan sólo podrá prevenirlas o reparar lo dañado.<sup>8</sup>

El hipotético no se presenta porque lo diga la norma. Un fenómeno se produce de forma independiente de la norma: por conducta humana. La sanción creada en la norma sólo toma existencia cuando se presenta la conducta que da origen a la misma. Por lo mismo, la responsabilidad fiscal no surge por virtud de la norma que establece sus elementos: conducta, daño patrimonial y nexos causal. Porque el derecho no es ciencia de la naturaleza, de la razón pura, o de normas sino de la conducta humana. Dentro de este orden de ideas se establece una relación específica entre la conducta del individuo y su responsabilidad que, según la norma, le corresponde por la misma. Mediante la imputación a un autor de la conducta reprochable fiscalmente, se dará origen a la reparación del daño ocasionado por éste.<sup>9</sup>

El hombre no es un ser teórico. Por ello, separar, bajo una ficción de carácter jurídico, la conducta del daño, puede llevar a equívocos cuando quien tiene que aplicar la norma le da a ésta una identidad independiente por fuera de la conducta humana. Conforme a la Ley 610 de 2000, artículo 6º, se entiende como **daño patrimonial** el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido, deterioro de bienes o

recursos públicos o de los intereses del Estado. Todas estas posibilidades expresadas en la norma son supuestos que sólo pueden adquirir realidad jurídica cuando el individuo los inyecta de contenido pragmático. Una pregunta por el daño debe ser ante todo una pregunta por la conducta del individuo frente a otros.

La valoración del daño en principio corresponde a quien padece esa conducta o a la organización social. De acuerdo con la concientización de la existencia de la conducta dañosa por parte de quien debe decretarla como de su entorno (yo y nosotros), será posible el resarcimiento a quien la sufrió. Si no existe esta conciencia, así lo exprese la norma, será más difícil exigir que se repare el daño. La norma tiende a adormecer esa conciencia cuando oculta su verdadero ser.

Conforme a una lenta evolución, una sociedad organizada exige para sí misma como para sus miembros reaccionar frente al daño que se le ha causado. Según Kelsen existe el hábito de decir que un individuo es responsable de un daño causado por sí mismo o por otro, cuando está obligado a repararlo. Y nos dice que esta fórmula no es correcta, puesto que la obligación y la responsabilidad son dos nociones totalmente diferentes. Existe la obligación de conducirse de una manera determinada cuando la conducta opuesta

8 Juan Carlos Henao. «El daño». Prólogo de Fernando Hinestrosa. «La vida en sociedad comporta para toda persona un doble riesgo permanente: dañar y ser dañado». El daño es, por cierto, un fenómeno inherente al ser humano, a partir de la lesión de su integridad psico-física, siguiendo con el menoscabo de su patrimonio, hasta llegar a otras manifestaciones más sutiles, más refinadas o complejas de la lesión a derechos o a intereses suyos. Frente a él la reacción de quien lo padece es inmediata y espontánea, sin reparar en qué origen tuvo la lesión». Pág. 13.

9 Hans Kelsen. «Teoría pura del derecho». «La imputación considerada como relación específica existente entre el acto ilícito y la sanción, es así sobrentendida en la proposición de que un individuo es o no es jurídicamente responsable de su conducta...La imputación vincula, pues, dos conductas humanas: el acto ilícito y la sanción. Es evidente que esta relación no tiene un carácter causal. El acto ilícito no es la causa de la sanción ni ésta es su efecto». Pág. 16 y 17.

es la condición de una sanción. Hay, pues, identidad entre el sujeto de una obligación y el sujeto de la conducta que forma el contenido de esta obligación. La responsabilidad puede relacionarse con la conducta del otro, en tanto que la obligación siempre tiene por objeto la conducta de la persona obligada.

Históricamente se pasa del «ojo por ojo», o «del que rompe paga», al concepto de «**daño resarcible**», concepto jurídico social del que surgen una serie de connotaciones como la clasificación del daño, el resarcimiento, la tasación, la responsabilidad del establecimiento o de un individuo que lo ocasiona, la protección jurídica de la víctima y el litigio para demostrar y obtener la reparación.

Según la legislación colombiana, el daño debe ser objeto de **prueba** ante autoridad por quien lo sufre, pues no basta afirmar su existencia sin respaldo probatorio (*conducta probatoria*). Se observa así el rígido principio de la carga de la prueba. Hay que demostrar cómo fueron los hechos, describirlos, explicarlos, y dar alcance a sus consecuencias. En ello van a colaborar de forma especial las ciencias que conciernen al asunto (daño) a demostrar. El punto de partida es la observación comparativa de la realidad frente a lo esperado, o con los casos variados que le ofrece la realidad, para lo cual desempeña un papel eficaz la sagacidad, la intuición científica, para encontrar relaciones entre las cosas, para

acreditar o invalidar afirmaciones que permitan conducir a la verdad de las mismas, coeficiente de posibilidad de existencia del daño en forma tal que no admita duda.

No sólo el daño (*concepto jurídico legal*) se considera indispensable para declarar una responsabilidad que permita reclamar de la persona comprometida una reparación patrimonial y una indemnización. Para que se estructure como factor de responsabilidad, el daño debe ocasionar un perjuicio. Amerita distinguir el daño del perjuicio o establecer si son lo mismo. Algunos doctrinantes consideran al daño o perjuicio como si fueran un asunto común, aún cuando al momento de avalúo distingue la forma de uno y de otro.<sup>10</sup> Otros coinciden en afirmar que el daño es un hecho, como la pérdida de una cosa o la integridad de un individuo, en tanto que el perjuicio lo constituye el conjunto de elementos que aparecen con posterioridad a ese hecho, como las diversas consecuencias que se derivan del daño de la víctima. Se afirma que el daño es la causa y el perjuicio la consecuencia; por ello, mientras el daño es un hecho, que se constata o una realidad fáctica, el perjuicio es una noción subjetiva apreciada en relación con una persona determinada. Interesa esta distinción en el sentido de que se indemniza sólo el perjuicio que proviene del daño que ha sido efectivamente probado.

Las nociones de **daño y perjuicio** se distinguen en el campo de la responsabilidad fiscal en

---

<sup>10</sup> Arturo Valencia Zea. «Derecho Civil de las Obligaciones». «Noción y clasificación de los perjuicios. El elemento común de toda clase de responsabilidad es el daño o perjuicio. En general, existe perjuicio cuando se destruye o menoscaba alguno de los derechos subjetivos de las personas. I. La cuestión relativa a los daños o perjuicios sin duda es la más objetiva y aparenten derecho civil, sin embargo, cuando se trata de aclarar desde un punto de vista lógico esta noción, nos hallamos ante una gran vaguedad de conceptos en doctrina.». Págs. 179 y 180.

el sentido de que el primero, el daño, es emergente, causado por el responsable fiscal. El segundo, el lucro, es cesante y el demérito o gastos ocasionados por dicho responsable. La ley puede llevar o no, de acuerdo a políticas de justicia, que el daño se repare en la justicia administrativa y el perjuicio en lo contencioso, o ambas en lo administrativo, o en la jurisdicción contenciosa o civil, según se busque que funcione bien o mal con este postulado ético de resarcimiento que debe hacer quien cause la conducta dañosa.<sup>11/12</sup>

Sin **perjuicio** no hay responsabilidad. Hay cargas públicas que todos debemos soportar de acuerdo a una tabla de igualdad, más no por ello existe un perjuicio cuando se da cumplimiento con esa obligación pública. En cambio, habrá un perjuicio cuando sin tener la obligación legal de soportar una conducta ajena, se debe ceder ante ella, como sucede

con el agente del estado que obra por fuera de los límites de su autoridad. En un caso así estamos frente a un daño resarcible. También lo habrá cuando un particular contratado por el estado no entrega el bien o el servicio dentro de los términos fijados por el contrato, toda vez que en la contratación está implícita una necesidad a ser suplida por el Estado.<sup>13</sup>

Bien puede ocurrir que se pruebe el daño pero su cuantía resulte imposible de cuantificar. Así por ejemplo, resulta difícil cuantificar el daño sufrido por injurias, las cuales por la intangibilidad del dolor sufrido, la pérdida de reputación o la intención del ultrajante puede desequilibrar la balanza de la justicia. El juez no podrá ordenar reparar el

**Bien puede ocurrir que se pruebe el daño pero su cuantía resulte imposible de cuantificar. El juez no podrá ordenar reparar el daño si no tiene probada su cuantía, y no se puede ordenar reparar un daño que no ha sido solicitado por quien lo ha sufrido o no se ha cuantificado.**

daño si no tiene probada su cuantía, y no se puede ordenar reparar un daño que no ha sido solicitado por quien lo ha sufrido o no se ha cuantificado. Indemnizar un daño por encima

11 Distinción entre daño y perjuicio en materia de responsabilidad fiscal. Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Rad. 941, sep. 19/96. M.P. César Hoyos Salazar). «En síntesis, aun cuando en otras disciplinas jurídicas las nociones de daño y perjuicio se asimilen, en materia de responsabilidad fiscal las citadas normas y la jurisprudencia de la Sección Primera de esta corporación, adoptada en la sentencia del 7 de marzo de 1991, expediente 820, y acogida por la Sala en el concepto referente a la Consulta 732 del 3 de octubre de 1995, apuntan a establecer una distinción entre las dos, consistente en que el daño que deducen como el equivalente al valor de reposición de los fondos o bienes objeto del alcance determinado en el fallo con responsabilidad fiscal, y el perjuicio es fijado por la jurisdicción contencioso administrativa y consiste en el lucro cesante generado por la pérdida o daño y el demérito de los bienes o los gastos ocasionados por la acción u omisión del responsable fiscal».

12 Corte Constitucional. Sentencia C-840 del 9 de agosto de 2001. Exp. 3381. M.P. Jaime Araujo R. «Pues bien, si como ya se dijo, el objeto de la responsabilidad fiscal es el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, esa reparación debe enmendar integralmente los perjuicios que se hayan causado, esto es: incorporando el daño emergente, el lucro cesante y la indexación ha que da lugar el deterioro del valor adquisitivo de la moneda. Razones por demás suficientes para desestimar el cargo del actor, según el cual el lucro cesante debería ser declarado por una autoridad que haga parte de la rama judicial...Por todo lo anterior, el aparte del artículo 4 de la ley 610 de 2000 en el que se establece que los daños causados al erario público deben repararse mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal, será declarado exequible».

13 Juan Carlos Henao. «El daño es requisito necesario mas no suficiente para que se declare la responsabilidad. Regla primordial del derecho de responsabilidad es aquella que enuncia que «sin perjuicio no hay responsabilidad». Pág. 38.

de lo realmente causado produciría un enriquecimiento sin causa a favor de la persona dañada en contra de quien deba responder por ese daño, quien sufriría un empobrecimiento. Sabido es que en otros sistemas diferentes al nuestro, como el anglosajón, es permitido indemnizar por encima del daño causado, lo cual renueva el principio de causalidad fundamentado en normas que por experiencia social liberan una retribución distinta.<sup>14</sup>

Según la ley 610 de 2000, artículo 6º, se entiende por **daño patrimonial** al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por

la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento del patrimonio público.

Bajo esta nueva concepción moderna (espacio tiempo del individuo y sus circunstancias), surge el análisis económico previo apoyado en indicadores de gestión que permitan medir ese amioramiento patrimonial para encontrar el *segundo elemento: (daño)*, (Ley 610 de 2000, artículo 5º.), tendiente a encontrar un pronunciamiento jurídico (*declarar responsable fiscal de un daño*), que busca el resarcimiento social de una conducta dañosa. Se plantea por parte del legislador la necesidad de utilizar herramientas económicas para la proposición de soluciones a conflictos y situaciones de carácter jurídico. Un enfoque económico permitirá conocer si los recursos públicos fueron invertidos de una manera económica, eficiente, eficaz, equitativa y oportuna frente a los fines del Estado. La planeación económica involucra metas generales de crecimiento, fijadas en planes de desarrollo, las que al cumplirse o no podrán ser indicadas como beneficio o daño social.<sup>15</sup>

14 Juan Carlos Heno. «El daño». «El daño debe ser probado por quien lo sufre, so pena de que no proceda su indemnización... Como punto de partida puede anotar que la jurisprudencia colombiana, invocando el texto del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, ha sido enfática en afirmar que «el legislador tiene establecido que 'incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen', cual ocurre con el derecho francés... No basta, entonces, que en la demanda se hagan afirmaciones sobre la existencia del daño, porque «el demandante no puede limitarse, si quiere sacar adelante su pretensión, a hacer afirmaciones sin respaldo probatorio», que por demás no pueden ser valoradas «como si se tratara de hechos notorios presumibles, y no de situaciones cuya comprobación por mandato legal, le correspondía al demandante». Págs. 39 y 40.

«El daño debe ser indemnizado plenamente. La explicación que se da a esta regla se apoya en un principio general del derecho; si el daño se indemniza por encima del realmente causado, se produce un enriquecimiento sin causa a favor de la víctima, si el daño se indemniza por debajo del realmente causado, se genera un empobrecimiento sin justa causa para la víctima. Es así el daño la medida del resarcimiento. Esta regla de oro del derecho de daños no opera, sin embargo, en países de corte anglosajón, en los cuales el concepto de daño punitivo - *punitive, exemplary, punitive, vindictive damages*- permite sobrepasar sin problemas la regla en estudio a favor de la víctima. Pág. 45.

15 Raúl Gómez Quintero. «La responsabilidad fiscal». «Si se aplicaran estrictamente estos parámetros constitucionales para ponderar la gestión pública, no quedaría piedra sobre piedra en este país, pues no es para nadie un secreto, la carencia de planeación a todo nivel, el despilfarro oficial, la falta de conciencia ciudadana sobre la buena gestión, la ausencia de sentimiento de defensa de lo propio y sentido de pertenencia del país y a las entidades a las cuales debemos servir».

En este orden de ideas, se necesita un marco general para establecer si una conducta, ocasionó o no detrimento patrimonial al erario público, teniendo para ello que estudiar el daño desde una perspectiva jurídico-económica. El derecho evolucionó desde los romanos. Esta cultura tomaba como eje fundamental del mundo el análisis jurídico-filosófico, de donde la teoría del ser y el deber ser se tornaba de manera específica sobre la persona humana. Hoy tenemos como norte un enfoque económico capitalista de los Estados, por ello el derecho debe tomar como propios los conceptos dados por esta disciplina, para no convertirse en una isla que no comparte las ideas de globalización e integración económica. El derecho y la economía, en este punto (*encontrar el elemento daño*), no pueden seguir siendo ciencias divorciadas, puesto que los conceptos jurídicos afectan la vida económica de las naciones.

Nuestra constitución determina que los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes (*art. 6 C.P.*). Los servidores públicos lo son por la mis-

ma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones (*conducta activa o pasiva concepto axiológico*); por ello, la conducta del funcionario público que causa un daño patrimonial al Estado no tiene necesariamente que estar precedida de la voluntad de ocasionarlo, pero otros preceptos constitucionales (*arts. 90 y 124 C.P.*), consagran la conducta dolosa y gravemente culposa del agente público que deberá ser regulada por leyes en busca del resarcimiento, pues corresponde a quien maneja los bienes del Estado actuar con el cuidado que le es exigible a tan encomiable labor. Estamos frente al *primer elemento*: «conducta dolosa o culposa» que trae la ley 610 de 2000 en su artículo 5°. Obsérvese que se habla de conducta dolosa o culposa y no simple dolo o culpa, lo que significa entronizarnos en la teoría de la culpabilidad que es la que trata de esos elementos subjetivos que mueven la conducta del individuo.<sup>16</sup>

Aparece aquí el concepto del deber de cuidado sobre los bienes y recursos públicos en la forma de una gestión en forma económica, eficaz,

---

16 Concepto de la responsabilidad fiscal. (Consejo de Estado, S. de Consulta, oct. 3/95, Rad. 732).»La responsabilidad es una noción que en el mundo contemporáneo forma parte esencial del Estado de derecho, como instrumento coercible destinado a mantener el imperio de la ética administrativa y a garantizar la efectividad de los derechos y obligaciones de los asociados y de las entidades públicas. En Colombia, donde se predica tanto de los particulares como de los servidores públicos, emana directamente de la ley suprema: los primeros responden ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes, y los segundos, por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

Tal es el precepto contenido en el artículo 6° de la Carta Política, de donde se derivan diversas clases de responsabilidad: la penal, la civil, la disciplinaria, la fiscal, y la responsabilidad política, deducible ésta a altos funcionarios por medio de juicios políticos. Cada una de ellas está tipificada en el ordenamiento constitucional o legal, atendiendo a los siguientes aspectos: los actos por los cuales se responde, el bien o valor jurídico tutelado y el sujeto pasivo involucrado en su aplicación.

La responsabilidad fiscal se deduce del ejercicio del control fiscal, entendido éste como una gestión pública mediante la cual se vigila la labor fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes. Dicho control es ejercido por las contralorías (la General de la República, las departamentales, las distritales y las municipales), que para tal efecto son organizadas como entidades de carácter técnico, dotadas de autonomía administrativa, presupuestal y contractual. Los procedimientos, sistemas y principios de conformidad con los cuales deben ejercer el mencionado control, son establecidos por la ley, que hoy en día es la Ley 42 de 1993, normatividad en donde se desarrollan los nuevos criterios constitucionales acerca de la vigilancia de la gestión fiscal del Estado...».

eficiente, equitativa y oportuna. Para establecer un daño en la gestión fiscal imputable a la persona que realiza la gestión fiscal debe primero pasar por el concepto de **culpabilidad** en su modalidad de culpa o dolo y con ello, todas las teorías doctrinarias que refieren a este asunto como la teoría **psicológica** (Giulio Bataglini, Francisco Alimena, José Rafael Mendoza Troconis, Giuseppe Maggiori) la cual explica la culpabilidad en la relación psicológica que corre entre un hecho material y la persona que lo ha llevado a cabo; teoría **caracteriológica** (Franz Von Liszt, Silvio Ranieri, Agostino Gemelli), la relación subjetiva entre el hecho y su autor no sólo es psicológica sino que debe manifestarla, al actuarla, revelando la personalidad del autor; teoría **normativa** (Reinhart Frank, James Goldschmidt, Edmund Mezger), el sujeto debe obrar conforme al ordenamiento que es el deber ser, pero actúa contrario a éste; teoría **finalista** (Reinhart Maurach, Hans Welzel, Juan Bustos Ramírez), el fin al que se orienta la conducta debe ser observado desde el medio empleado y el conocimiento causal entendido.<sup>17</sup>

Dentro de la culpabilidad, el **dolo** pertenece a este concepto, aunque no todas las teorías de culpabilidad lo aceptan, como la teoría psicológica que funden el dolo y la culpa en uno sólo. La

teoría de la **representación** (Von Liszt, Francesco Carrara, Luis Jiménez de Asúa, Luis Carlos Pérez), considera al dolo como la representación del acto voluntario, b) la previsión del resultado, c) en los casos de acción, la representación de la causalidad del acto y en los de omisión, la representación del no impedimento del resultado; resultado que acompaña a la manifestación de voluntad. La teoría de la **voluntad** (Adolf Merkel; Robert Von Piel, Francesco Carnelutti), considera que el dolo, como manifestación de voluntad, comprende no sólo el hecho querido sino tam-

bien sus efectos, tomados en conjunto, incluyendo los no deseados, siempre que su producción sea verosímil o posible. Teoría **finalista** (Reinhart Maurach, Alfonso Reyes E.), según la cual cualquier persona, aún

**Nuestra constitución determina que los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.**

los menores de edad y el enfermo demente, son incapaces de actuar dolosamente, dado que el concepto que nos ocupa no es de un *dolos malus* sino de un *dolos naturales*. La concepción **unitaria** (Jiménez de Asúa, Aldo Moro), considera al dolo como la producción de un resultado típicamente antijurídico con conocimiento de las circunstancias descritas en el tipo y de su relación causal, con conciencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto y con representación del resultado que se quiere o consciente.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Alfonso Reyes Echandía. «La culpabilidad». Págs. 4 a 32.

<sup>18</sup> Alfonso Reyes Echandía. «La culpabilidad». Págs 33 a 37.

Se desprende de lo anterior que la conducta a título de dolo debe tener un carácter intelectual o cognoscitivo y otro de naturaleza volitiva; o en otras palabras más elementales, para que a una persona que realiza una gestión fiscal se le pueda imputar un hecho (*daño*) a título de dolo es necesario que sepa algo y quiera algo.

En cuanto a la **conducta culposa** también surgen diversas corrientes de opinión. En primer término, tenemos las teorías objetivas y dentro de ésta se encuentra la teoría de los **medios objetivos** (Alessandro Stoppato), que considera que el actuar culposo depende de dos presupuestos a saber: la relación causal eficiente del agente y el resultado (*dañoso*), que debe ser punible (objeto de resarcimiento) cuando ha sido producto de un acto del hombre (*que realiza una gestión pública*), y que a pesar de no dirigirse a un fin antijurídico, se realiza con medios que se revelan contrarios a derecho. Teoría de la **acción contraria a la policía y la disciplina** (Vicenzo Manzini), cuando la conducta es genéricamente contraria a la policía o la disciplina (*Código Disciplinario*), la culpa consiste en negligencia, imprudencia, o impericia. Y como teorías subjetivas encontramos la teoría de la **previsibilidad** (Carrara) para quien la culpa es la voluntaria omisión de diligencia en calcular las consecuencias posibles y previsibles del efecto dañoso no querido ni previsto por el agente. Teoría de la **previnibilidad** (Emilio Brussa), la considera como la omisión voluntaria de la diligencia necesaria para prever y prevenir un resultado (*daño*) antijurídico, posible, previsible y prevenible. Teoría de la violación del deber de

**atención** (Anselm Von Feurbach), la culpa radica en el incumplimiento de atención exigible a todo ciudadano cuando ejecuta actividades de las que pueda derivarse en un daño. Teoría del **error** (Adolf Merkel), el hecho dañoso se produce por ignorancia o error del agente. Teoría **positivista**, la acción dañosa es el resultado de una conducta involuntaria si se le mira con sus efectos. Teoría **finalista**. Sobre esta teoría se dijo en un principio que no había finalidad en la acción culposa, posteriormente se afirma que en la culpa si hay finalidad aunque indeseable como cuando existe la confianza para no dudar o creer lo contrario.<sup>19</sup>

La conducta culposa se enmarca dentro de lo que no se previó siendo previsible y prevenible porque era probable que sucediera un daño (*patrimonial*); o cuando se presenta el daño por una actuación voluntaria pero no intencional; o cuando entre el evento producido no se puede establecer ninguna relación psíquica consciente. Hay autores (Reyes Echandía) que consideran que es más adecuado hablar de culpas con representación, porque esto nos indica que el agente ha elaborado una concreta representación mental (así sea fugaz) del resultado antijurídico por él previsto, o que no se lo ha representado pudiendo haberlo hecho.

Presentado el caso de la culpabilidad por medio de fenómenos como el dolo o la culpa, debemos también ocuparnos del caso contrario, es decir de la **inculpabilidad o exculpación**, como el caso fortuito, el error, la coacción, la ignorancia. Puede ocurrir la ocurrencia de un daño (*patrimonial*) pero por causas plenamente

<sup>19</sup> Alfonso Reyes Echandía. «La Culpabilidad». Págs. 74 a 83.

justificadas. Valencia Zea define el **caso fortuito o fuerza mayor** como un acontecimiento extraño a la actividad peligrosa, producido desde fuera por fuerzas naturales o por actos de terceras personas. **Errores de hecho y de derecho**, entendido por error de hecho la equivocación que recae sobre la ajenidad de la conducta que conduce al daño patrimonial; en el error de derecho, se presenta la ignorancia de la ley (*ignorantia legis*) o error en la interpretación o la valoración, por defectuoso conocimiento de la misma. Obrar bajo la insuperable **coacción** ajena, debiendo ser ésta ejercida por otra persona actual e insuperable.

Como *tercer elemento está el nexo causal entre la conducta dolosa o culposa y el daño patrimonial*. Es el hilo conductor que relaciona al sujeto activo y pasivo, con la conducta y el daño, a efectos de conseguir la indemnización debida. El daño patrimonial debe ser afecto o resultado de esa conducta dolosa o culposa del agente del estado<sup>20</sup>. Para determinar la calidad de nexo causal, debe tenerse en cuenta: I.) El nexo causal entre el hecho y el daño es de orden físico en el sentido de que la conducta omisiva o activa debe obrar como causa suficiente. Claro está que en ocasiones no es posible encadenar de la misma manera que se presenta en las ciencias naturales, II.) Tres condiciones se exigen para decretar la responsabilidad por determinado hecho: a) ac-

tual o próximo, b) necesario o determinante, y c) apto u adecuado para causar determinado daño.

**Nexo causal: actual o próximo.** (Enneccerus-Lehman). Sólo se requiere indicar que no se tiene en cuenta las causas remotas que, según la manera corriente de pensar son indiferentes para que surja el daño de una índole y que, sólo como consecuencia de un cadenamamiento totalmente extraordinario de las circunstancias, se convierte en condición de daño. b) **Nexo causal: necesario o determinante.** (Valencia Zea). Con esta exigencia se pretende indicar que sea necesario, vale decir que se establezca que sin la conducta culposa o dañosa el daño no se hubiera cometido. c) **Nexo causal: aptitud o adecuación.** (Von Buri). Es posible que desde el punto vista filosófico determinada conducta sea causal de un daño, sin embargo, esa conducta no puede ser apta o adecuada para la producción del daño.<sup>21</sup>

Ahora bien, una vez examinados los diversos aspectos que vienen a configurar el daño, dentro de la responsabilidad fiscal, luego de examinar brevemente las variadas connotaciones de una conducta dañosa, volvamos a nuestro punto de partida que consistió en encontrar un método jurídico e interpretativo del daño, distinto a la Teoría Pura, para hablar de normas sólo de normas. Es equivocado pensar que Kelsen sólo estuviera pensando en normas más no en sujetos. Por ello,

20 Raúl Gómez Quintero. «La responsabilidad fiscal». «La conducta del funcionario puede ser culposa e incluso ilícita pero no necesariamente causar un daño fiscal, como cuando se apropia de un dinero que creyó era oficial siendo de un particular o incluso cuando se apropia de un dinero que no es de su resorte funcional como que pertenece a un rubro ajeno a su gestión, en estos eventos podrá configurarse un hurto o un abuso de confianza y deberá responder por tales delitos pero jamás responderá en proceso fiscal porque su conducta no está enmarcada en el ámbito de la gestión fiscal; es obvio que dentro del respectivo proceso penal y sentencia respectiva se le impondrá la obligación de indemnizar el daño, pero dicha acción es bien diferente de la aquí estudiada». Pág. 18.

21 Arturo Valencia Zea. «Derecho Civil. De las obligaciones» «Relación de causalidad entre el acto humano y el daño». Págs. 201 a 204.

se debe romper el postulado de fe que equivocadamente escucho en mis colegas, o peor aún indiferencia total, que consideran inapropiado estudiar lo que ya se encuentra «definido» en la ley, limitándose a una aplicación geométrica de ésta a casos particulares. De este modo la verdad jurídica aparecerá condenada siempre a lo oculto, aplicando un mecanismo que separa norma de conducta sin darse cuenta que se cae en un asunto de objetividad, que rompe la intersubjetividad y por ello la solidaridad social.

El estudio de las normas no es tema complementario, es de carácter esencial, porque sin interpretación no hay posibilidad de aplicación de la norma de una manera justa. Pero la interpretación es de la conducta, en donde reside el derecho de manera inobjetable. Es indudable que una ley, como la del proceso de responsabilidad fiscal, afecta la conducta de las personas, puesto que constituye un estímulo o reproche, lo que obliga a actuar de determinada manera. En efecto, el daño patrimonial al estado, como concepto positivo, pretende un doble objetivo: el ser eficientes. Segundo, anticipar un resultado no eficiente de gestión dentro de un mundo real, pero ante todo un mundo económico, en el que quien dilapide recursos debe pagar por ello y, el que pretenda apoderarse de ellos debe devolverlo junto con los perjuicios causados.<sup>22</sup>

No se trata en modo alguno de desterrar de la ciencia jurídica conceptos como el daño aquí estudiado, que se forman por vía de abstracción. Aquello contra lo cual se objeta es la forma simple de servirse de estos conceptos. La ciencia del derecho como la aplicación requiere de normas como en el proceso de responsabilidad fiscal y servirse de ella para desarrollo y protección social. Pero lo que no se debe es tomar de manera abstracta conceptos y definiciones como mandatos inflexibles, ni convertir sin más hipótesis en proposiciones definitivamente establecidas para atender un fallo.<sup>23</sup>

Presentar el daño desde la perspectiva de la acción o conducta humana conlleva salir del esquema «daño» que presenta la norma, enriqueciéndolo de valores aptos de coexistencia (*yo y nosotros*) para justificar (justicia) los fallos. Sólo ahora, después de muchos rodeos, en donde se han examinado sus manifestaciones más importantes, podemos tratar de entender como funciona. Si en este punto hemos superado la actitud ingenua de pretender percibir el daño sin coexistencia ontológica, aferrados a un gramaticalismo interpretativo del derecho, como lo fue expuesto por Kelsen y presentado al inicio de este escrito, se habrá cumplido con el propósito de este ensayo, al inducir a nuestros investigadores que deben llenar el contenido de los objetos jurídicos de realidad humana actuante en un mundo que está

---

22 Núñez Trujillo, Antonio José. Págs 118 a 123. Bajo este criterio la economía aporta al derecho la información que no podría utilizar de otra forma por ello, considera este autor, que la teoría Kelseniana ha caducado.

23 Recaséns Fiches, Luis. «Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho». «Adviértase que no se critica aquí que la ley esté concebida en términos abstractos. Esos son los únicos términos de que se sirve la ley. Lo que se censura es tratar como abstractas las realidades que son concretas, al tratar como entidades de razón pura los productos que son meros ensayos humanos de valoración, y juicios de relación entre fines y medios, y de eficacia de éstos, sobre lo cual juzga sólo la experiencia vital e histórica. El error mayúsculo consiste en tratar como teoremas lo que debe ser tratado como instrumentos para la acción práctica». Pág 157.

ahí para que cada individuo lo interprete de una manera vivencial e intersubjetiva con otros, porque de otro forma, en una pretendida naturaleza pura, no existe.

Según lo expuesto, podemos concluir, desde la perspectiva analizada, que el daño no lo debemos buscar en las normas sino en las conductas. Aunque pareciera más simple dedicarse a aplicar unas normas que nos dicen qué es el daño y cómo repararlo, cuando las vamos a poner en práctica nos encontramos en un mundo imposible de concretizar, si sólo nos limitáramos a

construir oraciones, sin contenido existencial que no devienen en justicia. Es posible que acudamos luego a la jurisprudencia nacional o internacional que, aunque nos aproxima más al concepto por la forma de entender el daño como una experiencia humana, no logra conjurar la realidad que sigue siendo experiencia conductual vivida por un individuo. Hablar del daño significa siempre hablar de seres humanos y de su conducta, sólo bajo ese concepto podremos entender los andamiajes de este principio del proceso de responsabilidad fiscal. 

## BIBLIOGRAFÍA

- COSSIO, Carlos. **Radiología de la teoría egológica del derecho**. Editorial Depalma; Buenos Aires.
- CRUZ VÉLEZ, Danilo. **Filosofía sin supuestos**. Editorial suramericana. Buenos Aires, 1970.
- DELLEPIANI, Antonio. **Teoría de la prueba**. Séptima Edición. Editorial Temis Bogotá, 1972.
- GÓMEZ QUINTERO, Raúl. **La responsabilidad fiscal**. Ediciones Doctrina Ley, Bogotá, 2000.
- HEIDEGGER, Martín. **El ser y el tiempo**. Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
- HENAQ, Juan Carlos. **El daño. Análisis comparativo de la responsabilidad extracontractual del Estado en derecho colombiano y francés**. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998.
- KELSEN, Hans. **Teoría pura del derecho**. Editorial Unión Ltda. Bogotá, 2000.
- NÚÑEZ TRUJILLO, José Antonio. **Antecedentes y principios fundamentales**. Colección Derecho Económico. Universidad Externado de Colombia. 2000.
- REYES ECHANDÍA, Alfonso. **Culpabilidad**. Editorial Temis, Bogotá, 1991.
- RESTREPO CORREA, León Jairo. **Enfoque jurídico del control fiscal. Ley 610 de 2000**. Editorial Leyer, Bogotá, 2001.
- RECASÉNS SÍCHES, Luis. **Nueva filosofía de la interpretación del derecho**. Editorial Porrúa. Argentina. 1973.
- VALENCIA ZEA, Arturo y Álvaro Ortiz Monsalve. **Derecho Civil. De las obligaciones**. Tomo III. Editorial Temis S.A. Bogotá, 1998.

# LA CULPA EN LA RESPONSABILIDAD FISCAL

ANTONIO THOMAS ARIAS

## I. INTRODUCCIÓN

**E**l perfil de independencia y autonomía que se le atribuyó a la responsabilidad fiscal en el parágrafo del artículo 4º de la ley 610 de 2000, más que un aserto de pacífica aceptación, constituye una guía, un propósito que en esta nueva disciplina traza el legislador y que corresponde ir precisando, si cabe, a la doctrina y jurisprudencia que se vaya creando en torno de ella.

No es un desacierto en sí mismo considerado ni representa una conclusión acabada, producto del estudio del control fiscal en Colombia. Porque si bien es claro que la responsabilidad fiscal puede ser con facilidad distinguida de la penal y la disciplinaria –que son en esencia sancionadoras-, no ocurre lo mismo en relación con su matriz, la responsabilidad civil, pues ambas persiguen el resarcimiento de los daños ocasionados por un hecho ilícito, sólo que en el caso de la responsabilidad fiscal ese daño que se busca reparar debe haber sido

ANTONIO THOMAS ARIAS

Magistrado Auxiliar de la Sala de  
Casación Civil de la Corte  
Suprema de Justicia

ocasionado «en ejercicio de la gestión fiscal». En cambio, en la responsabilidad civil se busca la indemnización, reparación o resarcimiento de los daños ocasionados por un hecho ilícito, y en ese sentido engloba a la fiscal, a tal punto que obtenida la reparación integral al daño inferido al patrimonio público por un servidor público en ejercicio de una gestión fiscal, v. gr, en un proceso penal con constitución de parte civil, no tiene ya cabida el proceso de responsabilidad fiscal.

En consecuencia, no puede predicarse con tanta exactitud –por lo menos en el estado actual de cosas– esa independencia y autonomía que la ley reconoce en la responsabilidad fiscal, porque desde el punto de vista lógico-jurídico, ella es sólo una especie de la responsabilidad civil, género del cual toma casi todas sus características y se enriquece con su desenvolvimiento, a punto tal que las experiencias sufridas en el área de la responsabilidad civil deberían poder aplicarse en la

fiscal. Y de otro lado, con ocasión de la declaratoria de inexecutable del grado de culpa –que era el leve– a partir del cual entraba a responder fiscalmente el servidor (hoy sólo responde por culpa grave o dolo), la Corte Constitucional identificó<sup>1</sup> la responsabilidad fiscal con aquella otra del servidor que, sin ejercer gestión fiscal alguna, comete daño a un particular, por cuya causa el Estado es condenado y en efecto paga ese daño, debiendo, a tono con lo señalado en el artículo 90 de la C.Pol., repetir contra el servidor, pero sólo si demuestra que el servidor actuó con culpa grave o dolo.

Estamos entonces ante una responsabilidad cuya independencia se puede poner en duda, no sólo por el aspecto lógico jurídico aludido, sino por la equiparación con la acción de repetición, de que fue objeto por la Corte Constitucional, en sentencia C-619 del 8 de agosto de 2002, a que después aludiremos.

**No puede predicarse con tanta exactitud esa independencia y autonomía que la ley reconoce en la responsabilidad fiscal, porque desde el punto de vista lógico-jurídico, ella es sólo una especie de la responsabilidad civil**

1 Dice la Corte Constitucional en sentencia del 8 de agosto de 2002: «es evidente que en el plano del derecho sustancial y a la luz del principio de igualdad material, se trata de una misma institución jurídica, aún cuando las dos clases de responsabilidad tengan una consagración normativa constitucional diferente –la una, el artículo 90-2 y la otra, los artículos 267 y 268 de la Carta– y se establezcan por distinto cauce jurídico».

Pero meses atrás, con ocasión de la inexecutable declarada del parágrafo 1 del artículo 2 de la Ley 678 de 2001 (acción de repetición contra agentes del Estado) dijo, en sentencia C 309 del 30 de abril de 2002: «al contrastar la norma demandada con el núcleo temático de la Ley 678, se aprecia que en efecto aquella constituye un cuerpo extraño a la materia desarrollada en esta ley, pues la sola circunstancia de corresponder a dos modalidades del ius puniendi del Estado, no son suficientes para superar válidamente el condicionamiento de unidad de materia legislativa fijado por la Carta Política. Existen fundadas razones para llegar a esta conclusión. En primer lugar, son diferentes las modalidades de responsabilidad a que hacen referencia los artículos 90 y 268 numeral 5 de la Constitución Política. En un caso se trata de la responsabilidad patrimonial del Estado y de la acción de repetición en contra del agente que genera el daño antijurídico, y en el otro de la responsabilidad que se deduce de la gestión fiscal. Por ello persiguen objetivos distintos, lo cual amerita hacer las correspondientes distinciones pues una es la responsabilidad patrimonial que corresponde al Estado por los daños antijurídicos que le sean imputables y otra es la responsabilidad por el daño que se ha causado al patrimonio del Estado como consecuencia de una gestión fiscal irregular...».

Una de esas experiencias traumáticas y que aún hoy no ha culminado en el ámbito de la responsabilidad civil, es la del criterio de imputación, esto es, el fundamento de esa responsabilidad: por qué respondemos. En efecto, si se tiene en cuenta que por causa de la influencia judeocristiana se llegó a equiparar la culpa civil a la culpa moral, y que esta concepción sirvió de puntal a las legislaciones decimonónicas para sentar la base de que sólo por culpa se respondía tanto a nivel contractual como extracontractual, comprenderemos que nuestro Código Civil, siguiendo más o menos a su modelo, el francés, haya plasmado esa orientación filosófica, imbuido como estaba en la corriente liberal e individualista en la que se escribió. Sólo que con esa camisa de fuerza se han arropado muchos casos en los que la culpa, en verdad, no juega ningún papel. ¿Cómo explicar que una empresa diligente y cuidadosa con el medio ambiente, con sus permisos en regla y

cumpliendo sus planes de mitigación, entre a responder por daños ambientales causados, por ejemplo a los habitantes de un pueblo vecino? ¿Qué culpa puede endilgársele?

Estas inquietudes que se han presentado en la responsabilidad civil, necesariamente tenían que haberse trasladado a la responsabilidad fiscal, bien para descartarlas –como en efecto ya lo hizo la Corte, en atención a la exigencia constitucional de culpa grave o dolo en el servidor para que deba responder ante el Estado, prevista para la acción de repetición– o ya para precisar el alcance de la imputación, para distinguirla de esa acción de repetición o de otros fenómenos de responsabilidad civil en donde el Estado debería poder cobrar el daño padecido, sin la talanquera de la culpa grave, como cuando es víctima de delito culposo cometido por el servidor público, por ejemplo, peculado. Pero todas esas disquisiciones quedaron sepultadas con la equiparación de la Corte Constitucional.

## II. RESPONSABILIDAD CIVIL

Resulta útil realizar una visión panorámica de la crisis de la culpa como fundamento de esta responsabilidad y de su reacomodo ante los embates de sus detractores, a más de una rápida ojeada a los conceptos decantados en el ámbito de la jurisdicción ordinaria, pues esa evolución no puede ser desconocida a menos que se quiera volver a transitar en estos temas el camino que la humanidad ya trasegó.

Y no hay uno más analizado que éste de la culpa en la responsabilidad civil, sobre todo a partir de la crisis que se hizo patente con el surgimiento de los grandes riesgos creados por la

industrialización y el maquinismo, pues no satisfacía el anhelo de justicia inherente al Derecho, la solución que ofrecía el derecho romano, el derecho común medieval o incluso la interpretación que del Código Civil francés se hacía para obtener el resarcimiento y tratamiento de los nuevos daños que la era industrial trajo consigo. Antes del advenimiento de estos nuevos daños, la solución entonces en boga y sin ápice de cuestionamiento, suponía no sólo la demostración del daño proveniente de una acción u omisión sino la acreditación de dolo, temeridad, negligencia, impericia o imprudencia en el autor del daño.

«Sin dolo o culpa no hay responsabilidad civil»<sup>2</sup>. En definitiva la culpa, y por supuesto el dolo, era un dato dado, no cuestionado,<sup>3</sup> no puesto en tela de juicio... hasta cuando pareció resultar insuficiente por la causación cada vez más numerosa de accidentes desastrosos en los que la culpa quedaba difuminada, no podía concretarse o no existía. En realidad, con la aplicación simple del principio general consignado por los jusnaturalistas, según el cual quien con su conducta «culpable» causa un daño debe resarcirlo, no se obtenía con facilidad la reparación de los perjuicios irrogados por los propietarios y usuarios de máquinas o de actividades industriales que multiplicaron los peligros a la comunidad –no obstante el evidente beneficio que a ella le reportaban–, pues la víctima debía probar que ese propietario o usuario de la cosa o actividad peligrosa había actuado culposamente, y la prueba en muchas ocasiones resultaba de difícil obtención<sup>4</sup>,

cuando no imposible. ¿Cómo demostrar que ha incurrido en culpa la empresa propietaria de una máquina de vapor que es operada por un trabajador que se causa daño a sí mismo o a un tercero?

Amparados en posiciones filosóficas tomadas del positivismo, el materialismo histórico y aún del peligrosismo que hizo carrera en el derecho penal<sup>5</sup>, autores de la talla de Josserand y Saleilles propugnaron –por causa del entusiasmo que al comienzo produjo la idea– porque se aplicara el riesgo como sustento de la responsabilidad civil y se dejara la culpa en la esfera del derecho penal, ése sí sancionador<sup>6</sup>. Es decir, a pesar del sello culpabilista de los códigos civiles decimonónicos europeos, Josserand y Saleilles, entre otros más, intentaron fraguar un concepto que permitiera aligerar la carga de la prueba que pesaba sobre la víctima, de demostrar esa culpa, pretendiendo así alejar ese elemento del campo civil, relegarlo al ámbito penal, de modo que se

2 Alessandri, Arturo, De la Responsabilidad Extracontractual en Derecho Civil, Ediar Editores, Santiago de Chile, 1983, p. 109.

3 «Durante todo el curso del siglo XIX los juristas no dudaron de que la responsabilidad civil se basara en la culpa y de que fuese en cierto modo, una responsabilidad penal atenuada»: Ripert, George, Regla Moral en las Obligaciones Civiles, Ed. La Gran Colombia, Bogotá, 1946.

4 Amparados en conceptos penales de los positivistas («teoría de la defensa social» y de la «peligrosidad») Josserand y Saleilles, por separado pero casi simultáneamente, concluyeron que en las actividades riesgosas el autor debe responder no en tanto culpable sino en la medida en que se benefició o creó el riesgo, lo cual hizo pensar a algunos como Marcel Planiol, que el derecho con esta teoría, estaba retrocediendo a las épocas bárbaras en las que el solo nexa material de causalidad entre el daño y la conducta hacía responsable al autor de aquella. Cfr. Ripert y Boulanger, Tratado de las Obligaciones, según el Tratado de Planiol, La Ley, Buenos Aires, 1965, Segunda Parte, p. 28 y ss; Colin y Capitant, Curso Elemental de Derecho Civil, Edit. Reus, Madrid, 1924, T. 3, p. 735 y ss; Mazeaud-Tunc, tratado Teórico Práctico de la Responsabilidad Civil, Ed. Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1961, T 1-I, p. 95, y T. 1-II, p. 1 y ss., entre muchos otros.

5 Mazeaud- Tunc, Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad Civil, Ed. Jurídicas Europa América, Buenos Aires, T. I, V II, p. 4 y ss.

6 Ya después escribió Josserand: «es *el hecho* sin más, el que tiende a sustituir, no en todos los casos pero sí en campos cada vez más numerosos y como elemento generador de responsabilidad, al *hecho culposo* del derecho romano y del artículo 1382; no somos responsables ya como culpables, sino como 'realizadores de actos'; fuera de esta directiva, no hay en nuestra época equilibrio posible entre los derechos y los intereses rivales en constantes rozamientos... La idea está pues en marcha, en el pretorio lo mismo que en la escuela, y el concepto del riesgo, *sin expulsar al de la culpa*, se instala al lado de él para la realización de un equilibrio más satisfactorio entre los intereses y los derechos. Como se ha escrito con toda justicia, la idea de culpa 'es insuficiente para servir de base a un sistema de responsabilidad'; debe completarse, vigorizarse, con la noción más moderna, más económica y más práctica, del riesgo creado»: Josserand, Louis. Derecho Civil, T II, V I, Ediciones Jurídicas Europa América, Bosch, Buenos Aires, 1993, p. 448-9

proclamara el Riesgo como factor de atribución. Y si bien no triunfaron en la imposición de esa idea y, además, la situaron luego en una dimensión menos ambiciosa, la teoría del riesgo (quien crea o se aprovecha de un riesgo y con él causa un daño, debe resarcirlo) se abrió campo en variadas áreas del derecho, como en los accidentes de trabajo, navegación aérea, responsabilidad notarial, responsabilidad por productos defectuosos, etc.

Desde ese momento (postrimerías del siglo XIX) comenzó una oleada de críticas y defensas a una u otra posición, a más de la aducción de otros factores de atribución<sup>7</sup>, de todo lo cual advino una readecuación del concepto y alcances de la culpa, pues, de un lado, ya no se buscaba que el juez sondeara la conciencia del demandado sino que comparara la conducta de éste con la de un agente tipo (el buen padre de familia), y de otro, se permitía la aplicación de presunciones de culpa para ciertas actividades, a pesar de que esas presunciones no estaban consagradas positivamente en los códigos.

De este bosquejo parece conveniente saltar a lo que hoy, en Colombia, y en la jurisdicción ordinaria, se tiene como decantado en esta materia.

## A. La Culpa como fundamento

La culpa sigue siendo el fundamento de la responsabilidad civil<sup>8</sup>; pero ya se avizoran pequeñas incursiones en la responsabilidad objetiva, por su consagración en el artículo 88 de la Constitución<sup>9</sup>. Y no puede ser de otro modo mientras tengamos vigentes las normas del Código Civil que la consagran como elemento de la responsabilidad civil tanto contractual como extracontractual.

## B. Concepto

**La culpa es considerada un juicio de reproche al demandado, que se obtiene al comparar su conducta activa u omisiva con la que hubiera desplegado un modelo tipo idealmente situado en las mismas circunstancias de las del autor del daño.**

La culpa en términos generales es considerada como un juicio de reproche al demandado, que se obtiene al comparar su conducta activa u omisiva con la que hubiera desplegado un modelo tipo (buen

padre de familia, según el artículo 63 del Código Civil, o buen profesional para casos de responsabilidad profesional) que idealmente se lo sitúa en

<sup>7</sup> Peirano Facio, Jorge, Responsabilidad Extracontractual, Ed. Temis, Bogotá, 1981, p. 131 y ss.

<sup>8</sup> Para zanjar el asunto y para desterrar la idea de que la responsabilidad civil objetiva tiene cabida puntualizó la Corte: «repugna, en una concepción espiritualista, la pretensión de estructurar la institución de la responsabilidad en general, y cuyo efecto civil, consiste precisamente en trasladar el daño experimentado por la víctima a otra persona llamada a indemnizarlo, y esto a base de un criterio materialista que, al prescindir de la valoración ético-jurídica de la conducta humana opera en forma mecánica e incurre en la injusticia de sancionar a quien está exento de toda falta. Esta es la filosofía que emana de la ley Aquilia y que, combinada con el profundo sentido práctico de los jurisconsultos romanos, condujo a que se sustituyera la imputación física por la moral como fundamento de la responsabilidad civil»: G.J. T. CXXX, N. 2310,2311 y 2312, p. 97.

<sup>9</sup> Señala el último inciso de ese artículo que la ley «definirá los casos de responsabilidad civil objetiva por el daño inferido a los derechos e intereses colectivos».

las mismas circunstancias espacio temporales de las del autor del daño. A ese modelo tipo deben agregársele algunas características que posea el demandado, atinentes a su superioridad o inferioridad y así realizar un pronóstico preguntándose cuáles medidas eran las razonables y esperadas para evitar el daño, medidas que ese modelo tipo hubiese adoptado y que, por el contrario, no adoptó el demandado. En resumidas cuentas, se ha dicho que el autor del daño debe responder en la medida en que actuó con negligencia, impericia o imprudencia.

Pero la multiforme y rica legislación colombiana ha consagrado para casi todas las actividades hoy predominantes, una gama de conductas que, en tanto que negligentes, imperitas o imprudentes, han sido prohibidas, de modo que a la víctima o al acreedor según el caso, le bastará, para probar la culpa, acreditar que el autor del daño o el deudor incumplió el reglamento que a su actividad le es aplicable. Así, en el caso de la responsabilidad bancaria, casi no hay aspecto de la actividad que no esté pormenorizadamente regulado. Y lo mismo pasa con la ingeniería, con las profesiones de la salud –en particular la medicina–, con la conducción de vehículos, con el manejo de materiales contaminantes, con la contabilidad empresarial, en fin, con muchas profesiones o actividades profesionales y habituales que

demandan un cierto comportamiento y el cumplimiento de ciertos requisitos para su desempeño idóneo o siquiera menos peligroso o riesgoso.

De lo dicho se infiere entonces, que la demostración de la culpa –no de determinado grado, sino de la culpa a secas– se torna hoy menos difícil, si se tiene en cuenta que la violación de reglamentos, de por sí, es merecedora de un juicio de reproche, es decir permite atribuirle culpa al infractor. Así las cosas, es usual ver cómo la jurisprudencia recurre a la *lex artis* para determinar si en un caso existe una «mala práctica médica», atendidos por supuestos factores externos al médico demandado, como el estado del paciente, de la técnica actual idónea al caso y de la técnica disponible en el sitio y en el momento del hecho que se supone dañoso. De todo lo cual aflora no sólo la prueba del nexo de causalidad entre la conducta investigada y el daño, sino la misma culpa –a secas<sup>10</sup>. Pero sobre esto volveremos adelante.

Finalmente, la culpa debe ser apreciada a priori, es decir, debe calificarse o apreciarse la conducta indagando cuáles eran las medidas razonables, atendida la mayor o menor complejidad del asunto, que debía adoptar para no causar el daño, y no indagar por las medidas necesarias, pues ellas siempre se van a saber después de ocurrido el hecho, lo cual acabaría con la culpa, al encontrarla siempre acreditada.

10 Recientemente la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia dijo: «en la indagación que se haga -obviamente luego de ocurrido el daño (la amputación de la pierna)- debe realizarse una prognosis que dé cuenta de los varios antecedentes que hipotéticamente son causas, de modo que con la aplicación de las reglas de la experiencia y del sentido de razonabilidad a que se aludió, se excluyan aquellos antecedentes que sólo coadyuvaban al resultado pero que no son idóneos per se para producirlos, y se detecte aquél o aquellos que tienen esa aptitud.

Sin embargo, cuando de asuntos técnicos se trata, no es el sentido común o las reglas de la vida los criterios que exclusivamente deben orientar la labor de búsqueda de la causa jurídica adecuada, dado que no proporcionan elementos de juicio en vista del conocimiento especial que se necesita, por lo que a no dudarlo cobra especial importancia la dilucidación técnica que brinde al proceso esos elementos propios de la ciencia –no conocidos por el común de las personas y de suyo sólo familiar en menor o mayor medida a aquellos que la practican- y que a fin de cuentas dan, con carácter general, las pautas que ha de tener en cuenta el juez para atribuir a un antecedente la categoría jurídica de causa.»

## C. Clases de culpa

En responsabilidad civil contractual la culpa se la divide en grave, leve y levísima (artículo 63 del Código Civil<sup>11</sup>), al paso que en la responsabilidad extracontractual se la trata como culpa a secas, sin gradaciones, pero se la mira de modo más severo, a tal punto que cualquier culpa por mínima que sea, puede comprometer la responsabilidad del autor (*In lege Aquilia et levissima culpa venit*).

El origen de esta gradación se remonta al derecho romano, en donde para determinadas obligaciones se le exigía al deudor una mayor o menor diligencia, pero en donde se había distinguido el dolo, la culpa grave y la culpa leve, apreciada generalmente en abstracto o en ciertos casos en concreto. No se habló allí de culpa levísima, sino para el caso de la responsabilidad aquiliana de la que floreció la extracontractual<sup>12</sup>.

Siguiendo con el derecho romano y en relación con el dolo, es decir, el propósito de perjudicar a otro, se estableció que no se presumía<sup>13</sup> ni podía condonarse el futuro,<sup>14</sup> pero en todos los casos por él se debía responder.

En cuanto a la culpa grave (culpa lata)<sup>15</sup> se dijo que era tal la torpeza, la falta de diligencia tan grosera que ella entrañaba, que se la equiparó al dolo<sup>16</sup>. De este grado de culpa se respondía cuando sólo el acreedor estaba interesado, como por ejemplo, el depositario. Y así debería haber sido para otros casos, como en el mandato, las tutelas y curadurías, pero se entendió que como la misión del deudor implicaba una confianza que debía justificar debían responder estos gestores hasta la culpa leve<sup>17</sup>. Como se ve, ya desde esa época se marcó la pauta legislativa de una exigente diligencia en el gestor de asuntos ajenos, a pesar de que en aquellos casos, se suponía que el deudor actuaba sin ánimo de lucro.

Y de esa culpa leve (el maximum de la obligación<sup>18</sup>) se respondía cuando el deudor sacaba una ventaja de la obligación, que en algunos casos de excepción se apreciaba en concreto (como en la responsabilidad del marido dado que el deudor tenía ciertos derechos sobre los bienes), esto es comparando su conducta contractual con la que tenía de ordinario en sus propios negocios, sin recurrir a un modelo abstracto (buen padre de familia) que era la norma general.

11 **Culpa grave:** no manejar los negocios ajenos con el cuidado que aun los negligentes tienen en sus propios negocios. **Culpa leve o culpa a secas:** falta de la diligencia que los hombres emplean en sus negocios propios. **Culpa levísima:** falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicios emplea en la administración de sus propios negocios. (Extracto de artículo 63)

12 *In lege Aquilia et levissima culpa venit* (en la ley Aquilia se comprende también la culpa levísima): Ulpiano, Digesto ad legem Aquilia, 9,2.

13 *Dolus non presumitur*. Así lo pregonan el artículo 1515 del C.C.

14 *Mon potest effici per pactum, ut dolus non praestetur* (no puede establecer por pacto que no se responda por el dolo). Prohibición prevista en el artículo 1522 del c.c.

15 *Lata culpa est nimia negligentia, id est non intelligere id, quod omnes intelligunt* (es culpa lata la excesiva negligencia; esto es no entender lo que todos entienden): Ulpiano en Digesto.

16 *Magna negligentia culpa est, magna culpa dolus est*. La negligencia grande es culpa y la culpa grande es dolo): Paulo, 1, 226.

17 Petit, Eugene, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Ed. Albatros, Buenos Aires, 1978, p. 603.

18 *ibidem*.

Estas distinciones vinieron a ser generalizadas por los glosadores para todos los contratos en función de la utilidad que reportara éste a las partes; pero idearon otro grado más de culpa: la levísima. Y esta gradación que en principio plasmó Pothier<sup>19</sup> para la regulación de algunas precisas obligaciones (prestación de la culpa en la obligación de velar por la conservación de la cosa) a semejanza del derecho romano, la generalizó el Código Civil colombiano en el artículo 1604<sup>20</sup> para todas las obligaciones, sin que por eso, en realidad, deban entenderse como efectivamente generalizados los principios que ese precepto contiene, ni deba creerse que en realidad se aplique.

Sin ahondar en el punto, puede decirse por vía de ejemplo que en la inexecución pura y simple de una obligación, el grado de culpa del deudor incumplido es intrascendente. Lo mismo ocurre en buena parte de las múltiples obligaciones que surgen de un contrato, sin que importe si él reporta beneficios únicamente al deudor o al acreedor o a ambos. Por ejemplo, en el contrato de obra (que

reporta beneficios a ambas partes y por tanto la responsabilidad iría hasta la culpa leve y en el que el contratista y el contratante asumen una variada gama de obligaciones) la principal obligación del contratante radica en pagar el precio de la obra en el lugar y tiempo debidos; pero esa obligación (en verdad presente en la mayor parte de los contratos de intercambio de bienes y servicios) no está sujeta a una gradación de culpa, de manera que en caso de inexecución o ejecución tardía o defectuosa de la obligación, el deudor —el contratante— no se exonera del pago de perjuicios<sup>21</sup> demostrando diligencia y cuidado o una culpa sólo levísima, sino que se exonera con la demostración de una fuerza mayor.

## D. Presunción de culpa

En el punto de responsabilidad extracontractual, se admite sin ambages que en ciertas actividades o posiciones la culpa se presume. Así, en el caso de actividades peligrosas que causan daño, al guardián de dicha actividad se le presume, de manera irrefragable, como culpable, de suer-

**En responsabilidad civil contractual la culpa se la divide en grave, leve y levísima, al paso que en la responsabilidad extracontractual se la trata como culpa a secas, sin gradaciones, pero se la mira de modo más severo.**

<sup>19</sup> Tratado de las Obligaciones, Ed. Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1993, p. 83.

<sup>20</sup> Artículo 1604 del C.C.: «el deudor no es responsable sino de la culpa lata en los contratos que por su naturaleza sólo son útiles al acreedor (depósito gratuito); es responsable de la leve en los contratos que se hacen para beneficio recíproco de las partes (compraventa); y de la levísima en los contratos en que el deudor es el único que reporta beneficio» (comodato) (paréntesis fuera de texto y sólo para ilustración).

El deudor no es responsable del caso fortuito a menos que se haya constituido en mora (siendo el caso fortuito de aquellos que no hubieran dañado a la cosa debida, si hubiese sido entregada al acreedor), o que el caso fortuito haya sobrevenido por su culpa.

La prueba de la diligencia o cuidado incumbe al que ha debido emplearlo; la prueba del caso fortuito al que lo alega.

Todo lo cual, sin embargo, se entiende sin perjuicio de las disposiciones especiales de las leyes, y de las estipulaciones expresas de las partes».

<sup>21</sup> Hay que aclarar aquí que se entienden los perjuicios directos y previsibles al tiempo de contrato. Porque si hubo dolo, debe también los directos e imprevisibles (artículo 1616 C.C.).

te que sale del debate probatorio este elemento. O en el caso de la responsabilidad por el hecho de un tercero (la responsabilidad del padre por los actos de su hijo menor o de la persona jurídica por hechos de una persona a ella subordinada con quien tiene el deber de custodia, como es el caso de un hospital psiquiátrico con respecto a un enfermo que causa daño a un tercero), si bien la culpa se presume, ella puede ser desquiciada por el presuntamente culpable si acredita que obró con diligencia.

Y en cuanto concierne a la responsabilidad contractual, si bien se menciona la culpa (artículo 1604 del Código Civil) como necesaria para derivar responsabilidad al deudor, debe establecerse antes la naturaleza de la obligación debida, pues en algunos casos (mandato, prestación de servicios profesionales como la medicina, la abogacía) la culpa no se presume y debe demostrarse que el deudor incurrió en ella; en otros casos, la culpa se presume de modo irrefragable, o mejor, no forma parte del debate probatorio (obligaciones de resultado).

### E. Disminución de la importancia de la culpa

Se ha llegado a disminuir tanto la importancia de la culpa en el campo del Derecho de Daños, que, sin que aún se llegue a afirmar una responsabilidad objetiva, ese juicio de reproche ha quedado en muchas actividades relegado a se-

gundo plano como lo demuestra el hecho de que en las actividades peligrosas (aquellas que no obstante ser lícitas y hasta benéficas multiplican el grado de riesgo y daños a que se ven expuestos los inermes coasociados<sup>22</sup>) el demandado sólo pueda exonerarse con la prueba de una causa extraña determinante en la producción del resultado y no con la demostración de su diligencia en el uso de la cosa peligrosa o en el desempeño y aprovechamiento de la actividad peligrosa<sup>23</sup>.

Así las cosas, en materia de responsabilidad por actividades peligrosas, la culpa no interesa<sup>24</sup>, o a lo sumo –para no contradecir el postulado culpabilista del Código Civil– se da por establecida por el solo hecho de ejercer la actividad peligrosa.

### F. La prueba de la culpa

Si bien la prueba de la culpa, cuando ello es necesario, se puede obtener con cualquier medio probatorio conducente, como se trata de una situación subjetiva, su prueba en términos generales es indirecta, esto es, mediante inferencias que permitan deducir ese hecho desconocido que consiste en la falta de previsión, diligencia o prudencia. Salvo cuando, como ya se dijo, exista un reglamento violado, pues allí se materializa la prueba de la culpa.

Con todo, resulta atinado advertir que como de un tiempo a esta parte se ha admitido la teoría

22 Y hay que aceptar que casi todas las actividades humanas entrañan un nivel de peligro para los demás.

23 Debe advertirse que cuando el demandado requiere demostrar ausencia de culpa y así lo hace, está acreditando que él no fue el autor del daño, sin que de otra parte identifique la causa del mismo. Pero si se pide que demuestre una causa extraña –lo cual supone ausencia de culpa– se le está pidiendo que determine qué causó el daño.

24 Salvo para casos de concurrencia de actividades peligrosas (artículo 2357 C.C.) o transporte benévolo.

de causalidad adecuada como la más apta para aplicarla al complejo fenómeno de la relación de causalidad entre la conducta y el daño, la culpa en la mayoría de los casos quedará acreditada cuando se demuestre que el demandado es el causante del daño, por razón de una conducta cuya cuyos resultados dañosos eran medianamente previsibles, de acuerdo con reglas de la vida, el sentido común, la experiencia esperada, etc. O, para casos de complejidad técnica (obras de ingeniería complejas, control del medio ambiente), de acuerdo con las reglas del arte o ciencia en el estado actual<sup>25</sup> para un espacio y tiempo determinados<sup>26</sup>.

## G. Responsabilidad objetiva

Si bien la culpa domina el panorama de la responsabilidad civil, casos excepcionales hay en que se predica una simple y llana responsabilidad sin culpa, como en la de los bancos por el pago de cheques falsos, de la que la Corte dijo que «como la medida que la responsabilidad de un banco por el pago de un cheque falso no se detiene en la culpa sino que alcanza al riesgo creado, no le basta el lleno de las precauciones habituales, sino que es preciso probar algún género de culpa en el titular de la cuenta corriente para que el banco quede libre» (Sentencia de Casación Civil del 29 de noviembre de 1976).

## III. RESPONSABILIDAD FISCAL

De conformidad con los arts 1º, 4º, 5º, 6º y 53 de la ley 610 de 2000, la culpa probada se erige en requisito de la responsabilidad fiscal. Así, el artículo 1º mencionado, al definir el proceso de responsabilidad fiscal, de entrada señala que para declararla en servidores públicos o particulares, que causen daño al patrimonio del Estado en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, su acción u omisión debe ser tildada de dolosa o culposa. El artículo 4º por su parte, enseña que «la responsabilidad fiscal tie-

ne por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público *como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal*». El artículo 5º también señala, por si quedara duda, que la responsabilidad fiscal estará integrada por varios elementos, entre ellos, «una *conducta dolosa o culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal*». A su vez el 6º al definir el daño, reitera que ese daño «*podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de*

25 «Lex artis ad hoc».

26 «En la indagación que se haga -obviamente luego de ocurrido el daño (la amputación de la pierna)- debe realizarse una prognosis que dé cuenta de los varios antecedentes que hipotéticamente son causas, de modo que con la aplicación de las reglas de la experiencia y del sentido de razonabilidad a que se aludió, se excluyan aquellos antecedentes que sólo coadyuvan al resultado pero que no son idóneos per se para producirlos, y se detecte aquél o aquellos que tienen esa aptitud. Sin embargo, cuando de asuntos técnicos se trata, no es el sentido común o las reglas de la vida los criterios que exclusivamente deben orientar la labor de búsqueda de la causa jurídica adecuada, dado que no proporcionan elementos de juicio en vista del conocimiento especial que se necesita, por lo que a no dudarlo cobra especial importancia la dilucidación técnica que brinde al proceso esos elementos propios de la ciencia –no conocidos por el común de las personas y de suyo sólo familiar en menor o mayor medida a aquellos que la practican- y que a fin de cuentas dan, con carácter general, las pautas que ha de tener en cuenta el juez para atribuir a un antecedente la categoría jurídica de causa». Sentencia de Casación Civil 183 del 26 de septiembre de 2002 (exp. 6878).

*derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público». Y con la misma tónica insistente, en el artículo 53 se vuelve a decir que «el*

*funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa (leve) del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable» (el paréntesis fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional).*

De estos preceptos se desprende sin mayor esfuerzo la orientación del legislador hacia un criterio subjetivo de imputación y más aún, hacia una necesaria comprobación de la culpa del autor del daño al patrimonio público. A lo dicho ha de sumársele que de conformidad con la

**El artículo 4º de la Ley 610 de 2000, señala que «la responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal».**

ya mencionada sentencia –de inexecutable del párrafo 2º del artículo 4º de la Ley 610 de 2000 y de la expresión «leve» contenida en el artículo 53 de la Ley 610 de 2000–, debe entenderse que la

culpa a que se refiere esta ley, que regula el proceso de responsabilidad fiscal, es la culpa grave.

La claridad de los textos referidos y la tajante decisión de la Corte Constitucional permiten concluir que sólo en el evento de culpa grave –y por supuesto de dolo– procede la declaración de responsabilidad fiscal. Por consiguiente, quedan de lado, de un tajo, todos aquellos eventos en los que operen otros sistemas de atribución de responsabilidad como la culpa a secas<sup>27</sup>, el riesgo creado, el daño especial, la falla del servicio presunta, las presunciones de culpa, etc. Sólo habrá responsabilidad fiscal en esos casos si hay culpa grave comprobada.

Con esa precisión, es procedente indagar cuál es el alcance del concepto «culpa grave», en tratándose de responsabilidad de los agentes del Estado que le causan daño.

<sup>27</sup> En la sentencia del 8 de agosto de 2002 dijo la Corte Constitucional: «el criterio de imputación a aplicar en el caso de la responsabilidad fiscal no puede ser mayor al que el constituyente fijó para la responsabilidad patrimonial del funcionario frente al Estado, pues se estaría aplicando un trato diferencial de imputación por el solo hecho de que a la declaración de responsabilidad se accede por distinta vía. En efecto, conforme a lo estatuido en la normas impugnadas, si el cauce jurídico escogido por el Estado para establecer la responsabilidad del funcionario es el proceso de responsabilidad fiscal, éste podría ser declarado responsable por la presencia de la culpa leve en su actuar. Pero si el Estado opta por constituirse en parte civil dentro del proceso penal, o por adelantar un proceso contencioso administrativo -a través del llamamiento en garantía dentro de la acción de reparación directa o en ejercicio directo de la misma acción-, o finalmente decide ejercer la acción de repetición, el funcionario sería exonerado de responsabilidad civil por haber actuado con culpa leve, dada la irrelevancia que en estas vías de reclamación tiene dicho grado de culpa. De aceptarse tal tratamiento diferencial, se estaría desconociendo abruptamente el fundamento unitario y la afinidad y concordancia existente entre los distintos tipos de responsabilidad que, se repite una vez más, confluyen sin distinción alguno en la defensa del patrimonio público». Así las cosas, en caso de peculado culposo, por ejemplo, queda el Estado sin posibilidad alguna de obtener reparación.

## A. La culpa grave

En lo tocante con el primer interrogante, creemos que el concepto de culpa grave y su equiparación al dolo, conforme se ha perfilado en la responsabilidad civil, es aplicable a la responsabilidad fiscal, sólo que deben tenerse en cuenta varios aspectos particulares:

### 1. Presunción de culpa grave y dolo

Según lo señalado en los artículos 5° y 6° de la ley 678 de 2001<sup>28</sup>, sí hay casos en que se presume el dolo y la culpa grave en punto de la acción de repetición contra agentes del Estado, presunciones que, en razón de la identidad que encontró la Corte Constitucional entre la responsabilidad fiscal y la prevista en el artículo 90 de la C.Pol. deben aplicarse a la responsabilidad fiscal.

## 2. Limitación por razón de las funciones

A más de la concepción civilista del dolo y la culpa grave debe tenerse en cuenta que los servidores públicos, según los artículos 6° y 91 de la C.Pol., son responsables no sólo por infringir la Constitución y las leyes, sino también por extralimitación u omisión en el ejercicio de sus funciones, sin que puedan eximirse de responsabilidad alegando el cumplimiento de mandato superior, cuando infringen en forma manifiesta un precepto constitucional en detrimento de alguna persona.

### 3. Circunstancias internas del servidor y del cargo

Para la valoración de la culpa grave del funcionario resulta necesario tener en cuenta la forma como dicho servidor accedió al cargo y las funcio-

---

<sup>28</sup> Artículo 5° Dolo: La conducta es dolosa cuando el agente del Estado quiere la realización de un hecho ajeno a las finalidades del servicio del Estado.

Se presume que existe dolo del agente público por las siguientes causas:

1. Obrar con desviación de poder.
2. Haber expedido el acto administrativo con vicios en su motivación por inexistencia del supuesto de hecho de la decisión adoptada o de la norma que le sirve de fundamento.
3. Haber expedido el acto administrativo con falsa motivación por desviación de la realidad u ocultamiento de los hechos que sirven de sustento a la decisión de la administración.
4. Haber sido penal o disciplinariamente responsable a título de dolo por los mismos daños que sirvieron de fundamento para la responsabilidad patrimonial del Estado.
5. Haber expedido la resolución, el auto o sentencia manifiestamente contrario a derecho en un proceso judicial.

Artículo 6°. *Culpa grave*. La conducta del agente del Estado es gravemente culposa cuando el daño es consecuencia de una infracción directa a la Constitución o a la ley o de una inexcusable omisión o extralimitación en el ejercicio de las funciones.

Se presume que la conducta es gravemente culposa por las siguientes causas:

1. Violación manifiesta e inexcusable de las normas de derecho.
2. Carencia o abuso de competencia para proferir de decisión anulada, determinada por error inexcusable.
3. Omisión de las formas sustanciales o de la esencia para la validez de los actos administrativos determinada por error inexcusable.
4. Violar manifiesta e inexcusablemente el debido proceso en lo referente a detenciones arbitrarias y dilación en los términos procesales con detención física o corporal.

nes que le fueron asignadas según el manual de funciones. En efecto, si el cargo requería determinados conocimientos o experiencia profesionales que al funcionario le exigieron y demostró tener, esta circunstancia interna deberá ser tenida en cuenta para la equiparación de la conducta del servidor con la del modelo tipo –buen profesional, buen servidor público– de modo que pueda establecerse qué podía esperarse del funcionario con la experiencia y los conocimientos que acreditó.

De otra parte, no pueden dejarse de lado las funciones previstas en el reglamento, para efectos de esa prognosis póstuma que cumple hacer con la conducta del servidor, atendida la previsión del artículo 6º constitucional.

#### 4. Criterios de calificación de la culpa

De la descripción que del daño hace el artículo 6º de la Ley 610 de 2000, se infiere que éste se produce «por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías». En consecuencia, estos factores típicos de la gestión fiscal deben tomarse en cuenta a efectos de valorar su presencia en la conducta que se analiza.

Sin embargo, cabe preguntar de qué sirve que se acredite que en un caso determinado no se tuvo la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y

la valoración de los costos ambientales trazada y razonablemente esperada, si no se acredita que el funcionario ejecutor de la gestión fiscal que se analiza actuó con culpa grave. Asimismo, es válido preguntar, a los efectos de la responsabilidad fiscal, de qué sirven los indicadores de gestión y la maraña de investigaciones y hallazgos que pueden detectarse, si casi todos obedecen al desgreño administrativo, al desdén del funcionario, que ahora, por virtud de la exigente acreditación de la culpa grave, quedan exonerados del inveterado deber de reparar.

#### 5. Agentes Judiciales

Debe asimismo señalarse que la Ley 270 de 1996, Estatutaria de la Administración de Justicia, regula la acción de repetición contra los agentes judiciales. De modo que las presunciones de dolo o culpa grave que ella contiene en su artículo 71 vienen a engrosar, en relación con estos funcionarios, el catálogo de presunciones<sup>29</sup>.

#### 6. La indeterminación del límite entre la culpa grave y la leve.

Pero la más grave consecuencia del requisito de que sea grave la culpa del gestor fiscal estriba en que no existen límites objetivos ni menos precisos que permitan dilucidar si en un caso determinado se está en presencia de una culpa leve o de una grave. La mayor o menor experiencia del funcionario, su aquilata cautela producto de casos por él ya vistos, su capacitación no acreditada ni pedida para el cargo e innumerables factores condicionantes, pueden hacer que en un caso la conducta sea calificada

29 Son estas las presunciones: 1) La violación de normas de derecho sustancial o procesal, determinada por error inexcusable. 2) El pronunciamiento de una decisión cualquiera, restrictiva de la libertad física de las personas, por fuera de los casos expresamente previstos en la ley o sin la debida motivación. 3) La negativa arbitraria o el incumplimiento injustificado de los términos previstos por la ley procesal para el ejercicio de la función de administrar justicia o la realización de actos propios de su oficio, salvo que hubiere podido evitarse el perjuicio con el empleo de recurso que la parte dejó de interponer

como levemente culposa por unos y no por otros. Se está en presencia, en efecto, de una investigación psicológica de evidente abstracción que repugna a la posibilidad de un resultado práctico. Decía Chironi, en esta materia: «la ley aparece entonces como una construcción metafísica, no como regla de las acciones humanas».<sup>30</sup>

A lo anterior se dirá que es de la naturaleza de la administración de justicia otorgarle al juez una discreta autonomía, un discrecional campo de acción de la aplicación que hará de las normas con miras en el hecho o la conducta que examina. Pero, en pleno siglo XXI, teniendo a la mano la crítica de connotados juristas<sup>31</sup> sobre las consecuencias prácticas de esa incierta gradación de la culpa, así

como la desestimación que algunos códigos hicieron de esa tridivisión, no deja de causar asombro que se recurra a ella para darle fundamento a la responsabilidad del servidor frente al Estado, en desmedro de toda la gama de calificativos que tuvieron a bien en colgarle a la gestión fiscal.

Quizás el problema haya radicado en la misma Constitución que exigió esa endeble forma de culpa para la prosperidad de acción de repetición; quizás fue por razón de la milimétrica equiparación entre esa acción y la derivada de la responsabilidad fiscal, que hiciera la Corte Constitucional. Pero lo cierto es que serán pocos los casos de efectiva recuperación de daños al patrimonio público. 

## BIBLIOGRAFÍA

- ALESSANDRI, Arturo. **De la Responsabilidad Extracontractual en Derecho Civil**. Ediar Editores, Santiago de Chile, 1983
- CHIRONI, G.P. **La Culpa en el Derecho Civil Moderno**. Ed. Reus, Madrid, 1928.
- COLIN Y CAPITANT, **Curso Elemental de Derecho Civil**. Edit. Reus, Madrid, 1924, T. 3.
- JOSSERAND, Louis. **Derecho Civil**. Tomos II y VI, Ediciones Jurídicas Europa América, Bosch, Buenos Aires, 1993.
- MAZEAUD-TUNC. **Tratado Teórico Práctico de la Responsabilidad Civil**. Ed. Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1961.
- OSPINA FERNÁNDEZ, Guillermo. **Régimen General de las Obligaciones**. Temis, Bogotá, 1980.
- PEIRANO FACIO, Jorge. **Responsabilidad Extracontractual**. Ed. Temis, Bogotá, 1981.
- PETIT, Eugene. **Tratado Elemental de Derecho Romano**. Ed. Albatros, Buenos Aires, 1978, p 603
- POTHIER. **Tratado de las Obligaciones**. Ed. Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1993.
- Ripert y Boulanger. **Tratado de las Obligaciones, según el Tratado de Planiol**. La Ley, Buenos Aires, 1965, Segunda Parte.
- RIPERT, George. **Regla Moral en las Obligaciones Civiles**. Ed. La Gran Colombia, Bogotá, 1946.

<sup>30</sup> Chironi, G.P., *La culpa en el derecho civil moderno*, Ed. Reus, Madrid, 1978, T. I, p136

<sup>31</sup> Los Mazeaud señalan que desde los trabajos preparatorios del Código Civil francés se rechazó la tridivisión de la culpa (ob. Cit. P 390), Ospina Fernández, a su vez, sostiene que «determinado el contenido de un acto jurídico, de una obligación, mediante la investigación de la real voluntad de los agentes, de la naturaleza jurídica del acto u obligación, de los usos y costumbres al respecto, y de los dictados de la equidad, al deudor se le debe exigir, ni más ni menos que la prudencia y el cuidado que los hombres juiciosos y diligentes, vale decir, los buenos padres de familia, prestarían en igualdad de circunstancias» (Régimen General de las Obligaciones, Temis, Bogotá, 1980, p 110).

# ASPECTOS DE LA CULPA EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD FISCAL: LA INSOPORTABLE LEVEDAD

JUAN FERNANDO ROMERO TOBÓN

«Al poseedor de las riquezas  
no le hace dichoso el tenerlas,  
sino el gastarlas.  
Y no el gastarlas como quiera,  
sino el saberlas bien gastar.»

*Miguel de Cervantes Saavedra*

EL INGENIOSO HIDALGO DON QUIJOTE DE LA MANCHA

JUAN FERNANDO ROMERO TOBÓN  
Director Oficina Jurídica  
Auditoría General de la República  
E-mail:  
[juridica@auditoria.gov.co](mailto:juridica@auditoria.gov.co)

**E**l modelo constitucional es el necesario límite de la prefiguración del responsable y de la culpa. Sin embargo, no agota, ni es su pretensión hacerlo, el detalle cualitativo de los elementos que lo integran así intente describirlos con minucia.

En lo que se escapa de la normatividad pero también es derecho y podríamos denominar como hermenéutica, –lugar en donde confluyen

un sinnúmero de accidentalidades—, basta la sensibilidad y el imaginario de quien es el eventual responsable y de cómo se analiza su conducta. Uno de los aspectos que más ha enfatizado la llegada del nuevo siglo ha sido el terror —a manera de plaga del medioevo—, replicado en todos los escenarios, especialmente mediáticos. De una manera un tanto resumida, podríamos caracterizar la sociedad actual dentro de dicho ambiente y, en ese maniqueísmo, sujeta a constantes e indiscriminadas agresiones pues «algo nos puede atacar».

El terror no es sin embargo una noción que sea manejada y gerenciada por quien atenta masivamente contra sectores de la población. Adicionalmente, es aplicada en certeras dosis

por instancias de poder a quienes beneficia pagarle. Sin entrar en mayores reflexiones respecto a este tema, podría pensarse que el responsable, aún el fiscal, pasa por el tamiz de este contexto asociado también a lo que algunos han denominado como «sociedad del riesgo».<sup>1</sup>

Dentro de dicho escenario se produce un afán hacia la no demostración (el procesalismo es un obstáculo, la prueba no es necesaria) y, por ende, el «renacimiento» de un positivismo, ya conocido en el derecho penal que también puede impregnar otros espacios en donde se maneja el concepto de responsabilidad. Los «administradores del mal» se encuentran definidos previamente por su

nacionalidad, su extracción social, cultural, religioso, sus convicciones y toda otra clase de categorías susceptibles para hallar nichos de «eventuales criminales». La proclividad concebida según esa diversidad de rasgos es el punto neurálgico de la nueva concepción que ya cuenta con el infractor antes de que haya producido agravio. De esta manera, los antecedentes tienen una mayor importancia que el acto en sí y, en consecuencia, el tema de la culpa bien podría pasar a un segundo plano, o, en todo caso, minimizarse

puesto que la misma está adherida a una condición o impronta con la cual se nace o la cual se adopta.

De este modo, el «castigo implacable a los responsables» constituye una máxima que

**De este modo, el «castigo implacable a los responsables» constituye una máxima que obra como atarraya y se justifica en virtud de los agravios persistentes a la sociedad. Ésta, por su parte, goza además de un derecho a la «legítima defensa».**

obra como atarraya y se justifica en virtud de los agravios persistentes a la sociedad (el permanente estado excepcional de alerta). Ésta, por su parte, goza además de un derecho a la «legítima defensa» al ataque preventivo. Para estos propósitos, no importa que al lanzarla caigan «peces inocentes» pues es el costo de asumir esa protección a ultranza. Pero, además de las contradicciones esenciales que conlleva este razonamiento, el tejido de la red permite el paso de conductas que escaparían a la reprobación. La selectividad devela su carácter de bisagra; también tamiza actuaciones nocivas: masacres, arrasamientos ataques indiscriminados en busca de «terroristas»

<sup>1</sup> Cfr., EL DERECHO PENAL EN LA SOCIEDAD DEL RIESGO, Blanca Mendoza Muergo, Ediciones Civitas, Madrid, 2001, págs. 24 y 25.

o, igualmente, la defraudación «legitimada» del erario. Ello es consustancial a las corrientes de pensamiento que pregonan esta clase de divisiones, pues obviamente distraen la reflexión jurídica en torno a la culpabilidad y son creadores del contenido de la responsabilidad. Por ello es fácil vislumbrar una traslación hacia un peligrosismo que se creyera rebasado en los dos sentidos tratados. En efecto, la definición previa del responsable genera su antagónico: el ciudadano universal de bien de quien nunca (efectivamente nunca) se puede esperar trasgresión alguna. Tal categoría resiste multiplicidad de contenidos que describen lo que una ideología de poder se ha dado en replicar. Éste es el envés de tales corrientes en las que se preconizan cruzadas de salvación.

Contrario a lo que tales reflexiones pudieran vaticinar, desde una de las ópticas planteadas, recientemente la Corte Constitucional<sup>2</sup> declaró inexecutable la expresión «leve» contenida en la Ley 610 para calificar la culpa, generando un cambio de paradigma jurídico. Dentro del ambiente planteado, se podría considerar, en principio, que tal determinación desentona con el ambiente aludido y su enfoque se alimenta de la tradición garantista. Es, pues, el nodo del debate, ya que basta añadir que respecto de la intencionalidad, más allá de su significación y contenido, no se produce discusión alguna en torno a su exigibilidad. De allí la importancia que reviste este tema y la necesidad de que sobre él se profundice.

## 1. EN LA CULPABILIDAD

El ser, sujeto que ha sido construido por el derecho y que parece reducirse en el sistema jurídico<sup>3</sup>, se debate, bifronte, entre el libre albedrío y la determinación. La responsabilidad que le subyace se caracteriza por ser «un corolario de la libertad: el hombre debe responder por sus actos»<sup>4</sup>, afirmación que es consistente con el aforismo según el cual «nadie está obligado a lo imposible». Para que el silogismo sea consistente, resulta imprescindible que a la reflexión sobre la responsabilidad le acompañe la pregunta en torno a la culpabilidad, precisamente por

esa premisa de libertad esencial. Esa eventual transparencia está matizada por toda la carga cultural de un concepto tan esquivo. La culpabilidad también se asocia al determinismo y la predestinación, hidra de mil vertientes y proyecciones, de expiaciones posibles y del peso aflictivo del «sentimiento de culpa»<sup>5</sup>: el termómetro de la culpa diaria que cada individuo carga. Cunde Edipo y los males a Tebas sin que éste fuese (en apariencia y a salvo la *hybris*) su causante (¿pero sí el responsable?) o, también, el Raskolnikoff, finalmente persuadido, que se lle-

2 **CORTE CONSTITUCIONAL** sent. C-619 de 8 de agosto de 2002, M.M. P.P. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil. Esta sentencia fue notificada el 28 de noviembre de 2002.

3 **DERECHO Y ANTROPOLOGÍA**, Jan M. Broekman, Ed. Civitas, Madrid 1993.

4 **LA THEORIE DES OBLIGATIONS**, Rene Savatier, Dalloz Paris 1969, pág. 271.

5 En la concepción muisca, la presencia de la culpa origina una especie de infierno mental que impide la paz interior pues contiene un estado de separación. Hilario Pedraza, En **ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL MODELO MUISCA**.

va adentro. Igualmente, de la forma de liberarse de ella, socializarla para evitar su peso en el reflejo condicionado de la expresión «yo no tuve la culpa», frase iniciática y presente desde los primeros balbuceos.

El análisis sobre la culpabilidad es, por tanto, de una complejidad extrema, casi liminar, pues involucra un problema existencial rotundo. No cuenta, entonces, con una visión unívoca pues tampoco goza de ella en el derecho, –creación cultural– ni aún al interior de los diversos segmentos que lo integran. Pareciera no bastar un solo abrevadero.

Como se puede evidenciar del escenario del terror, a nivel penal, por ejemplo, las teorías peligrosistas resurgen con una intensidad y un fervor inusitados y las frases de teóricos como Enrico Ferri, actualmente forman parte del vocabulario habitual, en repetido eco, de las esferas de poder y, peor aún, de su ideario político. Así se puede advertir cuando se lee lo siguiente:

Admitido el principio de defensa social, es necesidad lógica ver ante todo al autor del delito, para inducir su potencia ofensiva y valorar, además del daño causado, el peligro que representa en orden a las probabilidades de repetir otras acciones delictuosas.<sup>6</sup>

De esta manera, y según se indicó, la culpabilidad, así como la propia culpa, no son relevantes. Existe un hombre criminal (o una comunidad así caracterizada), anormal, dotado de una cualidad de la cual «fundadamente puede presumirse que violará el derecho»<sup>7</sup>. Su potencialidad de delinquir lo hace susceptible de medidas extremas de resocialización entre las que se encuentra la eliminación síquica ya planteada por Kubrick en *La Naranja Mecánica*. Alex es torturado con imágenes violentas tomando como telón de fondo la novena sinfonía del gran *Ludwig* –como diría el protagonista–. Esta reflexión no sólo es válida para los delitos dolosos, pues la culpa puede ser entendida como la potencialidad del negligente, también socialmente peligrosa. Tal concepción ya había generado en su época críticas acérrimas<sup>8</sup>, entre otras razones, porque la reflexión sobre la culpabilidad se traslada en el tiempo. El hecho ilícito produce a su culpable y no a la inversa. Adicionalmente, porque la capacidad criminal de un sujeto conduce a aplicarle una sanción por una conducta y además por las que probablemente pueda realizar. También subyace una marcada tendencia a la objetivización de la última como parte de la desindividualización de la responsabilidad, cuando además la culpabilidad se puede disociar de la imputabilidad.<sup>9</sup>

6 PRINCIPIOS DE DERECHO CRIMINAL, Enrico Ferri, Ed. Reus, Madrid, 1933, pág. 266.

7 *Ib.*, pág. 279.

8 Por ejemplo, EXPOSICIÓN Y CRÍTICA DEL ESTADO PELIGROSO, Sebastián Soler, Librería Jurídica Lavalle, Buenos Aires 1929. Afirma el profesor Soler:

«El peligro criminal de la mendicidad es una ficción innecesaria. El mendigo debe interesar al Estado, no como delincuente posible, sino como mendigo, como individuo derrotado que va a sumarse en las filas de la clase desamparada [...] viviente testimonio de la inferioridad de nuestra organización social, de nuestra inconsciente indiferencia» (pág. 200)

9 Jan M. Broekman, *op. cit.*, págs. 271 y 272.

Desde otra perspectiva, pero también invadiendo el terreno de la responsabilidad sin culpabilidad, en materia civil (la responsabilidad civil extracontractual) y laboral se produjeron interesantes reflexiones. El planteamiento de que se incurre en culpa «si sobre él (el autor) pesaba la obligación de preverlo y desarrollar su diligencia para evitar su producción»<sup>10</sup>, correspondía a una posición proveniente del clasicismo del derecho penal. Los regímenes que enfocaron la problemática en términos del resarcimiento (especial el derecho laboral) impactaron en esa concepción y produjeron una reflexión paradigmática en torno a otros factores por medio de los cuales se responsabiliza:

La justicia y la equidad exigen que el empresario, creador del riesgo y quien, además, aprovecha los beneficios de la producción, tome a su cargo la reparación de los daños que se causen en sus instalaciones.<sup>11</sup>

Y añade:

Como lo proclamó Ripert, el derecho moderno sale de la responsabilidad para ir a la reparación, o expresado en otros términos, es el triunfo de la persona humana y de sus valores sobre las cosas.<sup>12</sup>

En cuanto a la teoría del riesgo, la misma se explica de la siguiente manera:

Aquí la responsabilidad resulta independiente de la culpa y se basa en un nuevo elemento: el riesgo. Basta que se dé el elemento objetivo, el daño, y un vínculo de conexión entre el hecho y el agente.<sup>13</sup>

En este contexto, también la culpabilidad deja de ser una reflexión válida y, por el contrario y por razones diferentes, su inclusión como elemento de la responsabilidad conduciría a una profunda distorsión del esquema de indemnidad. En este caso, se brindan los equilibrios propios en relaciones que de suyo se encuentran en notorio desequilibrio.

Pareciera entonces que existe una propensión, muy actual, a eliminar la reflexión sobre la culpabilidad, y con ello la libertad, en el derecho y darle a la responsabilidad otros contenidos, inclusive en materia punitiva. Si a esto suma la alta dosis de mediatización que ha alimentado, en ocasiones perversamente, informaciones condenatorias como parte de su estrategia de mercado (sin que ni administrativa ni judicialmente ella se haya producido), se podrá convenir que en el actual ideario de censura y reproche existe una marcada tendencia a la desaparición de la reflexión sobre la culpabilidad como elemento propio de la responsabilidad.

**[...] también la culpabilidad deja de ser una reflexión válida y, por el contrario y por razones diferentes, su inclusión como elemento de la responsabilidad conduciría a una profunda distorsión del esquema de indemnidad.**

10 DERECHO CIVIL FRANCÉS, Marcel Planiol y Georges Ripert, Editorial Cultural S.A., La Habana 1946, pág. 716.

11 DERECHO MEXICANO DEL TRABAJO, Mario de la Cueva, ed. Porrúa, México 1961, pág. 50.

12 *Ib.*, pág. 105.

13 TRATADO DE DERECHO LABORAL, Guillermo Cabanellas, Ediciones el Gráfico impresores, Buenos Aires 1949, pág. 81.

No puede desconocerse, entonces, que dicho examen en el derecho fiscal llega con las cargas propias de los ordenamientos penal y civil y, obviamente, de sus tendencias así como del ambiente de terror. No obstante lo anterior, puede juzgarse como un avance en el campo de la responsabilidad fiscal el tránsito gradual hacia la revisión de la conducta desde el punto de vista del sujeto, eliminando la objetivización de la misma (el hombre defraudador del erario), por lo menos en teoría, así como posibles razones de Estado que pudieran soportar el análisis de la

conducta desprovista de culpabilidad. Pero, rebasado el umbral de la necesidad de ese elemento, resulta obligado preguntarse acerca del arquetipo de culpa al cual remitirse o, *in genere*, la forma de determinar si existe o se puede construir uno propio en materia de control fiscal. En su novedad, que incluye la proclamación de su independencia y autonomía, el régimen de responsabilidad fiscal se ha asido de otros regímenes, con una hibridación que declara administrativa pero que se nutre de lo civil (tridivisión de la culpa) y penal.

## 2.- ALGUNOS LINEAMIENTOS DE LA RESPONSABILIDAD EN MATERIA CONSTITUCIONAL – LA VALORACIÓN SUBJETIVA

La reflexión en torno a la responsabilidad subjetiva en materia fiscal no resulta, del todo, novedosa. La propia Ley 42 de 1923, por ejemplo, señalaba que:

[l]as personas responsables de fondos del Gobierno deberán responder por todas las pérdidas que resulten del depósito, uso o empleo ilegales de los mismos y de todas las pérdidas provenientes de negligencia en la custodia de aquellos (artículo 40, se resalta).

Así aparece en el artículo 41 *ib.* respecto de los responsables de bienes. El artículo 43, establece, además que

[n]ingún empleado o agente del Gobierno encargado del recibo, desembolso o administración de fondos o bienes nacionales, quedará libre de responsabilidad por la pérdida, merma, hurto o depreciación de tales haberes mientras el Contralor General no lo haya expresamente exonerado de dicho cargo.

De ella se desprendían la responsabilidad por el hecho ajeno: la culpa *in vigilando* y la culpa *in*

*eligendo*. Las regulaciones posteriores no aludieron al tema. Una de ellas, la Ley 20 de 1975 disponía que

la responsabilidad que se deduzca de la rendición diaria de las cuentas de los empleados de manejo no sujetos a control previo se hace extensiva a los ordenadores (art. 8°).

El artículo 11 de la misma regulación, luego de aludir al juicio de responsabilidad fiscal, dispone que derivado del feneamiento con cargo, la Contraloría podrá «establecer la responsabilidad individual al ordenador o al pagador, o solidaria, si fuere el caso». No obstante, el aspecto subjetivo no constituía un análisis claro dentro de ese juicio de rendición de cuentas.

Por el contrario, la Constitución Política de 1991 proclamó que la responsabilidad del individuo sólo puede surgir de la revisión exhaustiva de las condiciones del acto realizado, escenario propio de la culpabilidad y concretamente de la culpa, momento en que cesa cualquier intención

dañina y se inicia la exploración acerca de la previsibilidad, prevenibilidad, diligencia, deber de cuidado, etc.<sup>14</sup> Este planteamiento otorga la coherencia necesaria en el propósito de reconstruir la institucionalidad con fundamento en el respeto a la dignidad humana, el trabajo y la solidaridad de las personas, en el marco de un nuevo Estado cuya principal característica es su énfasis en lo social y en su compromiso de garantizar un orden justo. Adicionalmente, la expresión «social»<sup>15</sup> cualifica la actividad del Estado y la ubica en un nivel cualitativamente mayor en todos los escenarios. Una presentación obvia es que, teniendo en cuenta que tal locución no es un capricho, en materia de responsabilidad fiscal su existencia implica un fortalecimiento de la misma y un rigor en cuanto a la gestión fiscal<sup>16</sup> en un Estado redistributivo y, en cierta medida, involucrado en el desarrollo de una política social, como parte esencial de su razón de ser.

Dentro de ese garantismo, el cual no se entendería sin un énfasis en la responsabilidad, son fecundas las alusiones constitucionales a este tema, exigencia que no sólo es propia del servidor público, tal y como se podrá corroborar, sino que es consustancial al ciudadano dentro de los diversos ámbitos en los cuales se mueve. En efecto, el término «responsabilidad» se asocia al de libertad en relación con los medios de comunicación, tal y como aparece en el artículo 20. También se habla

de ella en escenarios como la familia, exigiendo una «voluntad responsable de conformarla» (art. 42) y la educación, asignando la responsabilidad de la misma al Estado, la sociedad y la familia nuevamente (art. 67). En materia económica, la responsabilidad es reforzada especialmente en relación con el consumo cuando se «atente contra la salud, la seguridad y el adecuado aprovisionamiento a consumidores y usuarios» (art. 78). Se añade en ciertos artículos que la propiedad y la actividad económica tienen una responsabilidad social (arts. 58 y 333) acogiendo las tesis solidaristas del profesor francés Leon Duguit. Mención especial merece el capítulo 5 del Título II de la Constitución, relativo a los deberes y obligaciones de la persona y el ciudadano (art. 95). Entre ellos deben destacarse el de solidaridad social, el de protección de los recursos naturales y el de contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Esto expresa, con el máximo de relevancia, el principio responsabilista que apareja, a la condición de ciudadano, el deber. El artículo 88 introduce en nuestro constitucionalismo las acciones populares y de clase pero su aporte no se limita a ello. Previene la mencionada disposición que corresponde al legislador definir los casos de responsabilidad civil objetiva «por el daño inferido a los derechos e intereses colectivos». Otro tanto debe decirse de la obligación para que el legislador

14 En relación con el fundamento de la culpa se puede consultar, ESTUDIOS DE DERECHO PENAL GENERAL, Editorial Jurídica Bolivariana, 1995, especialmente los artículos *Culpa Civil y Culpa Criminal*, Antonio Quintano Ripollés; *Responsabilidad en el delito culposo*, Enrico Altavilla; *Culpabilidad*, Luis Cousiño Mac Iver. Igualmente en LA CULPABILIDAD, Alfonso Reyes Echandía, Ed. Temis, Bogotá 1999.

15 **CORTE CONSTITUCIONAL** sent. T-406 de 5 de junio de 1992 M.P. Ciro Angarita Barón. Se resalta.

16 Se puede confrontar lo anterior en parte de la doctrina que ha aludido a este tema, a saber, CONTROL FISCAL, HERRAMIENTA DE GESTIÓN, Mauricio Bogotá Muñoz, Editorial Carrera 7ª, Bogotá, D.C., 2000.

determine las responsabilidades en materia de servicios públicos domiciliarios (art. 367).

Patrimonialmente, el artículo 34 introduce la figura de la extinción de dominio sobre los bienes adquiridos en perjuicio del Tesoro Público, con lo cual se robustece la protección patrimonial y la búsqueda persistente de la indemnidad del mismo. En relación con los numerales aludidos del artículo 95, se observa que en los mismos existe una tendencia hacia la equidad en el manejo financiero estatal, lo cual supone no valerse, indebidamente, de él.

En cuanto a la responsabilidad del Estado, además de lo establecido en el artículo 90, es importante traer a colación lo previsto en el numeral 17 del artículo 150, sobre las consecuencias de las amnistías e indultos y la subsistencia de la responsabilidad civil respecto de particulares (art. 200 numeral 1°), la que atañe al Presidente y sus ministros durante los estados de excepción (arts. 214 y 215). Ésta proviene no sólo en virtud de la reconocida falla en el servicio sino también del principio de igualdad en las cargas públicas.

Por su parte, el servidor público es destinatario de un cúmulo de disposiciones en torno a la responsabilidad. En su artículo 6° se indica que la responsabilidad de los servidores públicos se deriva de la infracción de la Constitución y las leyes y «por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones». El artículo 90 radica la reparación patrimonial en la cual sea condenado el Estado en el servidor público cuando la conducta de

éste sea cometida por culpa grave o dolo. Así mismo, el artículo 91 establece que en el evento en que exista infracción manifiesta de un precepto constitucional en detrimento de alguna persona, el mandato superior no exime al agente que lo ejecuta. A su turno, el artículo 124 señala que es tarea del legislador «determinar la responsabilidad de los servidores públicos y la manera de hacerla efectiva». En el marco de la responsabilidad subjetiva, especial atención merece el artículo 211 cuando de la delegación de funciones se trata pues «[1]a delegación exime de responsabilidad al delegante».

En el contexto de la vigilancia de la gestión fiscal del manejo de los fondos y bienes del Estado, el proceso de responsabilidad está diseñado

**En el contexto de la vigilancia de la gestión fiscal del manejo de los fondos y bienes del Estado, el proceso de responsabilidad está diseñado para demostrar fallas en el manejo de estos y de aquéllos y condenar al infractor a su resarcimiento.**

para demostrar fallas en el manejo de estos y de aquéllos y, como consecuencia de ello, condenar al infractor a su resarcimiento. Como una extensión de esta última faceta, está lo relacionado con la

vigilancia de «la gestión fiscal» de la administración a cargo de la Contraloría General de la República y de las contralorías territoriales, y la vigilancia de la gestión fiscal de éstas, a cargo del Auditor General de la República, en un segundo nivel.

Se puede afirmar que en todas ellas, por lo menos las que individualizan la conducta, ronda la necesaria pregunta en torno a la culpabilidad como extensión de la responsabilidad que se deriva de ese actuar, la cual debe ser demostrada. No solamente porque así subyace de los

principios fundamentales en donde repulsa el juzgamiento objetivo, sino también de lo que se desprende del artículo 29 inciso 4°, que alude a la culpa (aunque su referencia sea la actividad judicial). Este escenario tan sólo es contrastante con lo previsto en el artículo 88 en donde claramente se admite la posibilidad

de establecer la responsabilidad objetiva, privilegiando el propósito indemnizatorio.

Apenas el artículo 90 alude al «tono» de esa culpa, permitiendo al legislador, en principio, definir en cada caso el contenido de la misma en las variadas materias en que ellas se presenta, entre ellas, en el ámbito fiscal.

### 3.- DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL Y DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL. LA GESTIÓN FISCAL ¿UN PROBLEMA CUALITATIVO?

El carácter resarcitorio de la responsabilidad fiscal la ubica en el ámbito civil<sup>17</sup>. No obstante, sus rasgos aflictivos la encaminan hacia lo penal<sup>18</sup> acudiendo a varias de las figuras de ese derecho, por lo menos a nivel procesal. En efecto, la actividad procesal se despliega sobre la matriz de los procesos punitivos (administrativo sancionatorio o penal), produciendo una fractura entre el objetivo perseguido y la forma para arribar a él y en la correspondencia que debe existir entre la estructura de un proceso y su objetivo, al punto que no obstante la gradación de las otras fuentes normativas remisorias (art. 66 de la Ley 610) se termine excluyendo, de entrada, la aplicación de ordenamientos como el Código Contencioso Administrativo y el Código de Procedimiento Civil, codificaciones disímiles de la forma procesal punitiva. A su turno, la Corte Constitucional la ha caracterizado como una actuación administrativa de carácter patrimonial<sup>19</sup>.

Como línea trazada para su independencia, el elemento de la culpa fluye guiado de la mano del concepto de gestión fiscal, tal y como existe en materia civil o penal. Dicho concepto ha sido definido de la siguiente manera:

De conformidad con la idea generalmente aceptada de que el fisco o erario público (*sic*) está integrado por los bienes o fondos públicos, cualquiera sea su origen, el concepto de **gestión fiscal** alude a la administración o manejo de tales bienes, en sus diferentes y sucesivas etapas de recaudo o percepción, conservación, adquisición, enajenación, gasto, inversión y disposición.<sup>20</sup>

Para desarrollar esta función se emplean técnicas y procedimientos que permiten verificar, comprobar y calificar las transacciones y operaciones ejecutadas, en las diferentes fases, con relación a los actos y documentos que los originan o respaldan.

17 Cfr. el texto Ubicación de la Responsabilidad Fiscal. Antonio Thomas Arias, en SINDÉRESIS Revista de la Auditoría General de la República, número 5, Bogotá, D.C., marzo de 2002, (págs. 56-64).

18 Así se pone de presente en el texto La sociedad de los pacientes, Andrés Díaz Sáenz, en SINDÉRESIS Revista de la Auditoría General de la República, número 5, Bogotá, D.C., marzo de 2002, (págs. 65-75).

19 Entre otras, se puede consultar la sentencia C-832 de 8 de octubre de 2002, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

20 **CORTE CONSTITUCIONAL**, sentencia C-529 de 11 de noviembre de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Resaltado en el texto. En el mismo sentido se puede consultar la sentencia C-167 de 1995.

La Corte Constitucional, refiriéndose al alcance del artículo 3° de la Ley 610, afirmó:

Como bien se aprecia se trata de una definición que comprende las actividades económicas, jurídicas y tecnológicas como universo posible para la acción de quienes tienen la competencia o capacidad para realizar uno o más de los verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos, **en orden a cumplir los fines esenciales del Estado conforme a unos principios que militan como basamento, prosecución y sentido teleológico de las respectivas atribuciones y facultades.** Escenario dentro del cual discurren, entre otros, el ordenador del gasto, el jefe de planeación, el jefe jurídico, el almacenista, el jefe de presupuesto, el pagador o tesorero, el responsable de la caja menor, y por supuesto, los particulares que tengan capacidad decisoria frente a los fondos o bienes del erario público (*sic*) puestos a su cargo. Siendo patente que en la medida en que los particulares asuman el manejo de tales fondos o bienes deben someterse a esos principios que de ordinario son predicables de los servidores públicos, a tiempo que contribuyen directa o indirectamente en la concreción de los fines del Estado.

[...] **Bajo tales condiciones resulta propio inferir que la esfera de la gestión fiscal constituye un elemento vinculante y determinante de las responsabilidades inherentes al manejo de fondos y bienes del Estado por parte de los servidores públicos y de los particulares.** Siendo por tanto indiferente la condición de público o privada del respectivo responsable, cuando de establecer responsabilidades fiscales se trata.<sup>21</sup>

De acuerdo con el artículo 3°, así como de la interpretación de constitucionalidad, para

efectos del cabal entendimiento del término gestión fiscal, es posible plantear el siguiente esquema:

- Un sujeto calificado, a saber, el servidor público o el particular que **maneje o administre recursos o fondos públicos**. Así mismo y en cuanto a los responsables fiscales se refiere no pueden pasarse por alto aquellos definidos expresamente por las normas orgánicas del presupuesto, compiladas en el Decreto 111 de 1996. El artículo 112 del Artículo Primero de la mencionada compilación anuncia varios funcionarios. A su vez, la disposición siguiente, establece la solidaridad en la responsabilidad entre los ordenadores y los pagadores.
- Unas actividades destinadas a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, consumo, gasto, inversión y disposición de bienes públicos. Existe, pues, un calificativo el cual se predica de una serie de actividades respecto de los bienes o recursos públicos.
- El espectro se amplía a la recaudación, manejo e inversión de las rentas, acciones que también conllevarían dicha gestión.

Todo lo anterior se entiende con el propósito de cumplir los fines esenciales del Estado con sujeción a los principios de legalidad, eficacia, economía, eficiencia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de costos ambientales. Pero es el artículo

<sup>21</sup> CORTE CONSTITUCIONAL sent. C-840 de 9 de agosto de 2001, M.P. Jaime Araújo Rentería. Se resalta.

6<sup>o</sup><sup>22</sup> de la Ley 610 una especie de modelo de imputación cuando alude a la conducta que produce ese daño, es decir, «una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna».

El proceso conduce a una serie de imbricaciones cuyo propósito es la adecuada inversión de los fondos y bienes públicos, en el contexto de una visión teleológica del Estado. Ésta se descarría cuando el cometido inicial en la gestión fiscal, bien se trate de una contratación bien sea de cualquier otro mecanismo de manejo de recursos, no se concreta (un daño) por la antieconomía, ineficacia, iniquidad y/o inopuntidad de la conducta. Visto así, la gestión fiscal plantearía umbrales de exigibilidad propios y rigurosos en la actuación del gestor (responsabilidad) pues de lo contrario el esfuerzo de caracterización de la actuación sería inocuo. De allí que se afirme que la misma devela si se ha actuado con la diligencia y cuidado que le están siendo exigidos dentro de un ambiente de por sí estricto (comparabilidad de la conducta, teleología del gasto público).

Ello es consustancial a la mayor autonomía asignada para discernir los diferentes instrumentos que le permiten definir, de acuerdo con la naturaleza del organismo que dirige o de la cual

forma parte y el cometido constitucional y legal que le ha sido asignado, cuáles son los objetivos a alcanzar dentro de un período específico, cuáles son los recursos (humanos, financieros, tecnológicos, etc.) que se requieren para alcanzar tales objetivos, cuáles son los procedimientos que se deben agotar para hacer el seguimiento y control permanente sobre las metas propuestas y, advertir las deficiencias que se presentan en ejercicio de la función pública. Desde este punto de vista, los instrumentos puestos a disposición del gestor público son mucho más amplios y eficaces y facilitan la labor encomendada, así como ese albedrío de direccionamiento.

Ésta sería la faceta propia de la autonomía e independencia del proceso de responsabilidad fiscal. Con base en lo anterior, el legislador podría determinar, válidamente, el matiz de culpa que quería infundirle, acorde con los principios y valores que pretende impulsar, la naturaleza de la responsabilidad fiscal y el concepto de gestión fiscal. No puede perderse de vista que por mandato de los artículos 6° y 124 de la Constitución Política, corresponde al Congreso por medio de la expedición de las leyes, determinar la responsabilidad de los servidores públicos y la manera de hacerla efectiva, para cuyo ejercicio no se encontraría limitado por las

**La culpa grave es una conducta tan grosera y descuidada que se llega a equiparar con la positiva intención de causar un perjuicio, y está caracterizada por la negligencia, el descuido, la no intención de dañar, la falta de diligencia debida.**

<sup>22</sup> Si bien dicho artículo ha sido blanco de críticas, en virtud de una complejidad que distrae los elementos básicos del proceso de responsabilidad fiscal, se ha considerado que es una norma de carácter enunciativo, entre otras razones porque puede presentarse alguno de los descriptores de conducta allí mencionados. *Cfr.* TEORÍA DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL, Uriel Alberto Amaya, Ediciones Externado, Bogotá, D.C., 2002, pág. 188.

restricciones establecidas en el artículo 90 de la Carta, que sólo serían exigibles en el evento de darse desarrollo legal a la acción de repetición, como actualmente se ha hecho, con ocasión a la expedición de la Ley 678 de 2001 que, en este punto, establece una serie de presunciones.

La imagen, sin embargo, fue la trilogía del derecho civil que permitió seleccionar de entre ellas la culpa «leve» y el elemento que lo ronda el concepto objetivo de buen padre de familia, del cual se desprenden exigibilidades mayores o menores. Así y en referencia a este tema, el artículo 63 del C.C. caracteriza cada uno de los niveles de exigibilidad de la siguiente manera. **El dolo** es considerado como la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro, por lo que se ha entendido que [. . .] es la intención maliciosa de causar daño (injuria); es la falta más grave del derecho civil y del ordenamiento jurídico en general, y en consecuencia, la persona que obrando dolosamente ocasiona un perjuicio debe repararlo.<sup>23</sup>

Por su parte, **la culpa grave, negligencia grave o culpa lata**, consiste en una negligencia<sup>24</sup> extrema que no cometen ni aun las personas más descuidadas, y siguiendo los lineamientos trazados por el artículo 63 del Código Civil, en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa equivale al dolo, lo que indica con claridad la

magnitud de la culpa grave. La culpa grave es una conducta tan grosera y descuidada que se llega a equiparar con la positiva intención de causar un perjuicio, y está caracterizada por la negligencia, el descuido, la no intención de dañar, la falta de diligencia debida.

La culpa leve se concibe como aquel descuido ligero, aquella falta de diligencia y cuidado que emplean ordinariamente los hombres en sus negocios propios; respecto de lo cual se ha indicado:

[e]l modelo debe basarse en la diligencia media de manera que no sea exigible una diligencia que sea extraordinaria, que pueda referirse a personas con extraordinarias capacidades o dotes o que pueda suponer extraordinarios niveles de esfuerzo y de sacrificio.

[. . .] La diligencia que debe ser tomada en cuenta es, por consiguiente, la ordinaria de un hombre medio o de una persona razonable, de acuerdo con un tipo de medio.<sup>25</sup>

**La culpa levísima**, finalmente, es «la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios más importantes».

El tema de la exigibilidad de cada nivel, en el ámbito contractual, se desarrolla en el artículo 1602 de esa misma legislación. Así, la conducta cometida en el nivel de culpa leve es reprochable en los contratos «que se hacen en beneficio recíproco de las partes». Ello no es tan claro en materia de responsabilidad civil

<sup>23</sup> DEL DAÑO. Ob. Cit. Documento «Hecho imputable dañoso» – Jorge Cubides Camacho, pág. 257.

<sup>24</sup> La negligencia es entendida como «Omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas y en el manejo o custodia de las cosas», Diccionario Jurídico Elemental. Guillermo Cabanellas de Torres, Editorial Heliasta 1997.

<sup>25</sup> DERECHO DE DAÑOS, Luis Díez-Picazo. Editorial Civitas 1999, págs. 360 y 361.

extracontractual, tal y como se analizó ab initio (arts. 2341 y 2347 ib.)<sup>26</sup>

En términos de gestión fiscal y su comparabilidad con dicho esquema de culpa, esto es, de manejo, administración, recaudo, custodia, etc., de los recursos públicos, resultaría consistente, entonces, exigir que los gestores fiscales actúen con aquella diligencia con la que manejarían sus propios asuntos (culpa leve), pues se trata no sólo del manejo de recursos de terceros, sino de los recursos y bienes de la sociedad, lo que debe generar un mayor compromiso de quienes lo manejen y administran y, por ende, una cualificación mayor.<sup>27</sup> Una reflexión similar se desprende de la propia caracterización de la gestión fiscal (art. 3°

de la Ley 610) y del daño patrimonial al Estado (art. 6° *ib.*).

No obstante, es posible admitir, de acuerdo con lo indicado *supra*, que adoptar del derecho civil el concepto de culpa leve y trasportarlo a la normatividad fiscal, tal y como se efectuó a nivel disciplinario<sup>28</sup>, no sería lo más adecuado en virtud de la autonomía y especificidad de la gestión fiscal, y a pesar de la utilidad que preste el símil de la administración de bienes y recursos de terceros en forma remunerada. La exploración propia de la culpa fiscal cobra un mayor sentido máxime si ciertas teorías, aún a nivel civil, proclaman el unitarismo de la noción de culpa<sup>29</sup>.

#### 4. ¿LA INSOPRTABLE LEVEDAD?

Fue la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, al absolver la pregunta en torno al grado de culpa exigible en materia de responsabilidad fiscal, la Corporación que la delineó en los siguientes términos:

Ahora bien, el grado de culpabilidad a partir del cual puede deducirse responsabilidad fiscal, es el de la culpa leve que define el artículo 63 del C.C. como la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios, lo que se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano. En efecto, los servidores públicos que tienen a su cargo no sólo la toma de

decisiones que determinan la gestión fiscal sino la ejecución presupuestal a través de la ordenación, control, dirección y coordinación del gasto, así como los contratistas y particulares que manejan recursos y bienes del Estado, actúan como gestores de la administración. **De conformidad con el artículo 2155 del C.C. el mandatario responde hasta de la culpa leve en el cumplimiento de su encargo.** Por otra parte, el fallo de responsabilidad fiscal que concluye con la determinación de un daño patrimonial causado al Estado y que es exigible por la jurisdicción coactiva, implica que el funcionario se constituye en deudor del Estado en la cuantía del daño. **En tal caso, es responsable de la culpa**

26 *Cfr.*, RESPONSABILIDAD CIVIL EXTRA CONTRACTUAL, Gilberto Martínez Rave, Ed, Temis, Bogotá, D.C., 1998, pág. 140.

27 La Corte Constitucional ha reconocido en reiteradas oportunidades que el tratamiento de la responsabilidad de los servidores públicos debe ser mucho más exigente que la que se puede predicar de los particulares. Sobre este aspecto se estima de especial importancia la sentencia C-087 de 1997.

28 Artículos 44 y 50 de la Ley 734 de 2002, por ejemplo. Se advierte que la tridivisión de la culpa sigue siendo una pulsión de gradación que el legislador ha considerado de utilidad para responsabilizar.

29 *Cfr.*, ESTUDIOS DE DERECHO PENAL GENERAL, Editorial Jurídica Bolivariana, 1995, Culpa Civil y Culpa Criminal, Antonio Quintano Ripollés.

**leve porque la relación funcional que lo une con la administración genera un beneficio recíproco para las partes.** Además, como ya se afirmó la culpa o descuido sin otra calificación, como ocurre en relación con la responsabilidad fiscal, en la que la ley guarda silencio sobre la gradación de la culpa, significa que se aplica el principio general de culpabilidad cual es el de que se ha incurrido en culpa o descuido leve.

En este tipo de responsabilidad el grado de culpabilidad difiere del consagrado en el artículo 90 de la Constitución en relación con el daño antijurídico causado a terceros e imputable a título de dolo o culpa grave, **porque el ejercicio de la gestión fiscal implica obligaciones específicas referidas a la administración de bienes ajenos como son los del Estado, que resulta afectado con la actuación irregular del funcionario.**<sup>30</sup>

Dicho Tribunal encontró, entonces, que ese grado de culpabilidad era el exigible en virtud de la relación existente entre la administración y el gestor fiscal. Este último, en su calidad de mandatario remunerado, está obligado a responder hasta ese nivel que, además, es el nivel medio de imputación y el genérico ante la ausencia en su determinación. La Corporación avanza señalando que la gestión fiscal implica

**En la responsabilidad fiscal el grado de culpabilidad difiere del consagrado en la Constitución del daño anti-jurídico causado a terceros, porque el ejercicio de la gestión fiscal implica obligaciones específicas referidas a la administración de bienes ajenos como son los del Estado.**

«la administración de bienes ajenos» y, por lo tanto, difiere de la responsabilidad funcional a la cual se refiere el artículo 90.

Pareciera que ese concepto no fuera disonante con las decisiones en las cuales la Corte Constitucional consideró que el legislador estaba investido de un amplio margen regulatorio. Dijo entonces:

De conformidad con el artículo 124 de la Ley Suprema corresponde al legislador señalar la responsabilidad de los funcionarios públicos y la manera de hacerla efectiva.<sup>31</sup>

Fue así como el proyecto de ley 025 de 1998 «[p]or la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad

fiscal de competencia de las contralorías» que se convertiría en la Ley 610 de 2000, presentado a la Cámara de Representantes dispuso, en el párrafo del artículo 2°, que «*el grado de culpabilidad*

*a partir del cual podrá establecerse responsabilidad será el de la culpa leve*».

El trámite posterior dio como resultado la modificación de la expresión culpabilidad por la de culpa (párrafo 2° del artículo 4° de la Ley 610) y la determinación de los elementos de la responsabilidad fiscal (artículo 5° *ib.*, una

<sup>30</sup> **CONSEJO DE ESTADO, SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL**, concepto de 26 de julio de 1996, C.P. Roberto Suárez Franco. Resaltado fuera del texto. En la sentencia de 11 de febrero de 1999 de la Sección Primera de esa misma Corporación, y con ponencia del Consejero Manuel S. Urueta Ayola, se alude a la *culpa in vigilando*. En el mismo sentido y de la misma sección la sentencia de 17 de agosto de 2000, C.P. Juan Alberto Polo, expediente 6179.

<sup>31</sup> **CORTE CONSTITUCIONAL**. Sentencia C-310 de 25 de junio de 1997, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

conducta dolosa o culposa), manteniendo la expresión «leve», que también se incluyó en el artículo 53.

Esta retrospectiva da cuenta, además, de una mirada benévola a ese texto por parte de la Corte Constitucional cuando en la sentencia C-840 de 2001, relacionada varias disposiciones de la Ley 610, manifestó:

Pero obsérvese, aquí el Estado obra como extremo infractor, a tiempo que el extremo pasivo lo constituyen las personas que lleguen a padecer los rigores y efectos perjudiciales de su injustificada acción u omisión institucional, que por regla general se traduce en una falla del servicio o en otras manifestaciones contrarias a derecho. Por ello mismo, en tratándose de **responsabilidad fiscal** resultaría impropio situarse en los dominios del artículo 90 Superior, pues, sencillamente, en tal hipótesis fiscal el Estado es justamente el extremo afectado, como que el Tesoro Público sufre los quebrantos causados por la conducta irregular de quienes ejercen gestión fiscal, sean éstos servidores públicos o particulares. Circunstancia pasiva que se hace aún más palmaria si se tiene en cuenta que en el evento de la responsabilidad fiscal el Estado no debe hacer erogación alguna, por el contrario, el resarcimiento pecuniario corre a su favor, siendo por ende impensable cualquier acción de repetición contra funcionario alguno. Lo cual se refuerza al recordar que no toda conducta de un servidor público vincula a la Administración.

En este sentido el grado de culpa previsto en el párrafo 2º del artículo 4 de la ley 610 resulta pertinente y adecuado al establecimiento de la responsabilidad fiscal.<sup>32</sup>

No serían necesarias mayores lucubraciones para vaticinar una posición favorable al desarrollo que el legislador otorgó en la Ley 610 en dicha materia y al énfasis dado a la responsabilidad fiscal. Pareciera, entonces, que la búsqueda de ese grado de exigibilidad a nivel fiscal hubiese encontrado su tonalidad. A esto se sumaba la doctrina nacional que, en corifeo, lo entendía como tal y lo hacía suyo.

Esta postura normativa es consecuente con el bien jurídico resguardado por este estatuto de responsabilidad, en relación con el patrimonio público. Precisamente la función –normativa o contractual– de administración de dicho patrimonio es una actividad que involucra un conjunto dilatado de valores y principios propios del servicio público, y de los fines esenciales del Estado, que a su vez entraña un carácter garantístico frente al ciudadano, frente a ese ejercicio reglado –o contractual–, de gestión frente a ese patrimonio especial. Estas razones justifican plenamente que el reclamo de antijuridicidad a una conducta lesiva de ese patrimonio se efectúe por *culpa leve*, y no hasta por culpa grave, como aparece en el Código Contencioso Administrativo, pues este nivel, además de la dificultad probatoria que produce para demostrarla, no corresponde a la exigente virtualidad ética y jurídica que encierra la administración de la cosa pública.<sup>33</sup>

32 **CORTE CONSTITUCIONAL**, sentencia C-840 de 9 de agosto de 2001. Magistrado Ponente Jaime Araújo Rentería. Itálicas fuera del texto.

33 **TEORÍA DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL**, Uriel Alberto Amaya, Ediciones Externado, Bogotá, D.C., 2002, pág. 200. En el mismo sentido se pueden consultar **CONTROL FISCAL, HERRAMIENTA DE GESTIÓN**, Mauricio Bogotá Muñoz, citada, pág., 134; **LA RESPONSABILIDAD FISCAL**, Gloria Margoth Morales de B., Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogotá D.C., 2001, pág. 34; **EL NUEVO CONTROL FISCAL**, Lina María Higuera Rivera y Gerardo Domínguez, Biblioteca Jurídica Diké, Bogotá, D.C., 2001, págs. 192 y 193.

Sin embargo, en la sentencia C-619 de 2002 ese paradigma encontró su final, un sepelio no sin ciertas resistencias. La Corte Constitucional consideró que ese nivel desbordaba el exigible al servidor público, por su estrecha relación con lo previsto en el artículo 90. Dijo entonces:

6.5. Y es precisamente en ese punto en donde resalta la contrariedad de las expresiones acusadas con el Texto Superior, toda vez que ellas establecen un régimen para la responsabilidad fiscal mucho más estricto que el configurado por el constituyente para la responsabilidad patrimonial que se efectiviza a través de la acción de repetición (C.P. art. 90-2), pues en tanto que esta última remite al dolo o a la culpa grave del actor, en aquella el legislador desborda ese ámbito de responsabilidad y remite a la culpa leve. [...]

6.6. Para la Corte, ese tratamiento vulnera el artículo 13 de la Carta pues configura un régimen de responsabilidad patrimonial en el ámbito fiscal que parte de un fundamento diferente y mucho más gravoso que el previsto por el constituyente para la responsabilidad patrimonial que se efectiviza a través de la acción de repetición. Esos dos regímenes de responsabilidad deben partir de un fundamento de imputación proporcional pues, al fin de cuentas, de lo que se trata es de resarcir el daño causado al Estado. En el caso de la responsabilidad patrimonial, a través de la producción de un daño antijurídico que la persona no estaba en la obligación de soportar y que generó una condena contra él, y, en el caso de la responsabilidad fiscal, como consecuencia del irregular desenvolvimiento de la gestión fiscal que se tenía a cargo.

6.7. Es cierto que quienes cumplen gestión fiscal manejan directamente recursos estatales, que por ello les asiste el deber de orientar esos recursos a la realización de las finalidades que le incumben al Estado y que el incumplimiento de ese deber los

hace responsables penal, disciplinaria y fiscalmente. No obstante, los agentes estatales que no cumplen gestión fiscal, si bien no manejan directamente recursos estatales, también se hallan en el deber de proceder con estricto apego al principio de legalidad que rige sus actos y por ello, al apartarse de esa directriz, pueden también incurrir en responsabilidad penal, disciplinaria y patrimonial. Si ello es así, no hay motivos para que la ley establezca un régimen de responsabilidad fiscal y patrimonial con distintos fundamentos de imputación.

6.8. Téngase en cuenta que ambas modalidades de responsabilidad –tanto la patrimonial como la fiscal– tienen el mismo principio o razón jurídica: la protección del patrimonio económico del Estado. En este sentido, la finalidad de dichas responsabilidades coincide plenamente ya que la misma no es sancionatoria (reprimir una conducta reprochable) sino eminentemente reparatoria o resarcitoria, están determinadas por un mismo criterio normativo de imputación subjetivo que se estructura con base en el dolo y la culpa, y parten de los mismos elementos axiológicos como son el daño antijurídico sufrido por el Estado, la acción u omisión imputable al funcionario y el nexo de causalidad entre el daño y la actividad del agente. Entonces, es evidente que en el plano del derecho sustancial y a la luz del principio de igualdad material, se trata de una misma institución jurídica, aún cuando las dos clases de responsabilidad tengan una consagración normativa constitucional diferente –la una el artículo 90-2 y la otra los artículos 267 y 268 de la Carta– y se establezcan por distinto cauce jurídico –tal y como lo había señalado esta Corte en la Sentencia C-840/2001–. Diferencias éstas que, además, tan sólo se orientan a imprimirle eficiencia a la actividad del Estado en lo que corresponde a la preservación de los bienes y recursos públicos, pero que no alteran el fundamento unitario que reside en un principio constitucional el cual es común e indivisible a ambas modalidades de

responsabilidad: la garantía del patrimonio económico del Estado.<sup>34</sup>

La sentencia contiene, en verdad, un evidente cambio de jurisprudencia fundado en la asimilación de dos responsabilidades que, con insistencia, había diferenciado. Así se desprende del salvamento de voto:

Distinta es la situación respecto de la responsabilidad fiscal ya que se trata de una persona que maneja bienes del Estado, de la sociedad y de la comunidad, y en consecuencia debe ser más cuidadosa que cuando maneja bienes propios. Esto es lo que justifica que su grado de culpa sea mayor y que responda hasta de la culpa leve.

No es cierto como afirma la ponencia, que estemos en una idéntica situación de responsabilidad, ya que la acción de repetición se puede ejercer contra cualquier servidor público; en cambio, la acción de responsabilidad fiscal únicamente contra quienes administran bienes del Estado. Es distinta también la cadena de responsabilidad en uno y en otro caso pues en la responsabilidad del Estado hay tres sujetos; el particular que ha recibido el daño, el Estado que responde ante el primero y el funcionario contra el cual se repite; en la responsabilidad fiscal se encuentra solo el Estado frente al funcionario que ha sido negligente ante el cuidado de los bienes de aquel. En la responsabi-

dad patrimonial del Estado están de por medio intereses particulares; en cambio en la responsabilidad fiscal, como se trata de recursos públicos, se espera que quien los administra tenga una carga de diligencia mayor.

Por tratarse de dos situaciones distintas es que el legislador puede, a la luz de la Constitución, establecer tratamientos diversos respecto del grado de culpabilidad para efectos de la responsabilidad.

La consecuencia práctica del fallo de la Corte, es que de ahora en adelante muchas de las personas que administran bienes del Estado van a ser menos celosos en el cuidado de los bienes del mismo y que la negligencia de los servidores públicos que manejan los bienes de la comunidad va a quedar en muchos casos impune.<sup>35</sup>

El debate de constitucionalidad gira en torno

**En la Constitución, la acción de repetición constituye una premisa derivativa de la condena estatal. La responsabilidad fiscal, por su parte, es un tema con contenido propio cuando se habla de los organismos de control fiscal dentro de la complejidad que la caracteriza.**

a la responsabilidad patrimonial concebida constitucionalmente y, de acuerdo con la posición mayoritaria, asimilable a la contenida en la acción de repetición. En efecto, no obstante la autonomía e independencia del

proceso de responsabilidad fiscal y del núcleo a través del cual se elabora la misma, vale decir, la gestión fiscal, es difícil que estas reflexiones no se imanen, converjan y se contrasten con la responsabilidad derivada del ejercicio dicha acción, sobre todo en cuanto comprometen el patrimo-

34 CORTE CONSTITUCIONAL, sent. C-619 citada.

35 *Ib.*, este salvamento de voto fue suscrito por los magistrados Clara Inés Vargas Hernández y Jaime Araújo Rentería. En el mismo sentido se pronunciaron los magistrados Álvaro Tafur Galvis y Manuel José Cepeda Espinosa.

nio del responsable. Las restantes acciones en las cuales puede verse implicado un servidor público tienen una patrimonialidad residual, poco relevante en todo caso.

Esta característica ya la había resaltado la Corte Constitucional en la sentencia C-046 de 1994<sup>36</sup> cuando puntualizó que, de promoverse acción de repetición y acción de responsabilidad fiscal y obtenerse la indemnización de los perjuicios causados en el proceso de repetición, la acción de responsabilidad fiscal tan sólo podrá promoverse respecto de la diferencia que se presente entre el valor cancelado en el primer proceso<sup>37</sup> y el del detrimento. Es el elemento que une las dos acciones pues desemboca en la patrimonialidad que las identifica, de allí que haya sufrido la aplicación del *test* de igualdad pues con él debe contestarse a la pregunta acerca de si existe alguna diferencia de trascendencia, en cuanto a la responsabilidad patrimonial se refiere, entre el gestor fiscal y los restantes servidores públicos. Varias son las temáticas en donde el distanciamiento se produce:

Una primera aproximación a las diferencias que subyacen a cada una la brinda, formalmente, la propia Constitución. El artículo 90 se encuentra ubicado en el Capítulo 4 relativo a la protección y aplicación de derechos. La tesis central del mismo es, pues, la responsabilidad del Estado. La acción de repetición constituye una premisa derivativa de la condena estatal. La responsabilidad fiscal, por su parte, es un tema

con contenido propio cuando se habla de los organismos de control fiscal dentro de la complejidad que la caracteriza. El inciso 3° del artículo 267 está íntimamente ligado al numeral 5° del artículo 268. En este último caso, el administrador de recursos públicos es requerido con el propósito de determinar si su gestión estuvo acorde con una serie de principios constitucionalmente establecidos. Procesalmente, la diferencia es palmaria cuando se advierte que la responsabilidad del Estado está supeditada a una condena en contra del mismo lo cual hace necesaria una actividad judicial por parte de la víctima. De allí se sigue el resarcimiento. La responsabilidad fiscal no pende sino del ejercicio del control fiscal.

Esta diferencia, que pareciera limitarse a un criterio formalista es apreciable en el ámbito de los sujetos. La decisión obvió los planteamientos que ya había realizado la propia Corte Constitucional en torno al carácter objetivo del control. Precisamente, no efectuó consideración alguna respecto de los particulares que administran recursos públicos los cuales, en virtud de la determinación tendrían un régimen de responsabilidad más laxo frente a aquél que le es exigible cuando administran recursos privados. Si bien la igualdad es un criterio determinante para definir el tratamiento que debe brindarse en uno u otro caso, ¿no habría sido necesario ampliar el espectro de análisis? y, además, y partir de este planteamiento ¿por qué la protección del erario debe ser más débil que aquéllas que debe prestarse a

<sup>36</sup> CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C-046 de 10 de febrero de 1994, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

<sup>37</sup> Se debe recordar que de acuerdo con lo establecido en la Ley 678 de 2001 la condena impuesta a cargo del Estado con base en la cual se inicia la acción de repetición, no necesariamente será el valor que debe reintegrar el funcionario que haya dado lugar a ella, pues en esos eventos es posible tomar en consideración circunstancias personales que permitan reducir el monto de la condena que se le puede imponer.

los bienes privados? De este modo, la sentencia contiene una limitación profunda en el análisis pues plantea un curioso escenario: a pesar de que la Constitución de 1991 refuerza la responsabilidad de los gestores ésta, en todo caso, es inferior a la que despliegan los particulares respecto de recursos y bienes privados.

De allí proviene una fisura en el criterio de igualdad que se aplica. El propio Constituyente quiso *ex profeso* que difirieran los dos tipos de responsabilidad, consagrando, por ende, el principio de autonomía del proceso de responsabilidad fiscal.<sup>38</sup> La coherencia de este planteamiento lo hace refractario al *test* de igualdad realizado, precisamente porque a través de dicha autonomía se evidencia una diferencia sustancial en la situación de hecho. Pero además, refleja una tradición histórica determinante que dio lugar a la especificidad de esa labor al interior del Estado.

Por otra parte, la integralidad de la patrimonialidad no es abordada de una manera estricta. La sentencia no contempla el resarcimiento que es posible obtener a través del trámite de un proceso penal cuyo origen sea delito culposo, en términos de nuestra legislación penal. A raíz de tal determinación, ¿se deberá entender que el análisis que haga el juez respecto de la responsabilidad penal difiere cuando imputa la misma de aquél en donde obliga al resarcimiento? ¿Debería pensarse, entonces, que el fallo se extiende hacia estas hipótesis en cuanto vinculan la patrimonialidad?

Ahora bien, el resarcimiento contemplado en el artículo 90 es residual. Al contemplar imputabilidades extremas, la acción de repetición admite ser considerada como corolario de otros regímenes de responsabilidad. En el proceso fiscal la patrimonialidad tiene un carácter protagónico; el gestor fiscal está confrontado de manera directa a unos recursos de los cuales debe dar cuenta.

Pudiera pensarse, tal y como se manifestó *ab initio*, que la sentencia extrema la visión tuitiva de nuestro ordenamiento y por ello recoge sus postulados esenciales. La definición de niveles de culpa no es, sin embargo, un propósito del garantismo. La preocupación sí radica en evitar, a toda costa la imputación objetiva y, con ella, las responsabilidades que no analicen las alternativas de la conducta.

Sin duda que la decisión produce, además, un desconcertante escenario de flexibilización del manejo del erario que, desde esta óptica, no sería compatible con la preocupación fiscal del Constituyente. Este no es el ámbito propio de la acción de repetición por lo ya indicado. Basta con plantear, siguiendo el razonamiento que se deriva de aplicar el artículo 63 del Código Civil (que no sería el único esquema a aplicar), que la responsabilidad fiscal estaría supeditada a una conducta en la cual el cotejo es la **persona negligente y descuidada**. De ese arquetipo de individuo ya deformado, que no es precisamente el servidor público que es reclutado por el Estado para cumplir una misión, en este caso

---

<sup>38</sup> Cfr., CORTE CONSTITUCIONAL, sentencia C-832 de 8 de octubre de 2002, M.P. Álvaro Tafur Galvis. De la misma se destaca que no cualifica la culpa en materia de responsabilidad fiscal, no obstante que es posterior a la C-619.

para la administración y manejo de recursos públicos, es del cual se partiría con el propósito de establecer si es modelo abstracto habría obrado con un cuidado menos riguroso que aquel que se desprende de su negligencia esencial. Esta validación extrema y el cotejo altamente laxo, el cuidado de un descuidado y no el descuido del cuidadoso, reflejan una contradicción con todo el esquema de excelencia en el gestor de recursos y bienes públicos y de la protección y salvaguarda de los mismos.

Finalmente, a pesar de que otros sistemas de reproche condenen la conducta del servidor público lo paradójico es que a nivel de responsabilidad fiscal pueda ser relativamente poco el margen de reconversión (resarcimiento) pues, según se indicó, sólo en el caso «de una negligencia extrema que no cometen ni aún las personas más descuidadas» se podrá afirmar que la actuación genera responsabilidad fiscal. O, dentro de la definición de la gravedad y siguiendo la analogía planteada por la Corte Constitu-

cional, cuando el daño es consecuencia de una infracción directa a la Constitución o a la ley o de una **manifiesta e inexcusable** omisión o extralimitación en el ejercicio de las funciones así como las presunciones que se ha encargado de elaborar el legislador mediante la Ley 678 de 2001, especialmente las previstas en el artículo 6°. En todo caso, estaríamos dentro del criterio de lo craso y lo evidente, apelativos que no atemperarían esa negligencia extrema<sup>39</sup>, aunque indagan más sobre las calidades del gestor fiscal y del cargo que ocupa. Queda pues, en diversos niveles, la tarea de llenar de contenido ese elemento en materia fiscal y tal vez la ocasión para caracterizarlo dentro de esos severos límites.

Todos estos elementos permiten concluir que, rebasado el plano de igualdad que funda los argumentos de la Corte, era factible una alternativa constitucional diferente: la levedad resultaba no sólo soportable sino, en cierta medida, coherente. Ello no implicaba eliminar una caracterización específica.

## A MANERA DE CONCLUSIÓN

Pareciera que el régimen de responsabilidad fiscal estuviera destinado a un peregrinaje continuo sin hallar el nivel al cual asirse. La sentencia C-619 de 2002 plantea profundos cuestionamientos al sistema de responsabilidad patrimonial y controvierte antecedentes jurisprudenciales propios. Su sustento en el principio de igualdad se revela, en todo caso,

muy restringido. Así mismo, los efectos, sin duda limitan y de manera extrema, dicha responsabilidad al punto que plantean un interrogante esencial a la responsabilidad fiscal y sus consecuencias. Se puede afirmar que ha producido una turbulencia en esta materia desde varias perspectivas. Si bien el escenario de la responsabilidad objetiva ha sido rebasado y con

---

<sup>39</sup> *Cfr.*, **CORTE CONSTITUCIONAL**, C-455 de 12 de junio de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. En relación con lo inexcusable se ha indica que «sólo aquel que por sus dimensiones no pudo haber sido cometido sino mediante total o crasa negligencia del sujeto que emite el acto, podría ser juzgado con esa calificación» y en torno a lo manifiesto «no cualquier error, en este caso uno poco evidente, recóndito o nimio, podría ser constitutivo de aquel tipo especial de culpa».

él, una de las rutas del patético ambiente del terror, su actual presentación ofrece, en el inmediato, una inestabilidad procesal. A mediano plazo, una mengua significativa en la rigurosidad de la gestión que se realice con recursos públicos, tanto como la precarización, aún mayor, del resarcimiento<sup>40</sup>. Finalmente, una

pérdida de importancia de esta función pública (desplazamiento) y la utilización de otras herramientas jurídicas que se juzgaran más eficaces a nivel patrimonial y, en todo caso, condujeran a preservar la indemnidad del erario. Hay, sin embargo, un margen para decantar tales augurios. 

---

<sup>40</sup> Las cifras con que cuenta la Auditoría General de la República de la revisión de la cuenta presentada en 2001 son reveladoras. De un total de trescientos diecisiete mil millones, sólo se recuperan 4,5 mil millones, anualmente. *Cfr. AUDITORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA*, Informe de Gestión 2001-2002, pág. 148.

# ALCANCE Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL DECRETO 2170 DE 2002

## MODIFICATORIO DEL DECRETO 855 DE 1994 Y REGLAMENTARIO DE LA LEY 80 DE 1993 ASPECTOS MÁS RELEVANTES

JUAN CARLOS EXPÓSITO

### I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

**N**uevamente nos reúne a la academia y a los interesados el tema álgido de los contratos del Estado. Sin lugar a hesitación de ninguna naturaleza, éste es sin duda uno de los grandes conflictos con los que la administración se enfrenta a diario a fin de cumplir cabalmente todos y cada uno de los principios que gobiernan la actividad administrativa. En esta ocasión, además de entrar a hacer los comentarios sobre los aspectos Jurídicos de la nueva normativa contractual, se hace necesario resaltar la importancia que se le ha dado a la nueva era tecnológica en

JUAN CARLOS EXPÓSITO

Docente del Departamento de  
Derecho Fiscal de la Universidad  
Externado de Colombia

E-mail: [jucaexve@hotmail.com](mailto:jucaexve@hotmail.com)

los procesos contractuales del Estado. En efecto, el decreto que entramos a analizar, dedica buena parte al desarrollo del postulado de la publicidad que en este caso se materializa no sólo con la utilización de los medios de difusión tradicionales de las distintas actuaciones contractuales, sino que obliga a las entidades estatales que se encuentren, con la debida infraestructura tecnológica y de conectividad que asegure la inalterabilidad de la información a que dichas actuaciones deban darse a conocer al público en general y que dicha información permita formular observaciones al contenido de los documentos medulares de las diferentes formas de escogencia

de los contratistas. Este mandato legal constituye un avance importante, acorde con las nuevas exigencias del mundo actual de estar todos interconectados en una sociedad cada

vez más globalizada, que en igual forma patrocina aún más principios constitucionales como son de orden económico, tales como el de la libre competencia del art. 333 C.P. y en el caso concreto la verificación de la libre competencia. En fin, pueda que el ejecutivo en su afán de acomodar la institución contractual del Estado proporcione alguna

que otra solución práctica en cuanto al tema en concreto de las tecnologías aplicadas al campo de la contratación estatal.

Sin embargo, la mejor forma de resolver un problema práctico es disponer de una buena teoría. «...no basta formular éstas como un puro conceptualismo científico (en realidad pseudo-científico), pues el derecho es una ciencia social aplicada, cuyo más alto destino es resolver los conflictos de intereses que continuamente se presentan en una sociedad compleja como la nuestra.»<sup>1</sup>

Es por ello que un comentario sobre las normas más importantes de esta nueva normativa

de la contratación de la administración pública pueda que ayude a que se traslade un poco de saber práctico sobre cada una de ellas. Encontraremos normas que gozan de gran enjundia en el entorno ju-

rídico; es así como en algunas de ellas que se comenten se encierren problemas de gran calado; en otras a lo mejor será más sencilla la anotación, porque se tratará de un solo trámite o a lo mejor, habrá otras que ni siquiera se lleguen a comentar, debido a que ya han sido materia de regulaciones anteriores, aplicadas en infinitas ocasiones.

**Arrancar una reglamentación legal pensando en evitar la corrupción, no puede lograr un buen fruto. En cambio, aplicar nuevas tendencias para la buena marcha arrojaría más ventajas frente al sistema de contratación.**

<sup>1</sup> Cfr. ARIÑO ORITIZ, GASPAR, Palabras de presentación a la obra Comentarios a la ley de contratos de la Administraciones Públicas, Tomo I El Sistema Contractual Administrativo, AA VV, Edit. COMARES, Granada, 2.002, pág. 5.

## II. EL DECRETO 2170 DE 2002

El nuevo gobierno en su afán de combatir la corrupción, siempre ha tenido como referencia la actividad administrativa, más en lo que tiene que ver con la contratación del Estado, es por ello que el Presidente de la República en uso de la facultad reglamentaria conferida por el num. **11 del artículo 189 C.P.** entra a desarrollar la ley general que sobre contratación estatal nos rige hoy (**Ley 80 de 1993**); es así como a partir del **1 de enero de 2003** entrará en vigencia esta nueva normativa por medio de la cual se derogan los artículos **3, 8, 11 y 12 del Decreto 855 de 1994, el art. 5° del Decreto 287/96** y las disposiciones que le sean contrarias y, a su vez, se da aplicación a ciertas normas de la **Ley 527 de 1999<sup>2</sup>** sobre comercio electrónico y acceso y uso a los mensajes de datos, comercio electrónico, firmas digitales, el establecimiento de las entidades de certificación y otros aspectos relacionados con el sistema de información en general, entidades de certificación y el intercambio electrónico de datos (**EDI**).

Los mecanismos aquí previstos buscan darle una mayor aplicabilidad a los principios de transparencia, publicidad y selección objetiva de los contratistas del Estado, en concreto en los siguientes eventos:

1. Contratos de menor cuantía; 2. En los eventos en que se declare desierta la licitación o concurso; 3. Cuando no se presente oferta alguna; 4.

Cuando ninguna oferta se ajuste al pliego de condiciones o términos de referencia, y 5. En general cuando falte voluntad de participación. En los últimos cuatro eventos, estas contrataciones deberán adjudicarse en audiencia pública (**num. 3 art. 16 Decreto 2170/02**).

Estas prácticas legislativas (en concreto reglamentaria de la ley contractual), pretenden combatir el fenómeno de la corrupción administrativa, situación que en nuestro sentir no tiene cabida en el interior del tema contractual, habida cuenta que lo más importante, es sin duda que la política legislativa piense más en el establecimiento de técnicas de flexibilización que coadyuven al equilibrio entre el poder y la autoridad; que la presencia de los principios contractuales y su implicación concreta sean producto y límite de las actuaciones administrativas. Arrancar una reglamentación legal pensando en evitar la corrupción, no puede lograr un buen fruto. En cambio, aplicar nuevas tendencias para la buena marcha arrojaría más ventajas frente al sistema de contratación, aunque de antemano, hay que decir que la inclusión de temas relacionados con la posibilidad de la utilización de medios electrónicos en la actividad que aquí se analiza, constituye un buen avance.

En cuanto a la publicidad ya la transparencia, de acuerdo con esta reglamentación se ha querido patrocinar con mayor énfasis la libre

---

<sup>2</sup> Esta normatividad contiene el reflejo de una realidad latente en la sociedad en general y en especial en la colombiana consistente en el desarrollo legal de las comunicaciones y el comercio por vía electrónica. En ella se incluyen las herramientas jurídicas y técnicas que tratan de dar seguridad a dichas transacciones comerciales con el intercambio electrónico que día a día nos invade.

conurrencia como ya lo mencionamos, en el sentido de que todos aquellos interesados en la contratación de una determinada entidad del Estado, puedan tener conocimiento de los documentos bases o medulares de los procedimientos de selección de contratistas. En efecto, los arts. 1, 2 y num. 1 del art. 11, acuden a un mandato de carácter obligatorio para la administración pública consistente en que deberán publicar en su página web los proyectos de pliegos de condiciones o términos de referencia de los procedimientos de contratación directa concordante con el literal a del **num. 1 del art. 24 de la Ley 80 de 1993**, con excepción de los procedimientos cuyo valor sea igual o inferior del 10% de la menor cuantía; g) urgencia manifiesta, y h) cuando no se presente propuesta, o ninguna se ajuste al pliego; o en general cuando falte voluntad de participación, todos del **num. 1 del art. 24 de la Ley 80 de 1993**. Dicha publicación debe hacerse con por lo menos cinco (5) días calendario de antelación a la fecha del acto que ordena la apertura del procedimiento de escogencia directa. Esta nueva exigencia de difusión electrónica, también opera frente a la licitación y el concurso; y como los plazos y el término para el desarrollo del cronograma del procedimiento es más engorroso, el término para la publicación excede justo al doble de lo que se aplica para la contratación directa, es decir, se surtirá el trámite publicitario en los medios electrónicos que el decreto ordena; esto es, diez (10) días calendario en tratándose de licitación o concurso, con la salvedad de que si la entidad estatal no cuenta con la infraestructura tecnológica y de conectividad que asegure la inalterabilidad del documento, ésta deberá publicar un aviso en el que se indique el lugar donde

puede ser consultado en forma gratuita el prepliego o pretérminos de referencia.

El nuevo reglamento exceptúa de esta obligación a los procedimientos que tengan carácter reservado, de acuerdo con la ley.

Nótese que en la nueva configuración de la publicidad y de la transparencia aparece un nuevo concepto referente a la tecnología en red, con limitantes por supuesto, ya que no todas las entidades estatales tienen una infraestructura tecnológica y de conectividad bien definida que permita la publicación de los documentos que establecen las reglas del contrato del Estado. Además de lo anterior, desde el punto de vista jurídico, de la contratación misma si se quiere, se abre la posibilidad de que los que pretendan participar en los procedimientos concursales con la Administración, puedan realizar observaciones antes de la apertura de los procedimientos (esto realmente es innovador). Así, la entidad, podrá acoger las opiniones que considere relevantes para un mejor desenvolvimiento de la selección del contratista estatal. En este dinamismo contractual, también pueden participar las veedurías ciudadanas, de conformidad con lo establecido en el art. 9 de esta misma normativa comentada. Con esta nueva medida es posible que se dilaten los procedimientos de selección si la administración no hace un análisis serio de todas y cada una de las observaciones formuladas por los intervinientes en el procedimiento contractual. En nuestro sentir es mejor ser más inflexibles en la regulación sobre el principio de planeación desde el momento mismo en que le surge la necesidad a la administración para iniciar el *iter contractus*. Esta premisa es tan

importante que entra a operar, inclusive en la buena, justa, clara y eficaz redacción de los pliegos de condiciones o términos de referencia.

Adicionalmente, no sólo se obliga a la publicación de los proyectos de pliegos o términos de referencia, sino que tales documentos cuando adquieren la naturaleza de definitivos, también deben publicarse en la página web de la entidad estatal al momento de darle apertura al procedimiento selectivo. La difusión de estos documentos o leyes del contrato y las observaciones que de ellos se hagan, desde nuestro punto de vista no sustituye la audiencia de aclaraciones, a tal punto de que en dichos documentos se podrán incluir los temas planteados en las observaciones que la administración considere relevantes para el procedimiento de selección, según lo establece el art. 2 del Decreto 2170/02. Es más, el num. 5 del art. 21 del mismo Decreto 2170 menciona esta audiencia, lo que significa que, sigue estando presente dentro del trámite de la licitación o concurso.

**En la nueva configuración de la publicidad y la transparencia aparece un nuevo concepto referente a la tecnología en red, con limitantes por supuesto, pues no todas las entidades estatales tienen una infraestructura tecnológica y de conectividad bien definida.**

Una cuestión importante es la de que la publicación de los proyectos de pliegos de condiciones o términos de referencia no genera obligación para la entidad de dar apertura al procedimiento de selección (inciso 4 del art. 1 del Decreto 2170). Esto es lógico y acorde con la función administrativa contractual, ya que la decisión de contratar le compete única y exclusivamente a la administración<sup>3</sup>. En el lapso comprendido entre el momento de la publicación de los prepliegos y el que la administración ha establecido de ante-

mano para la apertura del procedimiento de selección del contratista, es posible que la propia entidad estatal repare en que de acuerdo con el principio de planeación, la contratación que en un primer momento se tenía pre-

vista, para ese segundo momento ya no tiene sentido, porque a lo mejor la necesidad se ha suplido o, por qué no, también podría pensarse que es inconveniente o que no es oportuna para los intereses de la entidad. De igual manera que no está obligada a la apertura de la licitación, del con-

3 Vale la pena anotar que cuando expresarnos el término contratar, nos estamos refiriendo única y exclusivamente a la oportunidad de que goza la administración para iniciar el procedimiento de selección de contratistas, porque una vez abierto está en la obligación de dar fiel cumplimiento al principio de la administración Compulsoria consistente en que si se inicia la licitación, el concurso o la contratación directa, ello debe culminarse, ya sea con el acto de adjudicación o declarando desierto el procedimiento de forma justificada y si opta por la primera alternativa, está obligada a contratar. En efecto, como lo ha dicho la jurisprudencia del Consejo de Estado. Sentencia de 15 de Mayo de 1.992. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Magistrado Ponente: JULIO CESAR URIBE ACOSTA. Expediente 6.307: «Los particulares oferentes no pueden ser invitados a licitar bajo el supuesto de que, aún hecha la adjudicación, el ente público queda en LIBERTAD DE CONTRATAR o NO CONTRATAR. Las declaraciones de voluntad, coincidente en su contenido, VINCULAN a las partes,... Es verdad que la adjudicación no siempre da origen al contrato, pero con ella se crea, una situación jurídica concreta que no puede ser desconocida por la administración sin aventurarse a indemnizar los perjuicios que con tal conducta genere. En el fondo de toda esta problemática está inserta la filosofía moral que enseña que también la administración está obligada a mantener la palabra, salvo que circunstancias extraordinarias justifiquen el incumplimiento. Ella, por lo mismo, no puede manejar la contratación administrativa con INFORMALIDAD, pues cuando abre una licitación SUSCITA INTENCIONALMENTE CONFIANZA».

curso o de la contratación directa en las condiciones aquí expuestas, tampoco se haya obligada a acoger las observaciones presentadas por los interesados en el procedimiento contractual, a no ser que le parezcan relevantes a ella. Son razones de interés social las que adquieren un peso específico en la decisión final de la administración de no iniciar la apertura de un procedimiento contractual. La inconveniencia que pueda llegar a invocar la entidad del Estado se encuentra implícita en su poder administrativo discrecional que la propia ley le otorga. Sin embargo, esta situación es distinta si una vez se abre el procedimiento y la administración quiere finiquitarlo de una forma intempestiva, ya que el particular que participa en dicho procedimiento, aunque goce de una mera expectativa, no puede estar abocado de manera constante a estas situaciones que lo pueden afectar, inclusive patrimonialmente<sup>4</sup>. La administración debe culminar el procedimiento y una vez adjudica, surge una obligación de ser consistente, en la celebración del contrato, porque a partir de la expedición y notificación de dicho acto se adquiere un derecho<sup>5</sup>.

De otra parte, la misma reglamentación hace énfasis en la adjudicación del contratista, a través de la modalidad de audiencia pública de adjudicación, desarrollando en un principio la Constitución Política en el art. 273 y lo que la Ley 80 de

1993 ya había hecho en el numeral 10 del art. 30. A nuestro entender, la redacción contenida en el art. 3° del Decreto 2170 se extralimita en lo que a reglamentación se refiere, en tanto en cuanto excede la órbita de competencia que en un primer momento había establecido el constituyente del 91, porque sólo a solicitud de cualquiera de los proponentes en la licitación o concurso es que el Contralor General de la República o demás autoridades de control fiscal competentes pueden llegar a ordenar la adjudicación de dichos procedimientos, a través de audiencia pública de adjudicación; que no de oficio, o sea por parte de la entidad estatal como lo dice la norma reglamentaria en cuestión. Por otra parte, el num. 3° del art. 16 de este Decreto 2170/02, también entra a modificar lo que en su momento habíamos comentado frente a la celebración de la audiencia pública de adjudicación, por cuanto prescribe que la adjudicación del procedimiento de selección resultante de la declaratoria de desierta de la licitación o concurso; de la ausencia de ofertas en la licitación o concurso; o cuando ninguna se ajuste al pliego de condiciones o términos de referencia, o en general cuando falte voluntad de participación, la entidad estatal está en la obligación de convocar públicamente un procedimiento de contratación directa con la obligación de realizar una audiencia pública. Valga la pena aclarar que, por

4 Así, lo ha sostenido el Consejo de Estado desde 1.984, en Sentencia de 29 de Marzo de la Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Magistrado Ponente: JOSÉ ALEJANDRO BONIVENTO FERNÁNDEZ. Expediente2.418.

5 Esto, en condiciones normales, porque como consecuencia del control jurisdiccional que el contencioso administrativo ejerce sobre el acto de adjudicación, este Juez «...puede llegar hasta la sustitución de la decisión tomada por la persona u órgano que lo hizo En otras palabras, él tiene vocación para pronunciarse sobre la CONVENIENCIA U OPORTUNIDAD de la conducta administrativa. y dentro de ese marco. ejerce un amplio control de tutela. Está bien que en materia de tanta importancia. como la contractual, se enfatice, en el control de gestión, mérito u oportunidad. En los tiempos que corren se torna imperioso llegar a la comprensión de que en más de una ocasión el simple control de legalidad no basta. Así, en Sentencia de 6 de Abril de 1.989. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Magistrado Ponente. JULIO CÉSAR URIBE ACOSTA. Expediente4.156.

regla general esta nueva reglamentación ha establecido la convocatoria pública como modo de escogencia del contratista en una gran parte de situaciones previstas en numeral lo del art. 24 de la Ley 80 de 1993 y el Decreto 855/94 que eran típicamente contrataciones directas, exceptuando, entre otros, empréstitos, interadministrativos, prestación de servicios profesionales o ejecución de trabajos artísticos que se puedan encomendar a determinadas personas naturales o jurídicas, arrendamientos o adquisición de inmuebles; igualmente los casos de urgencia manifiesta y la ausencia de pluralidad de oferentes.

Por demás, en lo que a la celebración de la adjudicación se refiere por medio de audiencia pública, tal como lo dispone el párrafo del art. 3 del Decreto 2170/02 en estudio, la comunicación de que habla el num. 11 del art. 30 de la Ley 80 de 1993, se podrá surtir a través del empleo de un mensaje de datos, siempre que la entidad cuente con los medios informáticos necesarios para ello. Esa comunicación del acto de adjudicación tiene cabida siempre que la definición del procedimiento no se haya hecho en audiencia pública.

Observamos, sin mayor profundidad, una aparente contradicción con toda la filosofía del Decreto 2170 que en todo momento aboga por la celebración de audiencias públicas para todos y mucho más para el momento de la adjudicación.

El art. 7 del Decreto consagra una norma preventiva y a su vez de seguridad sobre los dineros públicos, referente al manejo del anticipo. En efecto, en tratándose de contrataciones cuyo monto sea superior al 50% de la menor cuantía a que se refiere el literal a) del num. 1 del art. 24 de la

Ley 80/93 esta herramienta de financiación para la iniciación de la ejecución del contrato del Estado debe manejarse en cuenta separada a nombre del contratista y de la entidad estatal. La misma norma incluye que los rendimientos que produzcan los dineros ingresados son de propiedad del tesoro nacional.

Esto es más que lógico. En reiteradas oportunidades el Consejo de Estado ha establecido la naturaleza jurídica del anticipo y al hacerlo ha manifestado contundentemente que: «El anticipo es parte integrante del valor del contrato, como contra prestación que de la ejecución del mismo es, y su finalidad se contrae a que el objeto del contrato se eche a andar por el contratista. Su estipulación es muy usual en todos los contratos, aún desde cuando éstos se regulaban por el Decreto 222 de 1983, y al pactarse se entiende que las partes quedan comprometidas conforme a su orientación y contenido. Momento de su pago.- Como su nombre lo indica, el pago de este rubro económico es previo a la iniciación de la ejecución del contrato, y está a cargo del contratante; pues ningún soporte jurídico ni lógico tendría el pactarse en forma voluntaria un «anticipo» que sea desembolsado durante la ejecución del objeto contratado. En definitiva, como la Ley 80 lo define, es un «pago anticipado», necesario para que el contratista desencadene el proceso de ejecución de lo contratado; y por lo general en la cláusula correspondiente se indica el momento de su pago y las condiciones para que el mismo proceda. Apoyándonos nuevamente en la sentencia precitada, no cabe duda para afirmar que «Cuando en el contrato se pacta el anticipo la ejecución del contrato a cargo del contratista pende de la entrega de aquel».

Así, en Sentencia de 22 de Junio de 2001, Sala Contencioso Administrativa, Sección Tercera, Consejero Ponente JESÚS MARÍA CARRILLO, expediente 12.136<sup>6</sup>. De igual manera, la misma corporación, en la misma fecha bajo ponencia RICARDO HOYOS DUQUE. Expediente 13.436, ha dicho que:

«En la práctica contractual administrativa con fundamento en la ley, lo usual es que la entidad pública contratante le entregue al contratista un porcentaje del valor del contrato, a título de anticipo, el cual habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales en que debe incurrir el contratista para la iniciación de la ejecución del objeto contratado. De ahí que sostenga que es la forma de facilitarle al contratista la financiación de los bienes, servicios u obras que se le han encargado con ocasión de la celebración del contrato. Se convierte así este pago en un factor económico determinante para impulsar la ejecución del contrato. En estas condiciones, si el anticipo se entrega al contratista antes o simultáneamente con la iniciación del contrato, esto es, cuando aún el contratista no ha prestado el servicio, ejecutado la obra o entregado los bienes y precisamente espera dicha suma para iniciarlo y la fecha de ese pago marca la pauta para el cómputo del término del contrato, el pago

de la suma de dinero que las partes convengan a ese título se hace en calidad de préstamo. Esto significa que las sumas entregadas como anticipo son de la entidad pública y esa es la razón por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato (negrillas fuera de texto)<sup>7</sup>.

Basados en lo anterior, se denota que la norma en cuestión ha sido producto del desarrollo jurisprudencial que se le ha dado al instituto aquí comentado.

Como desarrollo de los postulados concernientes a la planeación, a la economía y a la responsabilidad, el art. 8 del Decreto 2170/02, recuerda la obligación que tiene la administración de soportar la conveniencia y necesidad de la futura contratación a realizar, exigiéndose en primer lugar el establecimiento de estudios de factibilidad técnicos y económicos.

En cuanto a la consulta de los precios del mercado, es precisamente el art. 6 del Decreto tantas veces mencionado el que le dedica buena parte a este aspecto. Lo que se quiere, es que frente al mercado, el valor final del contrato del Estado responda a la realidad de la oferta y la demanda. «Se

<sup>6</sup> En idéntico sentido. Ver Sentencia de 13 de Julio de 2.000. Expediente 12.513.

<sup>7</sup> En igual sentido la Sentencia de 13 Septiembre de 1.999. Exped. 10.607.

busca es que el precio del objeto contractual resulte adecuado al mercado en el sentido de obligar a la administración en condiciones económicas ajustadas a la realidad financiera del momento...»<sup>8</sup>. Este tema es de vital importancia, porque con la consulta de precios del mercado se valora el costo o precio del producto global recogido en las proposiciones presentadas<sup>9</sup>. La exigencia de un análisis de precios tan deseado en materia contractual ya había comenzado con la implantación del sistema de información de la contratación estatal llevado por la Contraloría General de la República con los elementos dados por la Ley 598 de 2000. Sin embargo, ese listado de precios que allí se contiene no puede ser una camisa de fuerza, que sí una referencia, habida cuenta que los precios es el factor más fluctuante, en el mercado y necesita de una constante verificación. Por eso nuestra insistencia en poner a funcionar en todas las contrataciones del Estado verdaderos incidentes de diálogos competitivos en lo que a esta materia se refiere, que debe iniciar la administración frente a todas las fuerzas actuantes del mercado. Su finalidad es la de conseguir la tutela del interés general, buscando así el ajuste real del contrato en la depuración del mercado; y como lo dicho en reiteradas ocasiones «...si ese incidente de diálogo competitivo tiene éxito la eficiencia y el control de gestión económico-financiera del contrato de la administración están asegurados.

La consulta de precios del mercado cumple con la satisfacción del interés general. Con esta

exigencia el Estado, se coloca a la par con el contratista del Estado y actúa como un verdadero empresario que entra en el juego de las leyes económicas, de la libertad de iniciativa. No sólo como el ente que regula y determina las políticas económicas, sino que al ser sujeto de una relación negocial-económica, en últimas, actúa como un agente más en el ya dicho juego de la iniciativa. La comparación de precios debe hacerse de forma objetiva y en el evento en que no se encuentren razones que justifiquen la diferencia existente entre los precios ofrecidos por el proponente y los precios de referencia, la entidad estatal podrá descalificarlos o declarar desierto el procedimiento, cuestión que da lugar a la celebración de uno nuevo. Este tema, también está relacionado con el tema de los medios electrónicos, por cuanto si la entidad contratante posee la infraestructura tecnológica y de conectividad, este análisis lo hará accediendo a la información suministrada por el Registro Único de Precios de Referencia y el SICE. Esto es siempre que la administración pública esté interconectada; de lo contrario, verificará dichos estudios de manera directa, dejando constancia por escrito.

Los arts. 5° y 12 del Decreto 2170/02 integran en su haber normativo un nuevo instituto dentro del procedimiento de selección de los contratistas con *un nomen* bastante interesante: «Del sistema de conformación dinámica de la oferta y de su adjudicación» tanto para la licitación, el concurso como la contratación directa que con-

8 Cfr. EXPÓSITO VÉLEZ, JUAN CARLOS, «Perspectivas actuales de la Contratación Pública», II Jornadas de Derecho Constitucional y Administrativo, Universidad Externado de Colombia, 2.002, Pág 152.

9 Op. Cit., pág.153

sistirá en que factores como la capacidad jurídica y las condiciones relacionadas con la experiencia, capacidad administrativa, operacional y financiera del oferente no asignarán puntajes, sino le serán criterios habilitadores para la participación en el procedimiento de selección correspondiente que son inmodificables. Para conformar el dinamismo de las propuestas, el punto de partida será el pliego de condiciones o términos de referencia y con base en la oferta presentada por el proponente, éste podrá ofrecer posturas relacionadas con la magnitud de los distintos valores comprendidos en su conjunto por el documento regulador del contrato, porque constituyen variables dinámicas. Por ejem-

plo, en lo que al precio se refiere que es un valor dinámico de la propuesta, el oferente puede hacer posturas sucesivas hasta conformar su propuesta definitiva en los términos del **art. 5° del Decreto**. La finalidad, en últimas de este nuevo dinamismo contractual, es la de determinar cuál es la oferta más favorable a las necesidades e intereses de las entidades estatales. En el ejemplo dado, en efecto, el precio es una variable dinámica, porque está sometido a las reglas cambiables de la oferta y la demanda. Finalmente, este nuevo mecanismo se puede hacer por cualquier medio electrónico (teleconferencia, videoconferencia, internet, entre otros) y siempre en audiencia pública.

### III. DE LA CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA<sup>10</sup>

A partir del **art. 21 del Decreto 2170/02**, se consagra el tema de la información contractual por medios electrónicos, siempre y cuando las entidades del Estado cuenten con la infraestructura tecnológica y de conectividad adecuadas. Es en los pliegos y en los términos de referencia (sea para la licitación, para el concurso o para la contratación directa), donde se definirán los mecanismos de comunicación interactiva entre los participantes (se incluyen las veedurías y los órganos de control) y la entidad (**art. 23, ídem**).

El propio **Decreto 2170**, describe cuál es la información relacionada con los procedimientos de contratación que deben publicarse a través de medios electrónicos, a saber:

- a. Los proyectos de pliegos de condiciones o términos de referencia, se publicarán de acuerdo con el término establecido en el **art. 1 del Decreto 2170/02**.
- b. Las observaciones y sugerencias a estos proyectos. La publicación sigue a los documentos que anteceden.
- c. El acto de apertura al procedimiento de selección. Se publica hasta la fecha de presentación de las propuestas o cierre de la licitación, el concurso o la contratación directa.
- d. Los pliegos de condiciones o términos de referencia definitivos. Esta publicación de

<sup>10</sup> La Corte Constitucional en **S-C 662/00**, ha dicho en cuanto al derecho a la información y en lo que a la contratación electrónica se refiere que: «Los documentos electrónicos están en capacidad de brindar similares niveles de seguridad que el papel y, en la mayoría de los casos, un mayor grado de confiabilidad y rapidez, especialmente con respecto a la identificación del origen y el contenido de los datos, siempre que se cumplan con los requisitos técnicos y jurídicos plasmados en la ley».

- estos documentos, podrá contener las observaciones que la entidad considere relevantes para el procedimiento de selección. Se publican hasta el momento de la suscripción del contrato.
- e. El acta de audiencia de aclaración de pliegos y términos y los documentos relacionados con las preguntas formuladas por los oferentes sobre el alcance de dichos documentos, las respuestas dadas por la administración y los adendos que si modifican. En concordancia con el **último inciso del num. 4 del art. 30 de la Ley 80 de 1993**, la comunicación que aparece allí, además de realizarse directamente a las personas que retiraron pliegos o términos de referencia, también debe publicarse en la página web.
- f. El informe de evaluación de que trata el **num. 8 del art. 30 de la Ley 80 de 1993** por el término de cinco días.
- g. El acta de audiencia pública de adjudicación en los procedimientos licitatorios y concursarles, aunque la norma no lo diga contados por un término de cinco días a partir del mismo día en que se suscriba.
- h. El acta de audiencia pública realizada para la contratación dinámica de la oferta por un término de cinco días contados a partir del mismo día en que se suscriba.
- i. El acta de audiencia pública en los casos de contratación directa de menor cuantía por el sistema de conformación dinámica de la oferta y de su adjudicación por un término de cinco días contados a partir del día en que se suscriba.
- j. La información sobre los contratos firmados, adiciones, modificaciones, liquidación y las sanciones ejecutoriadas que se profieran en el curso de la ejecución del contrato o con posterioridad a ésta por un término de dos años.
- Se exceptúan de la obligación de publicar por medios electrónicos los procedimientos de contratación directa referentes a empréstitos; bienes y servicios que se requieran para la defensa y seguridad nacional; actos y contratos que tengan por objeto directo las actividades comerciales e industriales propias de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las Sociedades de Economía Mixta y los contratos que celebren los establecimientos de crédito, las compañías de seguro y las demás entidades financieras de carácter estatal que correspondan al giro ordinario de las actividades propias de su objeto social.
- Para poder hacer efectiva esta conexión interactiva, se hace necesario que cada entidad cree una dirección de correo electrónico y un formulario electrónico en su página web para el envío de consultas y aclaraciones como quiera que la finalidad de esta norma es la de que toda la

**El art. 21 del Decreto 2170/02, consagra el tema de la información contractual por medios electrónicos. Es en los pliegos y en los términos de referencia, donde se definirán los mecanismos de comunicación interactiva entre los participantes y la entidad.**

comunidad pueda participar en los procedimientos de contratación del Estado. La administración pública, no puede poner restricciones para el acceso a la información. Por lo tanto, no exigirá el uso de claves ni de otra clase de requisito específico de naturaleza técnica que limite el acceso al público en general.

Esta normativa reglamentaria, se integra a su vez con la **Ley 527 de 1999** contentiva del acceso y uso de los mensajes de datos<sup>11</sup> y del comercio electrónico, de las firmas digitales, entre otros aspectos. En efecto, el **Decreto 2170 de 2002**, dispone que las observaciones al contenido del proyecto de los pliegos de condiciones o de los términos de referencia; y las realizadas por los proponentes durante el procedimiento de selección, pueden llevarse a cabo utilizando cualquiera de los medios electrónicos previstos en la **Ley 527/99**, como son mensaje de datos; comercio electrónico; firma digital; entidad de certificación; intercambio electrónico de datos (**EDI**) y sistema de información.

Una vez se encuentren vencidos los términos de publicación mencionados en la página web de la entidad, ésta deberá proveer todo lo necesario para que toda la información contenida en los documentos electrónicos usados como medios de publicidad, hagan parte del archivo electrónico de la entidad y constituyan

de igual manera elemento del expediente de contratación.

De igual forma, toda la información contenida en los documentos electrónicos que se produzcan durante toda la actividad contractual elaborada con el apoyo de herramientas tecnológicas hará parte del archivo electrónico de la entidad respectiva y constituirá uno de los elementos del expediente del procedimiento de contratación. El **art. 25** a su vez, menciona la equivalencia funcional, consistente en la posibilidad que tiene la administración de hacer uso de los medios tecnológicos ( e-mail o página web) para dar a conocer a los participantes toda la información que se surta durante la actuación contractual por estos medios, siempre que dicha información deba constar por escrito, salvo aquellos casos que de acuerdo con la ley deban notificarse personalmente<sup>12</sup> o publicarse en diario oficial o diarios de amplia circulación, gaceta municipal o departamental que haga sus veces. Esta equivalencia es funcional, porque precisamente establece una similitud entre el escrito tradicional y el mensaje de datos, tal como lo expresa el **art. 6 de la Ley 527/99**. Se fundamenta en un análisis de los propósitos y funciones de la exigencia tradicional del documento sobre el papel para determinar cómo podrían cumplirse esos propósitos y

11 En **S-C 831/01**, la Corte Constitucional ha establecido una serie de requisitos para este medio de información, requisitos que comportan en últimas características esenciales, los cuales son: 1. Debe constituir prueba de existencia y naturaleza de la voluntad de las partes de comprometerse. 2. Debe ser un documento legible. 3. Debe admitir su almacenamiento e inalterabilidad en el tiempo. 4. Debe facilitar la revisión y posterior auditoría para los fines contables, impositivos y reglamentarios. 5. Debe afirmar derechos y obligaciones entre jurídicas entre los intervinientes. 6. Deber ser accesible para su ulterior consulta, es decir, que la información en forma de datos computarizados sea susceptible de leerse e interpretarse.

12 Por ejemplo, actos importantes de la actuación contractual como la adjudicación o la declaratoria de desierta del concurso o de la licitación. Con todo, si la administración cumple con lo que la ley especial administrativa ordena para dar a conocer estas actuaciones, ello no es incompatible para que posterior al cumplimiento de esa exigencia su difusión se surta, también por medio de mensajes de datos.

funciones con técnicas electrónicas. Como lo sostiene la Corte Constitucional en **S-C 831/01**, aplicable al **Decreto 2170** «se adoptó un criterio flexible de equivalente funcional que tuviera en cuenta los requisitos de forma, fiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad que son aplicables a la documentación consignada sobre papel, ya que los mensajes de datos por su naturaleza, no equivalen en estricto sentido a un documento consignado en papel».

Obsérvese que toda la aplicación de la ley sobre comercio electrónico constituye un factor de huida del derecho administrativo a ciencias extra jurídicas en su afán de modernizarse y por ante todo de proteger los derechos e intereses de quienes participan en el juego de la selección de contratistas del Estado. Con la utilización de medios electrónicos para hacer conocer con mayor difusión las decisiones contractuales, el procedimiento contractual encuentra una salida legal importante que afecta de manera positiva la aplicación de los postulados contractuales como son la eficacia, la eficiencia y la economía; es decir, con toda la implantación electrónica de los medios publicitarios aquí descritos, el Estado en cualquiera de sus manifestaciones alcanza el logro de los fines propuestos, inclusive utilizando menos recursos económicos.

Innovadora y bastante curiosa nos parece la norma contenida en el art. 27 del Decreto objeto de este comentario, en tanto en cuanto ordena que las entidades estatales contratantes por intermedio de sus interventores y de sus supervisores verifiquen que los trabajadores de la empresa contratista se encuentren afiliados al sistema de seguridad social. Si bien esta norma

puede ser considerada como fiel reflejo del principio constitucional contenido en el art. 2 C.P. en cumplimiento de los fines del Estado, tales como servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, en fin, que las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia en su vida, honra, bienes, creencias y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares, la actividad contractual y todo lo que ella rodea, sin duda cumple una función social digna de estar protegida y que como desarrollo de la solidaridad no se queda en un valor declamativo de la ética, sino que se convierte en un principio operativo de la relación negocial. Sin embargo, en el marco en el que se encuadra su exigencia no guarda una conexidad exacta con el tema regulado en el decreto en estudio y si entramos en un análisis más profundo, la tarea encomendada a un interventor de manera directa no es la de la verificación de cuestiones legales y mucho menos en lo que toca con aspectos relativos a derechos laborales. Su función se limita a vigilar la etapa de la ejecución del contrato, más en lo que tiene que ver con los aspectos técnicos, de desarrollo del objeto inicialmente contratado y de inspeccionar que la tarea encomendada al contratista del Estado se adecue a los pedimentos que en su momento se establecieron en los documentos anteriores al contrato y que fueron base para la formulación final de las cláusulas contractuales. Por supuesto que el presupuesto del contrato se cumpla sin excederse de una

manera injustificada <sup>13</sup>. Por demás, es sabido que la vigilancia sobre el buen manejo del anticipo, es también de su responsabilidad junto al contratista como ya lo comentamos en su momento. Con todo, si partimos de la base de que el vector principal que rige la contratación del Estado es el presupuesto y que el vigía permanente de su buena ejecución es el interventor, cuyo efecto supervisor<sup>14</sup> estaría relacionado con que se cumplan las normas laborales, de seguridad industrial, de salud y medio ambiente, pues el espectro en el que actúa dicho colaborador de la contratación, será bastante amplio. Por ello, la dureza legal en el tratamiento de la responsabilidad de dicho sujeto actor del contrato del Estado, inclusive a escala del Código Único Disciplinario (Ley 734/02).

Por otra parte, en virtud del principio de igualdad, el Decreto ha establecido que, cuando la entidad no cuenta con la infraestructura tecnológica y de conectividad y cuando siquiera no de los interesados en la contratación manifieste en la oportunidad la imposibilidad de acceder por carecer de los medios electrónicos necesarios, la entidad dispondrá la realización de las audiencias en forma presen-

cial u optar por facilitarle los elementos indispensables a quien adolece de ellos.

Finalmente, son los pliegos de condiciones o términos de referencia como los documentos que rigen la contratación los que deben señalar los medios electrónicos de comunicación interactiva entre entidad y particular como lo dijimos en un principio, amén de indicar el carácter oficial de los mensajes de datos que se lleguen a utilizar, de conformidad con la **Ley 527 de 1999**. Al respecto, la Corte Constitucional ha manifestado en la **S-C 831/01** que la viabilidad de dicha normativa y más en lo referente a los medios electrónicos allí consagrados, en concreto a los mensajes de datos está más que asegurada. Su alcance probatorio se asemeja a los medios que el Código de Procedimiento Civil establece. Se equiparan los mensajes de datos a los otros medios de prueba

originalmente escritos en papel (art. 11 **Ley 527/99**). Con todo, para valorar probatoriamente un mensaje de datos hay que tener en cuenta la confiabilidad de la forma en que se haya conservado la integri-

dad de información, la forma en que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor

**Muy a pesar de que era tecnológica invada las relaciones contractuales del Estado, siguen existiendo características especiales de este tipo de negocios, que lo hacen distinto, peculiar, singular, sustantivo, si se quiere frente al contrato de derecho privado.**

<sup>13</sup> Esta expresión es porque en la práctica la actividad contractual del Estado se encuentra dentro de la excepción al principio del límite presupuestario. Si de manera justificada se ordena la aplicación del presupuesto del contrato, basada en aspectos técnicos o de desequilibrio económico del contrato, está asegurada su extensión. Esta, en últimas es labor del interventor del contrato.

<sup>14</sup> En la práctica, las entidades estatales que no contratan la interventoría, la ejercen de manera directa bajo la denominación de supervisorías de contratos.

pertinente. Así las cosas, un mensaje de datos goza de validez y eficacia siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes procesales. Con el cumplimiento de estos requisitos, los medios electrónicos de difusión de las decisiones administrativas (en nuestro ámbito, en la contratación) están en capacidad

de brindar similares niveles de seguridad que el papel.

En lo que a la responsabilidad se refiere, la inobservancia de las reglas sobre publicación en página web, de acuerdo con lo establecido en la normatividad aquí comentada, compromete exclusivamente la responsabilidad disciplinaria del servidor público.

#### IV. CONCLUSIONES.

1. El acceso a los medios electrónicos cada vez es mayor. Es más en el tema de la contratación pública, sin duda redundando en beneficio de la aplicación enfática de publicidad y de libre competencia.
2. Con todo, este acceso se encuentra todavía limitado frente a la administración como frente a los particulares (empresarios pequeños), lo que genera una mayor dificultad en la interconexión general y puede llegar a tildar al sistema de precario.
3. La combinación de esquemas presenciales y virtuales le da tintes de modernidad a la contratación del Estado que permite no sólo la participación masiva de oferentes nacionales, sino del área andina e inclusive hasta de países distintos que traspasan dichas fronteras. Esto genera mayor competitividad.
4. La aplicación de estos mecanismos de procedimiento sobre información electrónica constituye una huida del derecho administrativo a normas reguladoras de negocios comerciales internacionales (derecho privado internacional) que sin embargo, tienen una incorporación constitucional concreta en los principios del **art. 209 C.P.**: publicidad, eficacia, economía y eficiencia, porque definitivamente usando los medios electrónicos la administración pública, logra los fines propuestos y puede llegar a optimizar cada vez más sus recursos.
5. Muy a pesar de que la nueva era tecnológica invada las relaciones contractuales del Estado, siguen existiendo características especiales de este tipo de negocios, que lo hacen distinto, peculiar, singular, sustantivo, si se quiere frente al contrato de derecho privado. Ello, por cuanto aunque se admitan medios procedimentales diferentes a los convencionales para desarrollar la publicidad y la transparencia en esta actividad administrativa del Estado, de todas formas se siguen y seguirán respetando las solemnidades propias del procedimiento administrativo contractual que la Ley de Contratos ha establecido y que el Código Contencioso Administrativo regula para la expedición de los actos administrativos.



# ENRON O LA CRISIS DE LA CONFIANZA

CARLOS BOTERO BORDA

## A MODO DE INTRODUCCIÓN

**H**ace ya algunos años, un supuesto genio, el joven doctor Francis Fukuyama, escribió dos libros: uno titulado *El fin de la historia* cuya tesis era que, después de la caída del muro de Berlín, el capitalismo había triunfado del todo, surgía un nuevo orden y los conflictos internacionales llegaban a su fin.

Por la misma época, escribió otro titulado *Confianza* cuyo tema principal, consiste en afirmar que, los países desarrollados lo son, porque, en materia de negocios, mas allá de las leyes y regulaciones, las operaciones allí se realizan sobre la base de que las personas tienen seguridad en que cada actor cumple bien y fielmente su palabra y realiza su parte del trato sin necesidad de intervención de mecanismos legales y no por el temor de ser castigado, sino por un sentimiento extremo de buena fe que les impulsa a obrar fiel y lealmente.

CARLOS BOTERO BORDA

Director Oficina de  
Responsabilidad Fiscal

Auditoría General de la República

E-mail:  
[responsabilidad@auditoria.govco](mailto:responsabilidad@auditoria.govco)

Diez años después el fracaso de la tesis es impresionante.

Un tiempo después del primer libro de Fukuyama, un hombre ya mayor (y por lo tanto hombre de experiencia y no sólo de lecturas y de ánimo bien templado), profesor de Harvard, el doctor Samuel Huntington, publicó su magna obra, *El choque de civilizaciones*, en la que anunció los conflictos étnicos y religiosos que hoy nos abruma y predijo que, no sólo no asistiríamos al fin de la historia, si no a un dramático resurgir de tensiones larvadas por la contención de la guerra fría.

Respecto del segundo libro de Fukuyama, los hechos han hecho morder el polvo de la tesis allí planteada y es así como con tremendo impacto la economía norteamericana asiste a partir del fin de 1999 (coincidiendo, más o menos con el fin de una década de prosperidad) a una serie de quiebras y escándalos (cada uno calificado, como es común en los Estados Unidos, como el más grande de... , el mayor del siglo...), que han sido principalmente el de ENRON, al que aquí nos referiremos, pero también los de WORD COM y otros similares.

En todos estos casos, la constante es la quiebra total y absoluta de la confianza, que sin duda es la base del sistema capitalista y aún más particularmente de la confianza en las operaciones de bolsa y en el mercado de acciones que son su más acabada expresión.

En efecto, en el asunto ENRON toda una cadena de personas e instituciones en las cuales la sociedad depositó su confianza, en lo que con el mercado de valores y operaciones relacionadas tiene que ver, la traición, por acción o por omisión, con la presencia de delito o sin ella.

**En todos estos casos, la constante es la quiebra total y absoluta de la confianza, que sin duda es la base del sistema capitalista y aún más particularmente de la confianza en las operaciones de bolsa y en el mercado de acciones que son su más acabada expresión.**

En efecto: funcionarios de empresas privadas emisoras de acciones; contadores públicos (o firmas monstruos de contaduría, puestas como ejemplo de eficiencia imparcialidad y juicio ponderado y prudente)

que preparan y luego examinan y certifican la información divulgada entre el público, con base en la que éste toma decisiones; quienes desde fuera las analizan para recomendarlas; los bancos que suministran fondos para que ellas se realicen; los legisladores que sólo tardíamente se dan cuenta de lo que ocurre; las agencias del Estado que vigilan toda la estructura, y los funcionarios superiores del poder ejecutivo con oscuras y confusas relaciones con muchos de los anteriores.

Hemos avanzado bastante ya, sin definir qué es o qué debe entenderse por confianza y por circunscribir este término al mundo de los negocios y diremos que, más que un concepto que el diccionario de Real Academia de la Lengua define como «*esperanza firme que se tiene en una persona o cosa*» o como «*fiado en la palabra de uno*», es un sentimiento, una percepción en el sentido de que, con buena fe, con limpieza y honestidad, cada parte en un negocio hará lo que le corresponde sin aprovecharse de la otra en ningún sentido, es

decir que los negocios estarán presididos por el juego limpio.

A nivel global, esa confianza se manifiesta en la seguridad de que cada uno cumplirá el papel que la sociedad le ha asignado (en este caso dentro del mercado) de manera espontánea sin necesidad de –como coloquialmente se dice– tener un policía detrás en cada operación.

Las letras que a continuación escribimos, muestran, casi como en una novela, el auge y caída de una enorme empresa que se consideró en algún momento como una de «las más admiradas», y de sus ejecutivos que fueron portada de las grandes revistas de negocios, destacados como los más creativos e inteligentes y luego del desplome, veremos, del modo en que una película se devuelve hacia atrás como, muchos de esos personajes aparecen ya con cargos formulados ante jueces penales, otros habiéndose declarado culpables, otros ofreciendo colaboración para la rebaja de sus penas, quebraron la confianza y produjeron daño mayor al público en general, a la economía, a los inversionistas y a la sociedad, de manera que una prestigiosa revista económica, indica que, ese daño, desde el punto de vista monetario, pero mucho más allá, equivalió tres o cuatro veces a la pérdida directa causada por el ataque del 11 de septiembre.

Se preguntaría uno ¿y entonces de la tesis del profesor Fukuyama en cuanto a la confianza como fundamento del desarrollo de los países capitalistas desarrollados, qué queda? y cómo se muestra al mundo, el sector empresarial de la potencia que no invierte en algunos proyectos energéticos en el centro de Asia (según informa la revista *foreign affairs*) porque, supuestamente, ellos no

protegen los intereses de inversionistas minoritarios, cuando un sistema que se suponía perfecto y sofisticado de una manera u otra permite que masas de anónimos inversionistas y trabajadores sean esquilmas sin misericordia.

Un connotado periodista de Toronto, Gérard Bérubé, ha escrito en agosto pasado, en una publicación de finanzas (*CA magazine*) las palabras que traduciré libremente y que son el centro conceptual de este artículo: «es una acumulación de desastres, en un mundo donde, al fin, todo depende de la confianza».

Es de destacar desde ahora, en toda esta cuestión, cual fue el entorno y la cultura que pueden crear y premiar (con dinero a rodos) para después castigar y vilipendiar a un personaje central en todo esto, Andrew Fastow, representante de lo que esa la sociedad considera un hombre exitoso, alabado por sus maniobras de «ingeniería financiera», ambicioso hasta límites rayanos en la enfermedad, arrogante, enamorado del dinero de manera anormal, sin ningún límite ético, concibiendo el entramado de una enorme conspiración de la que muchos que ahora le volverán la espalda, se beneficiaron. Fastow, egresado de universidad de primera línea y hasta hace pocos meses ejemplo del sueño americano, es ahora el antiparadigma de los supuestos valores que hacen que los negocios funcionen.

Aunque ya se han escrito varios libros sobre el caso ENRON e incluso se han dictado cursos en prestigiosas universidades americanas, este artículo prácticamente carecerá de citas, porque las referencias y la abundante información que han permitido su elaboración, han sido publicaciones periodísticas, principalmente de la revista *News*

Week y del periódico New York Times y producto del interés del autor por el tema, siendo profesor de derecho en una prestigiosa facultad de contaduría en la que recientemente se realizó un importante foro sobre lo que en todo esto, se ha visto afectada y gravemente la profesión conta-

ble, y por la colaboración de dos de sus alumnos que con las ideas del autor y bajo su dirección y revisión, recopilaron el material y organizaron el esquema básico del artículo que ahora ve la luz y a quienes es necesario hacer un agradecido reconocimiento.

## EL NACIMIENTO DE UN GIGANTE

Grandes empresas emprendedoras, visionarias y exitosas, pueden debido a su arrogancia, caer de su propio peso y llegar al fracaso siguiendo la misma ruta que algún día les sirvió como derrotero hacia el triunfo.

Éste es el caso de Enron, una empresa texana que nació humildemente de la unión de dos comercializadoras y distribuidoras de gas estatales y que cimentada en una cultura organizacional centrada en el cliente, una visión orientada hacia la apertura de nuevos mercados y la meta de convertirse en número uno a nivel mundial, logró en un poco más de diez años, ser una empresa lo suficientemente sólida y estructurada para ser la distribuidora y explotadora de gas número uno en los Estados Unidos.

El traspaso de fronteras estatales, le permitió afianzarse en el mercado a través de la especialización en la comercialización y producción de energía, ampliando sus unidades estratégicas de negocio con productos tales como el petróleo y sus derivados, y mediante la implementación de nuevas tecnologías en termo e hidroeléctricas.

La creación de filiales y subsidiarias fue determinante para el crecimiento de Enron, ya que facilitaba la especialización en cada tipo de negocio, logrando incluso ir más allá de sus fronteras

y ser reconocida a nivel mundial. Enron había cumplido su cometido: abrir nuevos mercados teniendo como estrategia la diferenciación en calidad y servicio, logrando expandirse en el mediano plazo siendo rentable.

Hasta este punto Enron era una empresa eficiente, eficaz, líquida y con márgenes positivos de rentabilidad.

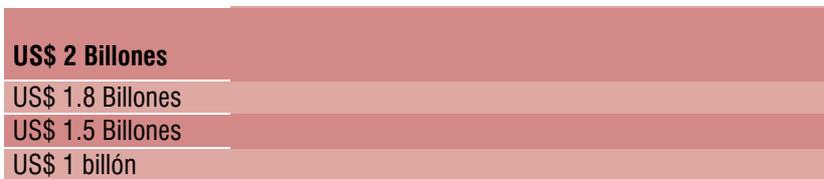
Una vez Enron demostró al mundo y a sí misma las capacidades y atributos desarrollados que le hicieron merecedora a un extraordinario *Good Will*, logró convertirse en la empresa #7 en el mundo según la revista Fortune, consolidándose como la mejor compañía en el sector energético, siendo propietaria de termo e hidroeléctricas en diversos países como India, Inglaterra y Brasil, entre otros.

Fuera de la explotación del mercado energético, Enron decidió ampliar sus actividades en un mercado totalmente diferente, el de las telecomunicaciones, buscando desarrollar autopistas de banda ancha altamente diseñadas con el fin de convertir el servicio de las telecomunicaciones en uno más eficiente, rápido y económico, aplicando su estrategia de diferenciación que tanto éxito había tenido en el sector energético. Con lo que Enron no contaba era con el peso de su propia inexperience y el atraso tecnológico y descono-

cimiento del mercado que tenía frente a otras compañías más antiguas en el sector.

Así pues, Enron arriesgó su capital logrado a partir de las utilidades provenientes de sus productos y servicios energéticos para financiar su nueva inversión.

Como era de esperarse, su incursión en las



Hemos evidenciado el súbito ascenso, consolidación y posterior caída de Enron, pero sería después de la denuncia por parte de la empresa en contra de su director financiero lo que daría inicio al desenmascaramiento de una situación financiera preocupante, acompañada de revelaciones en los Estados Financieros lejanos a la realidad. Dicha demanda ante la *Security Exchange Comisión* –S.E.C.– (organismo gubernamental encargado de proteger a los inversionistas y mantener la integridad de los mercados de valores) se entabló debido a las irregularidades descubiertas por la empresa en la creación de compañías subordinadas, labor a cargo de Andrew Fastow, gerente financiero, quien invirtió capital propio en las nuevas subordinadas, decretando y anticipando dividendos en su favor, dejando a Enron en una situación financiera desfavorable; esto acompañado de la creación de múltiples empresas de papel, legalmente constituidas, quienes eran las encargadas de tomar créditos en lugar de Enron, para paliar los efectos nefastos de sus últi-

telecomunicaciones le arrojó pérdidas de cerca de dos billones de dólares, obligándola a dar por terminado su negocio; además, simultáneamente que las telecomunicaciones iban decayendo, algunas de sus inversiones más cuantiosas le produjeron pérdidas adicionales debido a la falta de planeación en los proyectos, siendo las más relevantes:

mas inversiones fallidas, sin que exista certeza sobre si tales operaciones fueron conocidas a detalle por el presidente y la junta.

A partir de esta investigación, la S.E.C profundizó en los hechos económicos y procesos adelantados por Enron, descubriendo además la inflación de sus utilidades recibidas vía resultados de subordinadas por más de 600 millones de dólares, los cuales no pueden ser reconocidos ya que el capital de inversión de Enron había sido suscrito pero no pagado, por lo tanto, no podía incluir los resultados de sus subsidiarias en sus Estados Financieros al no existir control por parte de la matriz.

Adicionalmente, la S.E.C encontró pruebas de la creación de más de cien filiales legalmente constituidas, pero sin desarrollo de su actividad económica real, subordinadas útiles para su matriz en cuanto accedían a créditos de diversas procedencias con el fin de apalancar la situación financiera de Enron. Es claro el efecto que hubiese

tenido en su crédito mercantil, el hecho de que Enron revelara en su balance general las múltiples obligaciones adquiridas y, es por eso, que necesitaba de intermediarios en el proceso de consecución de recursos financieros.

Es evidente el influjo de estas situaciones en la información presentada a los usuarios, pues la realidad económica había sido totalmente distorsionada en cuanto a los resultados y situación financiera de la empresa, pues se reconoció un incremento irreal en las utilidades y una disminución notable en las obligaciones.

Estados Unidos se ha destacado por ser el más firme defensor de la economía de mercado, además cuenta con el principal centro financiero del mundo al albergar la bolsa de valores de Wall Street y su economía, principalmente, gira en torno a lo que suceda en la bolsa, es por esta razón que el caso de Enron ha llegado a ser un duro golpe que ha recibido la economía estadounidense, ya que se causaron grandes pérdidas para los inversionistas de la bolsa, se generó desconfianza al interior de Wall Street, respecto de sus asesores y firmas.

En adición a lo anterior se generó miedo a seguir invirtiendo, pero el golpe más duro se dio a las entidades de control, por el gran fraude realizado por una firma de auditores sin que nadie llegará si quiera a sospechar del manejo contable que se llevó a cabo al interior de una de las empresas más grandes de los Estados Unidos; es difícil asimilar cómo desviaciones tan enormes como éstas pudieron llevarse a cabo y permanecer ocultas durante tanto tiempo, existiendo instancias de control plenamente definidas y con facultades especiales que estaban en la obligación de verificar las transacciones adelantadas por Enron.

Esta situación ha llevado a pensar si todas las entidades están cumpliendo a cabalidad cada función para las que han sido creadas o, simplemente, todo es un conflicto de interés, donde se apoya a quien más genere beneficios sin importar cómo lo haga, destruyendo la confianza del público.

Para la mayor comprensión de la función de los organismos de control estadounidenses, estableceremos un paralelo aproximado entre ellos y los de nuestro país (ver cuadro página siguiente).

Hacia finales de 2001 Enron, por primera, vez reconoce públicamente su falta de liquidez y problemas financieros, sin llegar a revelar la verdadera debacle, recurriendo a financiación a partir de bonos, los cuales son emitidos pero con una baja clasificación en la bolsa, lo que hace que Dynegy Corporation, uno de sus pequeños competidores en el sector, ofrezca comprar la compañía, oferta que es aceptada por Enron; mas la compra nunca se lleva a cabo debido al estudio adelantado por Dynegy a partir de las investigaciones realizadas por la S.E.C. Al declinar la oferta de Dynegy, Enron se ve obligada a entrar en cesación de pagos y a revelar su verdadera situación.

El descubrimiento de la gran farsa financiera de Enron, originaría que la empresa se declarara en bancarrota el 2 de diciembre de 2001, conllevando el despido masivo de más de 4.000 empleados al día siguiente.

Aunque el cuestionamiento más preocupante aún, sería el futuro de los cientos de empleados que se convirtieron en pequeños inversionistas, pues eran poseedores de acciones de la compañía para la cual trabajaban (ésta es una práctica usual en Estados Unidos y es

ENTIDADES DE CONTROL ESTADOUNIDENSES VS. ENTIDADES DE CONTROL COLOMBIANAS	
<p><b>SECURITY EXCHANGE COMI</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>‡ Proteger inversionistas y la integridad de los mercados de valores</li> <li>‡ Guiar y proteger «pequeños inversionistas»</li> <li>‡ Informar al público inversionista</li> <li>‡ Promover cultura de inversión</li> <li>‡ Castigar e investigar errores</li> </ul>	
<p><b>FEDERAL TRADE COMISS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>‡ Asegura que los mercados nacionales sean competitivos, vigorosos, eficientes y libres de restricciones.</li> <li>‡ Facilita las operaciones en los mercados al eliminar prácticas inadecuadas.</li> <li>‡ Análisis económico de apoyo por parte del Congreso, el Poder Ejecutivo y otros.</li> </ul>	

una señal al mercado de cuanto confían los empleados en su compañía que ponen en ella sus ahorros, incluso los de los fondos de pensiones),

debido a un convenio mediante el cual parte de su salario era pagado en efectivo y otro tanto en acciones. A su vez, múltiples recursos provenien-

tes del fondo de pensiones de un gran número de empleados estaba invertido en acciones de Enron, las cuales en su apogeo llegaron a estar cotizadas en casi US\$ 91 y después de la declaración de bancarrota salieron del mercado accionario por US\$ 0.42, provocando irreparables pérdidas para los inversionistas, afectando principalmente a los empleados y pensionados.

Lo más sospechoso es que, al igual que la mayoría de empleados, los altos directivos tenían capital invertido en Enron, el cual decidieron retirar súbitamente a lo largo del segundo semestre de 2001 logrando márgenes considerables de rentabilidad en la venta de sus acciones, incluso personalidades vinculadas al gobierno Bush tales como el Vicepresidente de los Estados Unidos, tenían inversiones en Enron que fueron liquidadas a tiempo, antes de que se produjera la caída vertiginosa de sus acciones en la bolsa.

Una vez Enron inicia su liquidación, se extienden créditos con J.P Morgan y el Citigroup y se inicia la venta de activos fijos, momento en el cual la empresa recibe la oferta de compra de una de sus principales filiales por parte de la U.B.S, una inversora Suiza que plantea tres condiciones para efectuar la compra:

- No efectuar ningún desembolso en el momento de la compra.
- No asumir deudas con acreedores, entidades financieras o socios.
- Compartir la tercera parte de las utilidades con Enron para efectuar los pagos pendientes.

Dicha oferta es rechazada por Enron y trasluce el decaimiento sustancial de aquella empresa que algún día fuera modelo de desarrollo y éxito.

Es durante este período cuando las investigaciones federales establecen la participación de la compañía de auditoría externa Arthur Andersen, en la destrucción de documentos soporte de las transacciones ilegales entre filiales y subsidiarias adelantadas por Enron, a lo cual se le suma la falta de cumplimiento de su labor como auditores y la inobservancia de principios contables básicos que conllevó a la revelación de información financiera falsa y totalmente inútil y perjudicial para los usuarios internos y externos. A partir de este momento la gran compañía auditora inicia su decadencia progresiva, ocasionando consecuencias nefastas para la firma que culminaron en su desaparición del mercado y en un escándalo mayúsculo para la contabilidad de la primera potencia del mundo.

Cada vez las investigaciones adelantadas por la S.E.C se hacen más complejas debido a la aparición de nuevos actores vinculados a los hechos, los testigos se multiplican dentro del proceso y se inicia el interrogatorio por parte de las diferentes comisiones delegadas por el Congreso a miembros de la junta directiva, empleados, directivos y socios de Arthur Andersen. Pero es necesario avanzar lo antes posible, con el fin de llegar a una pronta conclusión que permita identificar las causas y culpables del gran insuceso con el fin de llegar al planteamiento de posibles soluciones y medidas preventivas a futuro. Esta labor empieza a verse amenazada con hechos tales como el suicidio de un ex vicepresidente de Enron, el mismo que renunciara seis meses atrás manifestando su inconformidad con los procesos adelantados al interior de la compañía.

## PROTAGONISTAS

- *Kenneth Lay*: Ex presidente y director ejecutivo desde 1986, quien renunció a los cargos el 23 de enero de 2001 aduciendo que así facilitaba la investigación. No obstante se negó a declarar ante la comisión de comercio del Senado.
- *André Fastow*. Ex director de finanzas, despedido una vez iniciado el escándalo y principal sospechoso de maniobras contables fraudulentas.
- *Joseph Berardino y David Duncan*: Director ejecutivo y jefe auditor respectivamente de la consultora Andersen.
- *Clifford Baxter*: Vicepresidente de Enron hasta mayo del año pasado y considerado testigo clave en las investigaciones. El 25 de enero de 2001 fue hallado muerto de un disparo en la cabeza. La policía determinó que fue suicidio.
- *Dick Cheney*: Vicepresidente de los Es-

## CROI

**1986**: Fusión De Houston Natural (Texas para la creación de Nerón Co

**1996**: Jefferson Skilling es nombra

**1997**: Nerón compra compañía elé

**1998**: Compra de hidroeléctrica de a nuevas regulaciones por parte de

**1999**: Creación de subsidiaria Ne derivados.

\* Lanzamiento de página Web par

**2000**:

Enero: Inicio proyecto construcc desarrollar un mercado de redes ig

tados Unidos y director de un grupo de tarea sobre políticas energéticas del gobierno. La Casa Blanca admitió que él y su equipo mantuvieron al menos seis reuniones durante 2001 con Kenneth Lay y otros directivos de Enron, pero se niega a brindar detalles sobre la relación entre el gobierno y la compañía. Por otra parte, durante años Lay ha mantenido

contactos personales con Cheney y el presidente George W. Bush, quienes, además, fueron ejecutivos de empresas petroleras.

- *Max Yzaguirre*: Ex empleado de Enron, luego director de Control de Utilidades de Texas, donde ayudó a la desnormalización del sector energético al parecer favoreciendo a funcionarios de Enron.

### A MANERA DE COLOFÓN

En una demostración más de la enorme crisis por la que atraviesan la profesión contable y los entes que la controlan, a la fecha de este artículo, ha caído finalmente el director de la S.E.C pues su posición se tornó irresistible en razón de una errática

conducta y a una falta de profesionalismo que avergonzó a este importante ente, y ha sido reemplazado por un ex juez federal, quien fuera también director de agencias de policía e inteligencia, lo que nos indica un apreciable cambio de énfasis. 

# FUNCIONAMIENTO INSTITUCIONAL DE LA REGULACIÓN CONTABLE

## UNA CRÍTICA AL PAPEL DEL AUDITOR FRENTE A LA SOCIEDAD

LUIS ANTONIO GONZÁLEZ SANTOS

### 1. LAS MULTINACIONALES AUDITORAS

«Pida un servicio profesional cualquiera y hay muchas probabilidades de que las (más) grandes se lo proporcionen o encuentren un medio para hacerlo».

Mark Stevens

**F**rente a la problemática de la regulación contable la ingerencia de los grandes gabinetes de auditoría fomenta cierto ajuste de las acciones comunicativas entre contables, bajo la ficción de acuerdos consensuales y sujetos a claros intereses particulares, y surgen las tendencias políticas de la regulación contable en el ámbito nacional e internacional, contexto en el cual se inscribe esta aportación.

Las más grandes firmas de contadores constituyen el primer segmento en el esquema, tras del cual se establecen las pautas que orientan la práctica y actividad profesional, a través de la presión documentada

LUIS ANTONIO GONZÁLEZ SANTOS

Asesor del Contador General de Bogotá.

E-mail:

[lagonzalezs@shd.gov.co](mailto:lagonzalezs@shd.gov.co)

en los cuerpos directivos y colegiados detentando protagonismo determinado en el establecimiento de estándares contables. Su gran magnitud e influencia con relación a otras firmas de contadores otorga predominio sobre la práctica de la contaduría en los Estados Unidos, que se extiende sobre todo el planeta por su inmenso radio de acción.

Los gabinetes de contadores públicos se organizan como sociedades de alcance mundial<sup>1</sup> para proveer servicios de auditoría y contabilidad a la gran mayoría de las más grandes corporaciones<sup>2</sup> de forma que resultan involucrándose en los asuntos particulares de sus clientes, a quienes llegan a representar, hecho incompatible con la responsabilidad del auditor de permanecer independiente de hecho y en apariencia<sup>3</sup>. La preferencia para contratar sus servicios de asesoría tributaria, consultoría, contabilidad, junto con la Revisoría Fiscal, condiciona los fines de un sistema de fiscalización transparente, muy

distinto a supuestas economías de escala o valores añadidos<sup>4</sup>.

La concentración<sup>5</sup> de su inmenso poder se ve al interior de la dimensión geoespacial de operación en que actúan como un todo, también firmas individuales como Price Waterhouse<sup>6</sup>, que domina sectores claves dentro del círculo de acumulación del capital con amplio riesgo medioambiental. La concentración de los servicios en el sector industrial que en Colombia alcanza más del 50%, ha llevado a la competencia entre firmas individualmente consideradas a nivel profesional, incrementada como consecuencia de las fusiones corporativas y la venta de acciones, resultantes de la expansión del mercado de capitales en Norteamérica.

La labor auditora expresa el control político-ideológico ejercido por las firmas multinacionales sobre los procesos de concentración y centralización del capital esencial-

**Los gabinetes de contadores públicos son sociedades de alcance mundial para proveer servicios de auditoría y contabilidad a la gran mayoría de las más grandes corporaciones, de forma que resultan involucrándose en los asuntos particulares de sus clientes.**

1 Las seis firmas más grandes por orden alfabético son: Arthur Andersen, Coopers y Librand, Deloitte y Touche, Ernst y Young, KPMG Peat Marwick y Price Waterhouse. En la actualidad, tras el escándalo que llevó a condenar a la AA por su incompetencia para advertir el fracaso financiero de la Energética Enron, al ocultar información a la SEC, sus filiales internacionales, buscan unirse con otras que gozan aún de reconocimiento y prestigio en el mundo de los negocios, por ejemplo en nuestro país. «Antes del descalabro económico del gigante de la energía, llamarse Andersen, además de ser una excelente carta de presentación era sinónimo de prestigio, seriedad y transparencia... después de Enron, la razón social se convirtió en principal debilidad y peor aliado de esta firma» Ámbito Jurídico, Año V, No. 106. Junio, 2002 «Implicación que ha puesto al descubierto el funcionamiento nebuloso de los grandes gabinetes de auditoría internacional» Portafolio, Enero 23 de 2002. A pesar de que los expertos afirman, que los otros cinco gabinetes no saldrán probablemente bien librados del escándalo.

2 **Servicios Tributarios:** Involucran la cooperación con sus clientes en vistas a lograr los máximos beneficios financieros derivados de las provisiones en materia de impuestos, en los espacios legislativos, federales, estatales, locales y hasta extranjeras. **Auditaje y Contaduría:** Principalmente a las corporaciones inscritas en las bolsas de valores. **Consultoría Gerencial:** Ayuda al cliente al manejo de su negocio, más allá de lo asociado a la práctica contable, contratación de ejecutivos, análisis de mercado, diseño de planes, servicios actuariales, diseño productivo. Estas actividades les rewerten jugosas ganancias; el mero ánimo comercial que les asiste muchas veces les hace olvidar los objetivos de la profesión contable.

3 La independencia del Auditor es imprescindible, como intermediario entre el suministrador de la información financiera y quienes actuando como usuarios confían en la transparencia de los estados de cuentas. Es de señalar el conflicto potencial de intereses inherente entre la dirección de la

mente financiero<sup>7</sup>. Ellas definen la política financiera con sustento en la información evaluada, vigilan la reproducción de la propiedad y las acciones estratégicas, a través del control externo que detentan sobre las empresas: centrando el interés informativo donde la valoración del capital se maximiza<sup>8</sup>, para ello utilizan un incomparable séquito de talento y poder compuesto por ejércitos de abogados y contables a su servicio. Son tan influyentes en relación con otras firmas de CPA que controlan todos los aspectos de la promulgación normativa gubernamental norteamericana en aspectos contables y de auditoría<sup>9</sup>, además de la influencia indirecta que ejercen a través del AICPA, dirigen las prácticas seguidas por sus clientes corporados, ejerciendo influencia significativa sobre sus resultados financieros, con la incorporación de sistemas contables flexibles para la presentación de informes similares sobre ciertas operaciones comerciales.

Como ciertos factores afectan el flujo de dinero de una firma -impuestos, regulación, costos de teneduría de libros y costos políticos- y a su vez están afectados por los estándares contables, las multinacionales auditoras por experiencia reducen las ganancias de sus clientes mediante la utilización de pautas contradictorias al interés general, al punto de fallar en representación de los intereses de sus clientes, por cuanto lo estratégico de los asuntos que manejan les lleva a abogar por intereses controvertibles, por ejemplo en tarifas de impuestos o servicios públicos. Posición contraria a la independencia del auditor, pues los intereses del auditor llegan a estar asociados a los del cliente o a grupos de interés especial. Este argumento sustenta recibir informes drásticamente diferentes si se usan métodos contables alternativos, seleccionados del amplio grupo de los comúnmente aceptados, originando la contabilidad creativa<sup>10</sup> y exponiendo la continuidad operativa del auditado e

---

entidad y los usuarios finales de la información, por lo que aquella estaría interesada en modificar los resultados de la medición desviando no solo la confianza pública, también la labor de fiscalización. Esto es, «el elemento clave», en palabras del profesor francés de la Escuela de Comercio ESSEC, Roger DINASQUET, quién añade, que «las grandes redes tienen a su vez una rama de auditoría y otra de consultoría, y hay que intentar resolver ese conflicto de intereses».

- 4 De lo cual no podría hablarse cuando las firmas tienen como principal fuente de ingresos la auditoría, la revisión «independiente» de los informes financieros realizada por sus C.P.A. miembros. Además, la creciente información de las firmas como folletos y publicaciones tiene como objetivo educar, hacer publicidad, opinar sobre la regulación de la IRS, las leyes impositivas, arancelarias, laborales, procedimientos reguladores, decisiones de los tribunales, tendencias sociales, y hasta el desarrollo o evolución de las empresas. Todo ello se convierte por uno u otro medio en ingresos. Ampliar en: STEVENS, Mark. 1986. «Las Ocho Grandes». Ed. Planeta. Bogotá, pp. 17.
- 5 Estas compañías emplean solamente cerca del 12% de los 350.000 Contadores de los Estados Unidos y sólo auditan los estados financieros de aproximadamente el 85% de las 2.600 Corporaciones más grandes de ese país y su alcance se extiende ampliamente en el mundo HORNREN, Charles, HARRISSON, Walter, 1997. «Contabilidad». Ed. Prentice Hall, Tercera edición. Bogotá, pp. 41.
- 6 Un estudio muestra que esta firma audita seis de las diez mayores compañías petroleras como EXON, GULF, STANDAR OIL de California e Indiana, SHELL y ROYAL PETROLEUM OIL. En Colombia, Price posee control sobre el 32% de las empresas y comparte con Arthur Andersen el 50% de las auditorías realizadas para organizaciones del sector industrial. Estas dos firmas junto a la Peat Marwick Mitchell se consideran las más poderosas. Los datos del profesor Gracia son coherentes con estas apreciaciones, pp. 195 a 197.
- 7 De una muestra de 1000 empresas inscritas en la Superintendencia de Sociedades de Bogotá, el estudio del profesor Gracia muestra la distribución por sectores de los revisores fiscales adscritos a firmas transnacionales, así: Industrial 51,4%, Financiero 15,4%, Minero 9,8%, Servicios 8,9%, Comercio 6,5%. Cálculos con base en el estudio de: GRACIA LÓPEZ, Edgar. 1991. «Las Transnacionales Auditoras». En: Historia de la Contaduría Pública Siglo XX. Publicación de la Universidad Central. Santa fé de Bogotá, pp.195 a 197.

incrementando el riesgo ambiental inherente según el sector en que el cliente opera, debilitando las expectativas y necesidades de los usuarios finales de la información generada.

La firmas abogan ante el Congreso en asuntos de interés nacional e internacional, como en el caso de los precios de los recursos naturales como el petróleo y el gas natural. «...oponiéndose a regulaciones federales estrictas sobre reportes corporativos... recomiendan que el gobierno no acepte métodos contables uniformes<sup>11</sup>. El control de las multinacionales de auditoría se concentra igualmente en el gobierno federal, estatal y local, traduciéndose en condición para influir sobre políticas gubernamentales que al afectar las actividades de sus clientes por su influencia, pueden representar un conflicto de intereses en determinadas áreas, respecto a sus servicios profesionales prestados al sector privado.

Actuaciones cuestionadas al punto de erosionar altamente su confianza pública y evidenciar una crisis en los modelos de auditoría financiera

aplicados por las multinacionales, han llevado a la quiebra a importantes grupos y sectores de la economía internacional. En España, el grupo Banesto y en Alemania, el sector de la construcción son ejemplares del ejercicio negligente, de su labor limitada a simple auditoría sobre la razonabilidad de los informes financieros, llevando a algunas de estas organizaciones a sanciones disciplinarias por la Comisión de Valores y Cambio SEC<sup>12</sup>. En el sonado Caso Enron, la firma implicada se condenó por ocultar información importante<sup>13</sup>.

Otro rasgo importante de actividad de las multinacionales es el componente político de la creciente inversión extranjera<sup>14</sup> de su país de origen USA, confirma el poder del que disponen para influir sobre la práctica profesional, en el círculo de acumulación capitalista mundial, abriendo caminos al manejar con astucia su sistema contable, sin tener en cuenta las condiciones socioeconómicas y políticas de otros países como el nuestro, donde persiste una terca comunidad contable frente al estancamiento

8 Como lo explica AGLIETTA, Michell, 1979. «Regulación y Crisis del Capitalismo». Ed. Siglo XXI. Madrid, España pp. 221-231. Citado por: GRACIA LÓPEZ, Edgar. pp. 150-ss.

9 Ampliar En: Informe Metcalf. Subcomité del Senado para informes, Contabilidad y dirección. Citado en STEVENS, Ibid, pp. 18.

10 Así se entienden las diferentes formas de manipulación de las variables contables, en la medida que la regulación ofrece posibilidades de elección entre alternativas diferentes afectando los resultados, por ejemplo que las utilidades y los activos de las empresas se acerquen a las preferencias de sus preparadores, erosionando la confianza pública sobre la información financiera y determinando de antemano el resultado de la labor del profesional que audita los informes. Ampliar en: AMAT, Oriol. «EVA – Valor Económico Agregado». 1999. Ed. Norma. Especialmente el capítulo 7 y los anexos 2 y 3 en lo que respecta a las consecuencias sobre las utilidades, y 4, en lo relacionado con el activo.

11 RIBICOFF, Abraham. 1977. «El Establecimiento Contable» Traducción libre. The Journal of Accounting. March. pp. 12.

12 En Estados Unidos, la Securities Exchange Commission es la agencia gubernamental encargada de imponer sanciones a quienes incumplan sus labores, es el órgano regulador de Vigilancia y Control equivalente a la Superintendencia de Valores Colombiana con la función de investigar sobre las prácticas de auditoría en ese país.

13 Para Ampliar sobre las consecuencias de los escándalos financieros y su incidencia en la erosión de la confianza pública, se sugiere consultar la nueva obra del profesor Rafael Franco, «Réquiem por la Confianza», aparecida recientemente en el ámbito contable colombiano.

14 En Latinoamérica los principios contables constituyen el elemento ideológico a través del cual la tradición convencional norteamericana deviene en el poder de dominación que influencia la práctica contable nacional bajo el estigma de la dependencia en todos los órdenes y en contra de los intereses fundamentales de la comunidad contable.

de su profesión, lo que deviene propicio para el arraigo de dicha institucionalidad<sup>15</sup>.

En efecto, como la estructura y finalidades propias de cada sistema contable, referenciados al entorno económico específico en que opera, no coinciden, son las características concretas las que deben primar, además de la atención que se defina sobre los objetivos y su orientación frente a los in-

tereses particulares de los usuarios. Elementos que validan las diferentes prácticas contables relacionadas con el entorno y sus respectivos cambios a través del establecimiento de sistemas de información abiertos, complejos, en virtud al interés general y su desarrollo autónomo, congruente con el medio natural, solidario con la persona y su potencial creativo, en función de la responsabilidad social.

## 2. EL INSTITUTO AMERICANO

*La estructura del AICPA proporciona a las multinacionales auditoras la ocasión de promover prácticas anticompetitivas a través de acuerdos privados y estableciendo políticas de auditaje y contaduría en áreas de gran influencia académico-gremial.*

El Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, constituye el primer escalón en el proceso de control de las firmas sobre el establecimiento de estándares contables. Como la mayor organización profesional<sup>16</sup> y más importante grupo privado, que influye sobre la práctica contable, domina los aspectos regulativos al punto que instituciones del gobierno reconocen como válidas, algunas políticas establecidas por esta organización por ser representativa en las decisiones profesionales. Está organizado de forma tal que su estructura de poder controla sus partes constitutivas para preservar su dominio en todos los ámbitos socia-

les, gremiales, académicos y políticos, en los que tiene influencia y sobre los que ejerce control efectivo. A su vez están vinculados con las poderosas multinacionales, vínculo orientado utilitariamente a favorecer intereses particulares a través de su propia estructura organizativa.

Mediante el control de la estructura de poder del AICPA<sup>17</sup>, las firmas determinan sus políticas, aseguran el acuerdo de la mayoría de miembros del Consejo con sus puntos de vista que orientan una forma peculiar de comportamiento profesional en la misma dirección de sus intereses particulares, sin tener en cuenta la opinión del Consejo y la Junta de Directores. La labor y el cumplimiento de sus metas están orientadas por sus Comités<sup>18</sup>, según la coyuntura y necesidades propias de la práctica, los requerimientos de las firmas, el gobierno y los mismos profesionales.

15 Ampliar en: GONZÁLEZ SANTOS, Luis Antonio. 1994. «Una Aproximación Sociológica a la Contabilidad». Tesis Meritoria Contador Público. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia. Santafé de Bogotá, página. 90.

16 Como organización profesional nacional de C.P. norteamericana, el AICPA prepara y aplica el examen nacional escrito, para que un contador profesional obtenga su título a través de una entidad federal, que basada en los resultados de la prueba y en combinación con su educación y experiencia calificada, autorizan el ejercicio como C.P., quién además de obtener un record aceptable en relación con sus conocimientos, debe poseer un carácter moral evidente y conducir sus prácticas de acuerdo con un código de conducta profesional.

17 El AICPA está conformado por un Presidente, un Consejo, la Junta de Directores y su poder reside principalmente en los comités conformados, cuyos miembros establecen la dirección, las políticas y procedimientos a seguir por toda la organización.

18 Si bien el manual del AICPA contabiliza 108 en 1975, en la actualidad fácilmente pueden llegar a ser más de 200; los cuales en conjunto se ocupan de las áreas más claves de la profesión.

Los intereses de las firmas se concentran en los comités mayores por tener a su cargo tareas relacionadas con tópicos de gran relevancia para la práctica profesional y afectar políticas gubernamentales, como el establecimiento de estándares contables, de auditoría y servicios de consultoría gerencial, impuestos federales y ética profesional, entre otros<sup>19</sup>. Así, la responsabilidad legal del profesional en asuntos que requieran investigaciones jurídicas o penales, para discernir fraudes o irregularidades corporativas, se determina en relación con los estándares de auditoría comúnmente reconocidos<sup>20</sup>.

El AICPA es una organización que además de las actividades éticas y educativas de otras asociaciones similares, se compromete con las propias para solidificar su dominio sobre la práctica contable, marcando el decurso del conocimiento contable que penetró el mundo occidental a través de sus desarrollos institucionales

en dos vías: la académica y la profesional, esto es, donde surge el avance teórico y en el campo del accionar pragmático, reflejando la institucionalidad y autoridad soporte de la general aceptación.

Sus representantes testimonian ante el Congreso<sup>21</sup>, el cual tiene miembros federales en sus Comités<sup>22</sup> y hacen presentaciones ante los departamentos y agencias gubernamentales, de manera que se identifica la totalidad de los intereses de los contadores como si fuesen los mismos de sus clientes comerciales, con lo que el carácter objetivo e imparcial de la profesión es usado por el AICPA para favorecer los intereses de los clientes de las auditoras, asumiendo posiciones contradictorias para promover propósitos diferentes

**El AICPA es una organización que además de las actividades éticas y educativas de otras asociaciones similares, se compromete con las propias para solidificar su dominio sobre la práctica contable, marcando el decurso del conocimiento contable en occidente.**

entre partes involucradas, a quienes previene sobre los resultados esperados de las auditorías, y «aboga por una normatividad que limite la responsabili-

19 Por ejemplo, el comité ejecutivo de estándares de auditoría, desarrolla las posiciones de la asociación en esta materia, publicados como "declaraciones", y reconocidos por los entes federales, el gobierno y las cortes, como los que han de seguir los profesionales titulados; este proceso de determinación de estándares, por ser tan directo está estrechamente controlado.

20 Este «consenso» generalizado en torno al significado, objetivos y motivaciones de la entidad contable, converge en cierta «coincidencia universal» en la economía capitalista en cuanto a los fines que debe orientar la contabilidad y por tanto a unas prácticas generalmente aceptadas y empleadas por los diversos miembros que componen la comunidad académica y profesional. Estas prácticas reduccionistas responden a un pretendido orden natural de la vida económica, de general aceptación de parte de su cuerpo de expertos para quienes sus cometidos son prácticamente inmutables. Ampliar en: Colectivo Nosotros UN y Celiec. 1988. Memorias del Seminario. Los Principios Contables en Colombia. Bogotá, pp. 32.

21 En cuestiones contables, y aspira influir en las políticas tributarias en las que pretenden favorecer con mayores beneficios fiscales a sus clientes, dos ejemplos contundentes son "las declaraciones sobre política tributaria y las recomendaciones sobre cambios de la legislación tributaria" que se abren paso en el Congreso y entre las autoridades estatales.

22 Lo cual resulta del mismo modo bastante cuestionable por cuanto afecta la práctica contable a través del cumplimiento oficial de sus deberes; siendo así, resulta innecesario que participen además influenciando a otros empleados a través de una organización política y cabildera, es decir una organización capaz de gestionar con actividad y maña en procura de ganar voluntades en un cuerpo colegiado o corporación, utilizando como argumentos mecanismos tales como la intriga y la astucia

dad legal de los contadores por llevar auditorías parciales e incorrectas»<sup>23</sup>.

Lo expresado, en síntesis reconoce el carácter parcial y político del AICPA, y su gran influencia sobre las prácticas contables promulgadas por el gobierno, de manera que el público tenga presente que a través de los gabinetes de auditoría internacional, el AICPA determina gran parte de la práctica profesional y controla los asuntos contables y la política pública; actividades de gran impacto sobre la sociedad en general.

Es preciso anotar que la autoridad racional que ejerce en el campo teórico se evidencia en sus trabajos académicos al desarrollar un marco de investigación tendiente a clasificar los postulados, principios y reglas contables, en 1972 con la creación del comité Wheat, dirigido a una organización institucional de consenso a través de una composición del ámbito contable orgánica y estructural; el Comité Trueblood se ocupó del marco teórico y la determinación de los objetivos de la Contabilidad<sup>24</sup>.

### 3.LA FUNDACIÓN CONTABLE (FAF) Y LA JUNTA DE ESTÁNDARES (FASB)

La Fundación Contable Financiera es una corporación organizada por el AICPA junto a otros grupos de carácter privado<sup>25</sup>, ninguno tan capacitado para controlar la promulgación de estándares, esta organización que opera la FASB -cuyo propósito es determinar y establecer los estándares- de sus patrocinadores, sirve como intermediaria del proceso. Se compone de nueve síndicos, ocho pertenecen al AICPA, cuyas responsabilidades son nombrar al consejo asesor de la emisión de estándares FASAC, los miembros de FASB<sup>26</sup>, además de obtener financiación para toda la organización<sup>27</sup>.

solo el 11,20% corresponde a cuatro de ellos, representados por un solo miembro. Aquí también el poder del AICPA está extremadamente concentrado, si bien, de un lado hay mayoría de grupos (4) su representatividad es escasa frente al control del 88.80% de un solo grupo.

El control de la fundación lo establece AICPA, de manera que de los cinco grupos que participan,

En caso de comprobarse conductas profesionales en detrimento de los propósitos de la Organización compuesta por FAF, FASB y FASAC, la junta de síndicos remueve a sus miembros infractores, de la misma forma que la junta de directores del AICPA puede remover los síndicos de FAF, por los mismos motivos en relación a sus propios intereses y propósitos, así la supuesta independencia es una verdadera falacia.

<sup>23</sup> RIBICOFF, Abraham. «El Establecimiento Contable». Op. Cit. pp. 18.

<sup>24</sup> Ampliar en: TUA PEREDA, Jorge. 1983. Principios y Normas de Contabilidad. Instituto de Planificación Contable Madrid, España.

<sup>25</sup> Estos grupos son: el Instituto Financiero Ejecutivo, las Asociaciones Nacional y Americana de Contadores y la Federación de Analistas Financieros.

<sup>26</sup> La FAF tiene autoridad de nombramiento, elección y deposición de los miembros de FASB, sin embargo sus miembros no pueden pertenecer simultáneamente a ambas organizaciones.

<sup>27</sup> El manejo de los recursos de FASB está a cargo de la fundación FAF quien al deducir sus insignificantes gastos de operación transfiere el remanente a FASB. Este procedimiento muestra el supuesto aislamiento de las actividades académicas de FASB, con relación a la influencia derivada de la cooperación monetaria de sus patrocinadores.

La Junta de Estándares Contables Financieros es una corporación de carácter privado creada por el AICPA para detener las críticas surgidas sobre su capacidad para establecer estándares en la década de los 70's. Dentro del ordenamiento institucional establece los estándares contables, también determina los procedimientos empleados para establecerlos y la operativa de implantación. Está integrada por siete miembros y a pesar de estar gobernada por la FAF se considera organización independiente debido a su separación nominal de los patrocinadores, sin embargo esto es otra falacia, ya que las grandes firmas auditoras, el AICPA y en menor grado los otros patrocinadores, controlan operativamente la labor de FASB, en términos financieros<sup>28</sup>, de personal<sup>29</sup> y apoyo organizacional.

La supuesta independencia en favor del interés público le ha llevado a desarrollar procedimientos para promulgar estándares, los cuales constituyen solo la posibilidad de comentar críticamente las propuestas antes de ser adoptadas como estándares. Aunque, realmente el poder concentrado implica desbalance en los intereses representados por quienes hacen el trabajo y toman las decisiones frente a que estos van a afectar finalmente al público y al gobierno<sup>30</sup>. La confusa adopción de políticas de resolución de conflictos de intereses expresa cierto convencimiento en el público de la independencia y objetividad que orienta los responsables

de la promulgación normativa y con ello un mejoramiento de los informes contables. Sin embargo, es contradictorio por lo que sus miembros poseen grandes inversiones, permitidas por las propias políticas de la organización.

En síntesis, su actividad académica<sup>31</sup> confirma la imposibilidad de aspirar a reformas sustanciales y uniformes en la convención vigente de estándares, para contrarrestar el impulso logrado por las prácticas de la «Contabilidad Creativa». Así, documentos emitidos por la FASB -como las normas de contabilidad financiera- son para la contabilidad lo que las leyes gubernamentales o constitucionales para nuestro comportamiento general.

El compromiso de FASB con actividades como las reuniones con representantes de las grandes firmas y corporaciones, se ha limitado a contactar a quienes proporcionen información sobre el establecimiento de medidas, no con los sectores que resulten afectados por sus pronunciamientos. Aún más cuestionable es su posición frente al Congreso para orientar el trabajo de la SEC al establecimiento de estándares para las compañías petroleras y de gas, a través de una campaña en contra de sus propias intenciones:

*«...como afecta nuestros intereses debemos reaccionar con fuerza en razón al poder concentrado que tenemos y a la influencia sobre estas cuestiones de la práctica profesional»<sup>32</sup>*

28 El origen de los recursos de toda la organización FASB aunque compromete la totalidad de grupos patrocinadores cuyas contribuciones se hacen de manera desigual, así quienes en el futuro pudiesen resultar afectados por las reformas a los estándares contables, son quienes lideran el aporte financiero para la operación de la organización, esto es los grandes gabinetes de auditoría y sus clientes corporativos.

29 23 de los 32 profesionales pertenecen al AICPA, de los cuales 10 estuvieron vinculados con las firmas. La concentración del personal identificado con las firmas y el AICPA es mayor en los niveles directivos y en las posiciones vinculadas con el establecimiento de los estándares contables.

30 Un ejemplo claro es la conformación de grupos de trabajo, cuya labor investigativa se centra en el desarrollo de las posiciones de FASB, intensa respecto a tareas específicas a favor de intereses particulares, la cual está constituida por miembros en representación de las grandes firmas y sus clientes, contribuyentes de la FASB, bancos e inversionistas.

## 4. LA COMISIÓN DE VALORES

El principal participante del Gobierno Federal en la estructura es la Comisión de Valores y Cambios SEC<sup>33</sup>, agencia creada con capacidad para establecer y hacer cumplir los estándares de Contabilidad y Auditoría emitidos por FASB y AICPA, quienes durante más de 50 años promulgan los denominados PCGA para satisfacer tal condición de respaldo exigida por ésta Comisión.

Al haber permitido el establecimiento de estándares que le afectan, por parte de organizaciones privadas con intereses particulares, se ha interpretado como una extraordinaria delegación de la autoridad pública y su responsabilidad social en favor del interés privado, al preferir basarse en estándares promulgados para el sector privado, considerándolos -equivocadamente- protectores del público por su amplio y autorizado respaldo.

El Congreso autoriza a la Comisión mediante la publicación de actas para establecer estándares, como parte de su misión de administrar y hacer cumplir las prescripciones federales en materia de valores, aunque tiempo después decidió no ejercer tal autoridad, delegándola en la recién creada FASB. A partir de 1972, como reconoci-

miento a la profesión contable, la SEC respalda esta institución como la única corporación privada con autoridad satisfactoria en el cumplimiento de las leyes de valores<sup>34</sup>.

De acuerdo con dicha legislación aprobada en 1930 por el Congreso Norteamericano, la SEC tiene autoridad para prescribir la forma y contenido de los estados financieros incluidos en los prospectos que acompañan las ofertas de valores al público y los informes periódicos subsiguientes registrados con la comisión. En los sesenta, a través de sus regulaciones delegadas también comenzó a ejercer vigilancia activa sobre la forma y contenido de los estados financieros incluidos en los reportes anuales de las corporaciones a los accionistas.

El ARS N° 50 documento emitido en 1973, considera a los efectos de admisión y mantenimiento de la cotización bursátil, que las reglas emitidas por FASB tienen soporte de autoridad suficiente, careciendo del mismo las contrarias a aquellas.<sup>35</sup> Esta legislación se considera necesaria para regular flujos de información entre inversionistas, dado que se carece de regulación corporativa en los distintos estados, pues en USA

31 En los primeros tres años de actividades había promulgado 12 declaraciones sobre estándares de auditoría, dirigidos fundamentalmente a tratar problemas de variada importancia, pero sus respuestas no conducen el desarrollo coherente y uniforme de las operaciones.

32 En palabras de la misma FASB y sus patrocinadores, citado por RIBBICOFF, en el Establecimiento Contable., Op. Cit.

33 Conformada por cinco Comisionados de tiempo completo nombrados por el Presidente y confirmados por el Senado. Lo curioso es que, durante sus sesenta años de existencia han pertenecido a la SEC más de setenta y cinco personas, en su mayoría de profesión Abogados.

34 Además de administrar la Ley de Valores de 1933 y la Ley de Valores y Bolsas de 1934, la SEC también administra la Ley de Sociedad de Control de Acciones de Empresas de Utilidad Pública de 1935, la Ley de Escritura de Consorcios de 1939, la Ley de Compañías de Inversión de 1940, y la Ley de Protección al Inversionista de Valores 1970. Antes de 1930, algunos estados intentaron elaborar legislaciones sobre «el Comercio Bursátil», sin eficacia alguna.

35 Como lo manifiesta TUA PEREDA, Jorge. 1991. Subprogramas de Investigación en la Emisión de Principios y Normas Contables. Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Cijuf. Santa fé de Bogotá, Colombia. pp. 47.

las Corporaciones se forman bajo leyes estatales, no federales<sup>36</sup>. Se evidencia su papel de simple observador, al delegar en favor de los grupos que controlan FASB, su misión en la promulgación de estándares<sup>37</sup>, al punto de defender tal delegación de autoridad a corporaciones controladas por el AICPA, demostrando mayor interés por proteger el privilegio de FASB antes de proteger al público de falsa información financiera.

Actividades como las realizadas por la SEC, la Junta de Estándares Contables y de Costos y otras<sup>38</sup>, además de agencias como el Internal Revenue Service –IRS-, encargado de hacer cumplir las leyes federales en materia fiscal y obtener los ingresos que requiere el gobierno para finan-

ciar su operación, afectan frecuentemente a las firmas y sus clientes corporados. La relación estrecha entre SEC y AICPA<sup>39</sup> se ensancha con su tendencia a establecer tratos con las multinacionales, grupos a los que prefiere a costa de los contadores individualmente considerados o las pequeñas firmas en cuanto hace a cuestiones disciplinarias<sup>40</sup>.

Finalmente, la autoridad específica de la SEC puede sintetizarse en sus funciones que apuntan a la regulación del mercado de valores y de la contabilidad, aspectos enfatizados a través de todos sus trabajos posteriores, por lo tanto, su más importante aporte en el proceso es el punto de vista académico.

## 5. EVALUANDO UN INTERÉS COMÚN

El esquema nos muestra el patrón circular que evidencia el propio interés de las firmas multinacionales en el establecimiento de estándares, cuya acción controladora beneficia las directivas de sus clientes corporados; sus propios beneficios son el estatus profesional, manifestado a través de los altos costos de sus servicios, por permitir mayor flexibilidad en los reportes al público y al gobierno.

De hecho, tales estándares han conducido a informes financieros imprecisos y engañosos, siendo las decisiones derivadas de ellos causales de grandes pérdidas a inversionistas, proveedores y otros, y más allá, que el gobierno haya basado gran parte de sus políticas públicas en estados financieros imprecisos o engañosos, haya actuado bajo el influjo de una ilusión y no sobre hechos concretos.

36 ZEFF, Stephen. 1995. Una perspectiva sobre el enfoque de los sectores público y privado de Estados Unidos sobre la regulación de la información financiera. En: Revista. Contaduría Universidad de Antioquia. No. 26-27, marzo-septiembre. Medellín Colombia, página. 12.

37 Un análisis crítico de la efectividad de las regulaciones de divulgación contable de la SEC, puede consultarse en la obra del profesor BENSTON, G. J. 1969. «The effectiveness and effects of the SEC's, Accounting disclosure requirements. In Economic Policy and the Regulation of Corporate Securities». Ed. H.G. Manne. 23-79. Washington. D.C. American Enterprise Institute for Public Policy Research.

38 Por ejemplo, el Institute of Management Accountants (IMA) antes denominado Asociación Nacional, enfoca sus tareas hacia la práctica de la contabilidad administrativa y su función en la administración profesional de los negocios. Bajo su dirección, un contador obtiene la designación como CA (Contador Administrativo), quién tiene acceso al Management Accounting su medio de expresión.

39 Las penas a los auditores que se apartan de las normas establecidas por la SEC y la comisión de Normas de Auditoría del AICPA, se establece bajo el Art. 2 de la Regulación S.X. relacionada con los Informes de Auditoría e Independencia y de sus publicaciones de Imposición Contable y de Auditoría; la comisión no ha establecido norma al respecto.

40 Las sanciones son en extremo diferentes, señalamiento público para los contadores y firmas pequeñas; mientras para las grandes firmas hay sanciones pecuniarias escasas y no tienen escarnio público.

La dinámica de esta maraña, inquietó a un senador norteamericano<sup>41</sup>, quien al mostrar la estructura de la contaduría norteamericana presenta el peso de las diferentes organizaciones involucradas en el establecimiento y administración de prácticas contables y su impacto en las políticas y programas federales como también sobre las decisiones económicas privadas. En sus palabras «...me inquietan dos descubrimientos del estudio: 1. La forma extraordinaria como SEC ha insistido en delegar su autoridad y responsabilidad pública en materia contable, a grupos privados con **obvios intereses particulares** en la resolución de tales cuestiones y 2. La alarmante falta de independencia y dedicación a la protección del público mostrada por las grandes firmas que llevan a cabo la **función clave de certificar** independientemente la información financiera reportada **por las mayores corporaciones al público**. (Lee Metalcaf)

La importancia de esta estructura evidencia el monopolio de las multinacionales sobre el

ejercicio de la profesión y cómo influye a través del AICPA sobre la orientación normativa, penetrando además, a través de la SEC. Estas firmas constituyen una extensión de las formas de control tipificadas por la práctica de la auditoría independiente. El resultado del control

ejercido evidencia como los procesos de concentración y centralización del capital genera, no solo competencia sino una continua modificación del mercado internacional de servicios contables<sup>42</sup>, dando

como resultado un nuevo programa de investigación contable<sup>43</sup>, condicionando los procesos de armonización normativa internacional<sup>44</sup>.

De otra parte, la posición contraria a los intereses del mercado profesional detentado por las firmas, traduce un conflicto con los contables nacionales, esto es, la defensa de los intereses fundamentales de las naciones frente a la intromisión extranjera en todos los campos. La marcada influencia de las firmas extranjeras de auditoría en la contaduría pública latinoamericana se relaciona de manera positiva con el re-

**La posición contraria a los intereses del mercado profesional detentado por las firmas, traduce un conflicto con los contables nacionales, esto es, la defensa de los intereses fundamentales de las naciones frente a la intromisión extranjera en todos los campos.**

41 RIBICOFF Abraham. "El Establecimiento Contable". Traducción libre del autor. The Journal of Accounting. Marzo, 1977

42 Como lo devela GRACIA LÓPEZ, Edgar. «Las Transnacionales Auditoras», 1991, página. 151.

43 Los procesos de intervención estatal evidenciados en la transmigración de normas contables base para la construcción de sistemas y modelos de medición de capital, sugieren la presencia y desarrollo del programa de control. A partir de la élite internacional de poder conformada por una red de instituciones, se determina la emisión y difusión de los Principios Contables que instrumentan el programa en la profesión y disciplina contable, al objeto de conservar y controlar la riqueza que se ha objetivado, que se reproduce según reglas determinadas por el marco institucional y además condicionando el avance del conocimiento contable.

44 Si desea ampliar consulte a: SIERRA GONZÁLEZ, Ernesto. 2002. «El nuevo período de Normalización Internacional Contable y sus implicaciones en Colombia» En: Revista Innovar, No. 19, enero-junio.

conocimiento social de la profesión contable y su campo de trabajo para enfrentar unificadamente el monopolio de mercado, a través de procesos de nacionalización a nivel continental<sup>45</sup>. Colombia concreta la dinámica nacionalista como problema político y su dimensión de fondo, es decir,

lo relativo a la producción de conocimiento. Como la estrategia jurídica no deja resultados satisfactorios, la investigación constituye el nuevo eje de cambio de dinámica por entregar mayor claridad conceptual a los involucrados en el proceso nacionalista<sup>46</sup>.

## 6. LA DIFUSIÓN SINÓNIMO DE UNIVERSALIDAD: ARMONIZACIÓN REGIONAL

El organismo difusor de carácter regional y privado de las pautas contables es la Conferencia Interamericana de Contabilidad con sucursales en todos los países que conforman su área de influencia; a través de organizaciones creadas en estos espacios geográficos y que responden a sus propios intereses particulares de hegemonía normativa con evidente influencia sobre el espacio socioeconómico, político y en la formación de los profesionales a través de la ficción denominada Cooperación Internacional.

Esta estructura extiende su acción por todo el mundo de influencia de la Conferencia, utilizando el aparato organizativo de las multinacionales<sup>47</sup> para abrir caminos de cooperación normativa, establecer las reglas de preservación de su reducida visión

a costa de los intereses del público en general, con estrategias como las conferencias interamericanas, las reuniones, congresos de profesores y Seminarios regionales con diferente periodicidad<sup>48</sup>. Entre sus tareas más relevantes se encuentra la emisión de normas de auditoría, aprobadas en las reuniones bianuales de las Conferencias bajo el acuerdo expreso de los organismos miembros de hacer lo posible para aplicarlas en los respectivos países.

El Profesor Choi sostiene que la normalización de principios contables se facilita entre países que tengan entornos socioeconómicos similares y en consecuencia métodos similares. Un ejemplo de esta aseveración es la ASEAN. En un escrito, indica que los principios del IASC pueden ser modificados por la AFA.

45 Documentos como la Declaración de Santo Domingo en la década de los ochenta, las denuncias públicas de Instituciones como el Colegio Dominicano de Contadores en 1981, evidencian el monopolio de las firmas en contratos con el Estado, los bancos, grupos económicos, fundaciones auditadas por dichas Instituciones extranjeras y firmas locales en su representación. El espionaje económico que pone en peligro la soberanía nacional se reconoce en la «Declaración de Caracas». En Colombia, tras la ausencia de claridad frente a las reales consecuencias de la centralización y monopolio del mercado de servicios contables, característico de las primeras décadas, la disputa en el parlamento se centra en la operación de Contadores extranjeros en el medio nacional, con la presentación de proyectos de Ley en defensa de los derechos de los Contadores colombianos. A partir del IV Congreso Colombiano de Contadores, el «Programa Mínimo» destaca la defensa de la Contaduría Pública Nacionalista, la confrontación con los gabinetes y los monopolios en los servicios contables y el disfraz de organizaciones extranjeras usando como razón social la de firmas nacionales.

46 La producción de bibliografía con esta intención evidencia el camino que toma la problemática en el medio nacional, ejemplares como: Contaduría Pública Monopolio Yanky de Jack ARAUJO, 1976; las Multinacionales de Auditoría de Carlos CORTÉS; en los ochentas las ponencias estudiantiles presentadas al IV y V Congresos Estudiantiles de Contaduría en Cali y Manizales. Mas recientemente «Las Transnacionales Auditoras. Aproximaciones al entendimiento de su naturaleza» de Edgar Gracia en 1991 o el artículo de Guillermo León Martínez publicado en la Revista Legis del Contador No. 3, a finales del año 2000.

47 Para un análisis de los efectos económicos de las Multinacionales en la diversidad contable ver: CHOI F.D.S 1989 «Economic effects of Multinational Accounting Diversity». Journal of International Financial Management and Accounting, 1:2, p. 105-29.

*«La coordinación de los esfuerzos de armonización de la ASEAN y la participación activa en la formulación de principios contables internacionales, permitirán a la AFA amortiguar la descomunal influencia que sobre sus miembros ejercen los antiguos países madre»<sup>49</sup>*

Podemos mencionar otras instituciones como la Federación Europea de Expertos Contables, cuyos objetivos estatutarios y principios orientadores pueden encontrarse en la ponencia del profesor Montesinos<sup>50</sup>. La Comunidad Europea crea en 1991 el Forum Asesor en Contabilidad, comité consultivo compuesto por representantes de los organismos nacionales europeos creadores de principios contables, principales usuarios y la profesión contable<sup>51</sup>.

Es notoria la influencia de organismos de ámbito mundial como IFAC e IASB que expresan el punto de vista más avanzado en la normalización contable a nivel internacional y constituyen el punto de partida de regulaciones nacionales y regionales, ambos participan como

observadores en las reuniones y comisiones de trabajo programadas por la ONU<sup>52</sup>. Sin embargo, no necesariamente la intervención de la ONU en la armonización contable tiene asegurado el consenso a nivel internacional como bien señalan Arpan y Radebaug:

*«Los esfuerzos de la Organización de las Naciones Unidas han sido polarizados entre norte y sur, entre países desarrollados y países subdesarrollados con pocas posibilidades de reconciliación»<sup>53</sup>*

Así, los países desarrollados consideran a la ONU como un Forum apropiado que desarrolla requisitos contables obligatorios de gran amplitud. Las naciones industriales del oeste, por su parte, preferirían que cualquier implicación de la ONU con la armonización contable, fuese voluntaria<sup>54</sup>.

La OCDE<sup>55</sup> está conformada por países industrializados en los cuales están domiciliadas la mayoría de las multinacionales, por lo que sus

48 En agosto de 1999 celebraron 50 años de vida de la AIC. Al final del siglo XX la Asociación ha celebrado 23 conferencias interamericanas, además de 3 Congresos Interamericanos de Profesores del área contable con una orientación eminentemente ideológica como abiertamente lo manifiestan los objetivos de dicho evento. Ver: El Contador Público. Revista INCP No. 73, diciembre de 1998, pp. 70-71.

49 CHOI, Frederick, «ASEAN Federation of Accountants: A New International Accounting Force». International Journal of Accounting. Otoño, 1979 p. 53-75. También «A Cluster Approach to Accounting Harmonization». Management Accounting USA, agosto, 1981.

50 MONTESINOS JULVE, Vicente. 1993. «La armonización contable de ámbito Mundial (IASB e IFAC), implicaciones empresariales y gubernamentales. Ponencia presentada al III Encuentro de Investigación Contable, FIDESC, Bucaramanga, Colombia. También 1993 «Organismos Internacionales de Contabilidad: Funciones y Objetivos». Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.

51 AMAT, Oriol y BLAKE, Jhon. «Contabilidad Europea». Edita Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. AECA, 1996, Madrid, España.

52 FRANCO RUIZ, Rafael, ÁLVAREZ ÁLVAREZ, Harold. 1989. «Enfoque Contable para la Inflación» Ed. Tecnomundo. Armenia, Quindío, pp.25 y ss.

53 ARPAN, J. y RADEBAUG, L. H. 1985 «International Accounting and Multinational Enterprises». Warren Gorham-Lamont, pp. 348.

54 AMAT, et al. 1996. Op. Cit. pp 70-71.

55 Las publicaciones de dicha organización relacionadas con las empresas Multinacionales son: OCDE, 1976. «Investment International et Enterprises Multinationals. París; 1986. «Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales». Publicado por el Instituto de Planificación Contable, Madrid, España.

propósitos son menos problemáticos que los de la ONU. Ha producido directrices en pro de una mayor comparabilidad de los informes financieros de las empresas y patrocina estudios sobre las necesidades de los usuarios internacionales de las cuentas anuales.

La organización Internacional de Bolsas de Valores (International Organization of Securities Commission, IOSCO) estima que el IASC puede ofrecer normas contables mutuamente aceptables para las ofertas multinacionales de valores, actualmente se encuentra en marcha un acuerdo entre ambas organizaciones lo que ha significado un intenso trabajo de revisión y actualización normativa, con el fin de conseguir un núcleo central de normas -core standards- de alta calidad que fuera aceptado por todas las bolsas de valores de las organizaciones miembros de IOSCO.

La existencia de un cuerpo único de normas que garantice la comparabilidad de la información de las empresas que desean ingresar a los mercados financieros, lograría evitar los problemas de falta de credibilidad que producen las discrepancias de valores obtenidos para una misma empresa según distintas prácticas contables, son las razones principales para llegar a este acuerdo<sup>56</sup>.

El esfuerzo por armonizar las regulaciones contables por parte de organizaciones regionales e internacionales, tanto gubernamentales como profesionales, ha venido siendo cuestionado como fórmula eficaz; hay quienes son partidarios como algunos profesionales que las fuerzas del mercado pueden promover más rápidamente la armonización de las prácticas contables<sup>57</sup>.

## 7. ARMONIZACIÓN DE ÁMBITO MUNDIAL IASB E IFAC

La estructura del AICPA desempeña el rol más protagónico en la propia estructura orgánica de instituciones a nivel mundial como el IASC, que se nutre ideológicamente de la visión sajona introducida a las asociaciones miembros.

Este contexto visualiza la internacionalización normativa como proceso piramidal, que se inicia a nivel mundial a través del comité consultivo de IASC, el cual debe acatarse e introducirse en sus países por cada uno de los miembros del IASB, esto es organizaciones profesionales pertenecientes a su vez a la Federación (IFAC). Ambos orga-

nismos tienen miembros comunes, la IFAC nombra hasta trece miembros del Consejo del IASC, la IFAC aporta el 10% del presupuesto del IASC, institución que a su vez presenta informes anuales sobre su trabajo al Consejo de la IFAC.

El primer antecedente del Comité Internacional de Normas Contables (International Accounting Standards Board -IASB-) lo constituye la creación en 1966, por iniciativa de varias organizaciones profesionales anglosajonas del AISG (Accounting International Study Group)<sup>58</sup>, coincidente con la culminación de es-

56 Si el lector precisa profundizar sobre este acuerdo puede remitirse a: GARCÍA DÍEZ, Julita; LORCA FERNÁNDEZ Pedro, 2002, «La aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad: Un proceso no exento de dificultades» En: Revista Legis del Contador No 10 (abril junio), pp. 24-32.

57 Ampliar en: MEEK, G. 1984. «Competition Spurs Worldwide Harmonization». Management Accounting. Agosto. pp. 47-9.

tudios realizados por el grupo de trabajo internacional constituido en París en 1967. Esto desembocó en la creación del Comité Internacional de Coordinación para la Profesión Contable – ICCAP<sup>59</sup>, antecedente inmediato de la Federación Internacional de Contadores –IFAC- como resultado directo de la transformación del Comité Coordinador en Munich en 1977.

El IASC se integró orgánicamente en la Federación, aunque como un organismo independiente frente a la elaboración de normas internacionales de contabilidad, con las mismas funciones recogidas por la comisión contable<sup>60</sup> de la Organización de las Naciones Unidas, ONU<sup>61</sup>, entre las cuales está contribuir al desarrollo y adopción de principios y normas contables relevantes, equilibrados y comparables a nivel mundial y apoyar su observancia para la presentación de los estados financieros. Funciones concordantes

con los objetivos recogidos estatutariamente por la organización, en el sentido de formular y publicar normas de contabilidad<sup>62</sup>, promover su aceptación y utilización a nivel mundial y trabajar en favor de la armonización de disposiciones contables y procedimientos relativos a la presentación de informes.

La primera versión del prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad, sancionada en 1975<sup>63</sup>, se revisa por primera vez en 1978 y tres años después las críticas y demandas que se venían formulando, llevan al IASC a constituir el Grupo Consultivo<sup>64</sup>, al que se incorporan elaboradores y usuarios de los estados financieros.

En 1982 se firma entre la IFAC y el IASC una carta compromisoria que permite consolidar su base profesional y lograr mayor compromiso de todas las organizaciones profesionales

58 A pesar de las numerosas publicaciones del grupo, el aporte más importante fue la propuesta de creación del IASC presentada en Sydney, 1972, en el marco del Congreso Internacional de Contabilidad.

59 International Coordination Committee for the Accountancy Profession.

60 La perspectiva contable de la ONU tiene tres ejes fundamentales: 1) se ocupa de la contabilidad de empresas multinacionales, 2) busca armonizar prácticas contables siguiendo el itinerario de objetivos, definiciones y criterios aceptados internacionalmente, y 3) propende por la enseñanza y establecer un código de ética. Ver: GRACIA, Edgar, 1991, "Las Multinacionales Auditoras", pp.168 .

61 La Comisión de Expertos en Normas Internacionales de la ONU, pretende uniformidad de criterios y practicas contables en procura de armonizar problemáticas de consolidación de empresas transnacionales; respecto al manejo financiero y de capital propende por la unificación de políticas sustentándose en la legislación y en el poder institucional de la ONU. Su trabajo académico pretende la búsqueda de un intervencionismo supranacional orgánico, con suficiente autoridad para sancionar y hacer cumplir las normas contables en los países miembros fomentando respaldo a normas emitidas por organismos no gubernamentales de acuerdo a sus propias necesidades nacionales. Ver: ONU, 1982, «Cuestiones relacionadas con la Contabilidad y la presentación de Informes a nivel Internacional», pp. 4.

62 En marzo de 1999 había emitido 39. El listado de las normas internacionales actuales se puede consultar en TUA PEREDA, Jorge. 2000. «Hacia el triunfo definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad» Revista Legis del Contador. N° 1. Bogotá, pp.113-173.

63 La estructura directiva del IASC está conformada hasta por diez y siete miembros, de los cuales 13 son de países nominados y designados por el Consejo del IFAC, cuyo presidente o su delegado acompañado por un asesor técnico, asiste a las juntas directivas del IASC, con voz pero sin voto.

64 Conformado por organizaciones entre las que se cuentan, **FASB**, **Banco Mundial**, **IOSCO**, Comisión Europea, International Finance Corporation, International Association for Accounting Education and Research (IAAER), Federation Bancaire de la Communauté Europeenne, Federation Internationale des **Bourses de Valeurs (FIBV)**, International Chamber of Commerce (ICC), International Banking Associations. Adicionalmente actúan como observadores la **OCDE** y la división de las Naciones Unidas para la inversión y las **Corporaciones Transnacionales**.

miembros, frente a los resultados del proceso armonizador, conforme a los compromisos mutuos derivados, dando cabida a un mayor número de países, atendiendo que la elaboración de normas contables con influencia mundial, debía contar previamente con trabajos y pronunciamientos para estudio. Acabando con las discriminaciones permanentes en favor de un grupo reducido de países claramente anglosajones, pero sin atentar contra la calidad técnica de las normas. La IFAC se ha comprometido a no publicar principios contables en competencia con el IASC y a promocionar el trabajo normativo de organismos regionales como la FEE.

A partir de 1989 se produce un cambio fundamental en la orientación conceptual y metodológica del IASC, al emprender un camino normativo, con una orientación teleológica que parte de unos objetivos de la

**A partir de 1989 se produce un cambio fundamental en la orientación conceptual y metodológica del IASC, al emprender un camino normativo, con una orientación teleológica que parte de unos objetivos de la información contable a los que han de servir las normas aprobadas.**

información contable a los que han de servir las normas aprobadas. Los aspectos más significativos de esta nueva etapa<sup>65</sup> son la aprobación de un marco conceptual general<sup>66</sup> para la elaboración y presentación de los estados financieros (1989)<sup>67</sup> y trabajos en torno a la comparabilidad de los estados financieros, concretado con la aprobación de la denominada «Declaración de Intenciones» (1990).

El Profesor Hines, tras analizar varios proyectos de marco conceptual concluye:

*«La razón fundamental para llevar a cabo el marco conceptual no fue funcional ni técnica, fue una maniobra estratégica para crear legitimidad entre los organismos encargados de desarrollar principios contables y la profesión contable, durante los períodos de competitividad o de intervención amenazadora del Gobierno»<sup>68</sup>.*

65 La necesidad de justificación teórica de la regulación contable dentro del subprograma teleológico, desemboca en un ambicioso proyecto por parte de los organismos reguladores. Así, los Statements of Concepts del FASB, publicados entre 1978 y 1985 constituyen el antecedente a la declaración de IASC, 1989. Ampliar en: CAÑIBANO CALVO, Leandro y GONZALO ANGULO, José. 1995. «Los Programas de Investigación en Contabilidad». Primera Jornada sobre Teoría de la Contabilidad. ASEPUC. Universidad de Cádiz. pp. 23-60. PINA MARTÍNEZ, Vicente, 1995. «El Marco Conceptual: una evaluación». pp. 7-22. GABAS TRIGO, F. 1991. «El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera». AECA y TUA PEREDA, Jorge. VII Simposio Contaduría. Universidad de Antioquia, Medellín.

66 El marco conceptual de la regulación prescribe la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera y los reportes haciendo más fácil y operativo el proceso de emisión de normas. A pesar del intento por delimitar claramente el campo y las reglas con referencia a una base común, las aspiraciones conceptuales son reducidas y reinterpretadas como intereses de los que se derivan consecuencias económicas como lo expresa ZEFF, Stephen. 1978. «The Rise for Economic Consequences». Journal of Accountancy. December. pp. 56-63.

67 Dicho marco respondía a los comentarios de aquellos que al igual que VIOLET detectaron la necesidad de conformar un conjunto de «**postulados universalmente aceptados**» para apuntalar el desarrollo de principios contables. Ampliar en: "1983 A Philosophical Perspective on the Development of International Accounting Standards». En: International Journal of Accounting. Otoño. pp. 1-13.

Es evidente que los marcos conceptuales asumen el carácter de regla general para la emisión de normas contables y constituyen un elemento esencial de análisis sociológico de la contabilidad que legitima los pronunciamientos y reglas por su adscripción a la referencia teórica de que se derivan, y que sirve como motor y núcleo para suscitar adhesiones o consenso en torno a la norma<sup>69</sup>. Al transferirse vía adopción de estándares internacionales, tienen como característica funcional: servir de plataforma para la homogeneización del derecho contable nacional, actuando como elemento de validación suficiente de las normas nacionales. Además, no existe evidencia empírica sobre su eficiencia metodológica; las burbujas financieras de las tecnológicas del mercado bursátil norteamericano, la creative accounting, los fracasos financieros, demuestran mas bien lo contrario<sup>70</sup>.

Por su parte la IFAC es una organización no gubernamental, sin ánimo de lucro y sin carácter político, abierta a organizaciones profesionales de contadores<sup>71</sup> reconocidas en la contabilidad y la auditoría por la ley o consenso generalizado a nivel mundial; su origen institucional se remonta a Munich por transformación del ICCAP. Se pro-

puso como objetivo «armonizar la profesión de Auditoría en su vertiente técnica, deontológica y de formación profesional». La condición de miembro de IFAC conlleva automáticamente la de serlo del IASB, por lo que su labor se enmarca en los compromisos adquiridos desde la década de los ochentas.

Su misión es impulsar y desarrollar una profesión contable coordinada a nivel mundial, que mediante la utilización de normas armonizadas esté en capacidad de ofrecer servicios de alta calidad en la industria, el comercio, la educación, etc; emitiendo declaraciones y normas acerca del conocimiento de la profesión auditora, el mantenimiento de la calidad de los servicios de auditoría, especialización de la profesión contable, así como la aplicación de normas internacionales de auditoría a los estados financieros de los gobiernos y otras entidades no comerciales del sector público entre otras<sup>72</sup>.

La dirección y sus comités trabajan mancomunadamente con los miembros<sup>73</sup> de la organización, quienes deben apoyar en sus respectivos países los documentos y estudios producidos con miras a: 1) Servir como abogados internacionales a través de la promulgación de estándares

68 HINES, R.D. 1989. «Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework, Projects and the Social Construction of the Accounting Profession». En *Accounting, Auditing and Accountability*, 2. pp. 89.

69 Como lo destaca el Profesor español TUA PEREDA, Jorge, 1996 En: *El marco conceptual de la Contabilidad Financiera*, Madrid, IACICE.

70 GIL, Jorge Manuel 2002 «Conferencia: Conocimiento Contable e identidad LA». XVI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. FENECOP, Manizales, Colombia, pp.29.

71 [Actualmente reúne 156 organizaciones profesionales de 114 países, en representación de 2.4 millones de contables. Confirmar en el website www. ifac.org](http://www.ifac.org)

72 GARCÍA BENAÚ, María Antonia; LAÍNEZ GADEA, José. 1996. «Contabilidad para la Empresa Multinacional». Pirámide. Colección. Economía y Gestión Internacional. Madrid. España.

73 La IFAC está abierta a organizaciones contables reconocidas legalmente dentro de los espacios nacionales, bien sea por consenso general o por la regulación. Son reconocidos tres niveles de calidad de miembro en IFAC: completo, Asociado, Afiliado.

de calidad para uso de los contables que laboran en cada sector, 2) Actuar como agentes para el cambio al imprimir una liberalización y democratización de los servicios contables, manteniendo gran interés por la visión internacional de la profesión contable y 3) Facilitar el desarrollo profesional armonizado a nivel internacional fomentando el fortalecimiento de organizaciones profesionales nacionales en asocio con agencias regionales de desarrollo<sup>74</sup>.

El trabajo de IFAC se plasma en guías, normas, declaraciones y estudios emitidos dentro de las diferentes áreas en las que desarrollan sus actividades los diferentes Comités. En síntesis, puede decirse que la estructura de Comités pretende trabajar en favor de la elaboración de guías de contabilidad y auditoría, promover su aceptación general, desarrollar y coordinar progra-

mas de formación e investigación, y también, apoyar y facilitar posibles intercambios de información entre los miembros y terceros interesados. Pronunciamientos que buscan promover su aceptación voluntaria contribuyendo a la consecución del objetivo general de la organización, es decir, «desarrollar e impulsar una profesión coordinada a nivel mundial mediante el establecimiento de normas contables armonizadas. Los documentos más conocidos de su tarea regulativa pueden reconocerse siguiendo las publicaciones que emite regularmente como: Normas Internacionales de Auditoría (NIA)<sup>75</sup>, declaraciones internacionales sobre auditoría<sup>76</sup>, Normas Internacionales de Educación (NIE)<sup>77</sup>, pronunciamientos sobre contabilidad financiera y de gestión<sup>78</sup>, y Pronunciamientos relativos al sector público<sup>79</sup>.

## 8. A MODO DE CONCLUSIONES

La globalización manifestada en el planeta ha reexpresado el papel que las firmas multinacionales juegan en el círculo de acumulación del capital y el uso que hacen de la contabilidad para proteger la reproducción del sistema eco-

nómico en todos los órdenes. En este contexto, las recientes consecuencias derivadas den los fracasos financieros de los grandes grupos, plantean significativos interrogantes frente a la profesión de auditor y, en especial, a su función,

74 Ampliar en: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

75 Se refieren a actividades relacionadas con la auditoría como: revisión de estados financieros y Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados con la Auditoría (NIA/SR), se han emitido cuatro. Pronunciamientos de alcance más amplio de la IFAC y de aplicación general en auditoría independiente.

76 Con el fin de proporcionar asistencia para la puesta en práctica de las Normas o cuestiones relacionadas y promover el buen desempeño profesional. Estas declaraciones no pretenden tener la misma autoridad que las Normas.

77 Emitidas por el Comité de Educación a cargo de la elaboración de guías, documentos para discusión y otros informativos sobre educación y formación profesional continuada. hace más factible la cercanía entre naciones desarrolladas y en desarrollo, permite el progreso de programas de formación contable internacional, en aquellos casos en que tal cooperación redunde en mayor desarrollo económico.

78 El Comité encargado también responde por la emisión de pronunciamientos sobre contabilidad de gestión, en forma de documentos sobre "prácticas" y "estudios" dirigidos a la armonización operativa y técnicas en contabilidad de gestión sin pretensión sustitutiva de prácticas y normas locales.

79 A través del Comité del Sector Público trabaja en la solución de las cuestiones relativas a la información financiera, contable y de auditoría del sector público, mediante la publicación de las IPSAS.

responsabilidad e independencia con respecto a los intereses de sus clientes corporados a nivel internacional<sup>80</sup>.

Hay evidencia de la crisis en los modelos de auditoría financiera con resultados nefastos en la confianza y credibilidad de las opiniones entre los usuarios de la información, sobre asuntos como el fraude, las irregularidades que llevan al derrumbe del principio de continuidad operativa, el ente, sus responsabilidades civiles y sociales, los asuntos de carácter ambiental, entre otros. Estos elementos convergen armónicos para entregar el contexto de justificación normativo que al poner en tela de juicio esta labor, sirve para explicar en la práctica las consecuencias del funcionamiento institucional de la regulación contable, a partir de las relaciones establecidas en este trabajo, más allá de las fronteras de su país de origen Estados Unidos, en su intento exportador de una visión, en apariencia universal que privilegia la información y genera múltiples conflictos de interés entre los interesados.

El protagonismo que han logrado al manifestar y socializar el querer y sentir de su propia visión, no es otra cosa que la búsqueda de la conservación, transmisión y difusión ideológica de este «saber», que al pretender un orden natural de la vida económica generaliza los fines orientadores de la contabilidad financiera y

sus prácticas de manera inmutable, como si el funcionamiento de la economía en Norteamérica pudiese compararse con los países latinoamericanos o europeos en que el sistema de información protege patrimonialmente a los acreedores y satisface requerimientos fiscales diferente a la demanda sobre el mercado de capitales que defiende los intereses del inversor bursátil<sup>81</sup>.

Es claro que el modelo contable anglosajón funciona con la economía norteamericana basada fundamentalmente en el mercado de capitales y en específico en el funcionamiento de los mercados de valores. No siendo coherentes con economías como la colombiana o la alemana, donde la emisión de normas no tiene como objetivo la construcción de sistemas de información para evidenciar el mecanismo de asignación y distribución de recursos financieros<sup>82</sup>. En contraposición con los sistemas contables de orientación latina, característicos de Europa, España o América, donde el interés principal es la protección patrimonial de los acreedores o la satisfacción de requerimientos fiscales, el entorno norteamericano demanda información sobre el mercado bursátil, por lo que su sistema contable favorece la protección de los agentes que transan en dicho mercado, es decir, al inversor individual.

---

<sup>80</sup> La Arthur Andersen LLP tenía una remuneración de US\$50 millones anuales por su labor auditora y US\$ 28 adicionales por consultoría, lo que significa que era juez, arte y parte. Esto es que mientras guiaba y orientaba, el proceso de auditoría se centraba en encontrar los errores y ocultar sus equivocaciones en la conducción de su cliente.

<sup>81</sup> En el mercado de capitales, el inversionista está interesado en el poder de la ganancia de la compañía, en su habilidad para crecer y en últimas su fortaleza para pagar dividendos. Al resistir el riesgo residual en una empresa el inversor enfoca su atención en la medición analítica y comprensiva de los riesgos comparativos y su diversificación en la totalidad de su portafolio o inversión en cartera.

<sup>82</sup> Ampliar en: Colectivo de Trabajo NOSOTROS UN y Centro Latinoamericano de Estudios Contables CELIEC. 1988. «Memorias del Seminario Los Principios Contables en Colombia». Bogotá D.E., octubre, p. 32.

En cuanto a la calidad de los trabajos de auditoría, la libertad de establecimiento y la libre prestación de los servicios profesionales, la Unión Europea debate diferentes posiciones de acuerdo a su escaso marco normativo y la falta de consenso. El libro verde<sup>83</sup> se ha convertido en el instrumento más idóneo de consulta permanente para los países miembros y los usuarios de los reportes financieros, documento compilado con la misión de «generar conciencia en los interesados sobre lo que está en juego y expresen sus opiniones»<sup>84</sup>, en un claro aporte a los procesos internacionales de armonización dirigidos por IASB<sup>85</sup>, IOSCO e IFAC, la comisión presentó una comunicación al parlamento europeo titulada «Armonización contable: una Estrategia para la Armonización Internacional»<sup>86</sup>

En el entorno anglosajón de alcance mundial, la calidad del trabajo de auditoría reconoce los estándares del AICPA como los más adecuados, precisos y confiables de los registros respaldados por ellos, sin embargo, los malos manejos no reportados son señales inequívocas de la in-

suficiencia de los estándares utilizados. La SEC carece de procedimientos para hacer control de calidad del trabajo realizado por auditores independientes en el cumplimiento de su responsabilidad frente a leyes federales sobre valores, además su actividad supervisora sobre normas y procedimientos de auditoría incluye funciones respecto a la independencia del auditor, situación que ha venido mejorando con el paso del tiempo, de modo que la SEC ha venido prestando mayor atención al control de calidad de la información financiera, en defensa de los intereses del inversor, marcando pautas a seguir en la presentación de estados financieros: «...no tanto emitiendo normas como estableciendo límites entre los criterios de aceptación de principios contables»<sup>87</sup>, de ahí que la regulación lo prefiera como usuario<sup>88</sup>.

En este espíritu, la obligación de que determinadas formas societarias sean auditadas por un profesional cualificado, surge en protección del interés público aumentando la confianza entre los involucrados en dichos negocios. Aquí la información financiera elaborada bajo crite-

---

83 La Comisión de la Unión Europea ha tenido en cuenta diversos estudios aparecidos en el ámbito de la auditoría a nivel nacional e internacional como el realizado por el Accounting and Auditing Research Center de Maastrich (MARC) y los debates sobre la función, la posición y responsabilidad civil del auditor con aportes de todos sus países miembros.

84 Comunidad Europea, Documento BOICAC No. 27, Introducción, párrafo 3.

85 Las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 36, 37 y 38 emitidas por IASC y acogidas por IASB, son ejemplares de este proceso de ámbito mundial, en relación con los asuntos planteados en este artículo.

86 Comisión de la Unión Europea, CUE, Documento COM (508, Comisión Europea, Noviembre de 1995).

87 ARIZA BUENAVENTURA, Danilo. 1988. «El 2160 y la Contaduría Colombiana». Comunicación presentada al Seminario Los Principios Contables en Colombia. Bogotá, D.E., pp. 8.

88 Otros usuarios a quienes debe satisfacer la información serían: los inversores presentes y potenciales, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobierno y organismos públicos y público en general. Es claro el concepto de la IASC cuando afirma: «las informaciones contenidas en los estados financieros que cubren sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan satisfacer en tales estados contables».

rios reglamentarios transparentes pretende responder a las necesidades informativas de los usuarios y a la plena realización de los intereses de la sociedad en su conjunto, de manera neutral, confiable y oportuna para someterla a modelos de decisión determinados por los mismos usuarios.

El compromiso social del auditor se halla, en que finalizado este proceso de configuración de los estados de representación, debe emitir tanto un juicio profesional sobre ellos, como expresar con claridad las consecuencias que sobre la calidad de vida de los individuos<sup>89</sup> suelen presentarse por causa de la operación económica del ente auditado, en sus aspectos cuantitativos, de riesgo, prevención, mitigación, por el vertimiento de desechos, el deterioro de los recursos naturales en zonas de producción o explotación sobre todo en sectores relacionados con este tipo de recursos como la energía, el gas, el petróleo, la madera, la pesca y la caza. La regulación conta-

ble en esta materia, de reciente aparición<sup>90</sup> ha emitido documentos en una primera etapa para satisfacer necesidades informativas del medio natural en la información financiera tradicional, incorporando cuentas relativas al medio ambiente dentro de las cuentas anuales y los efectos de la responsabilidad social derivada en el cálculo y representación patrimonial y los resultados de la unidad económica<sup>91</sup>.

La Declaración complementaria a la Norma Internacional No. 37 del antiguo IASC<sup>92</sup> conocida como 1010 de la IFAC<sup>93</sup> «Consideraciones sobre el Medio Ambiente en la Auditoría de los Estados Financieros» delimita las principales cuestiones a considerar como las que describen el impacto del medio ambiente sobre las expresiones comunicativas de la contabilidad, esto es los estados de representación. Como lo expresa el documento, el auditor no puede permanecer ajeno a estas cuestiones por lo que el propósito de la IFAC es poner de manifiesto:

- 
- <sup>89</sup> Los aspectos relativos a la Contabilidad generacional ya se vienen tratando en el Sistema de Cuentas Nacionales revisado en 1993 y los Manuales de Estadísticas de la Finanzas Públicas emitidos por el Fondo Monetario Internacional, sin embargo estos asuntos aún están en ciernes. A nivel internacional se puede consultar el libro de los profesores AUERBACH, KOTLIKOFF y LEIFRITZ, «Generational Accounting Around the World», editado por la Universidad de Chicago, el cual compila varios artículos como «The Methodology of Generational Accounting», «Generational Accounting for United States». El Bureau de Cambridge Massachusetts NBER, ha publicado papers como el WPS No. 7041 de Auerbach y Oreopolus «Generational Accounting and immigration in the United States» Marzo 1999, y el WPS No. 6447 de Leibfritz y Kottlikoff «An International comparison of Generational Accounts». Esta literatura hasta ahora se conoce por la profesión contable en nuestro amado país.
- <sup>90</sup> Las normas más importantes son: en USA, es pionera AICPA «Statement of Position 96-1», en el ámbito internacional IFAC «Declaración 1010», «Study No. 6» de IASC, mientras la Unión Europea con contenido más restrictivo emitió «Contacto Interpretación de las Directivas IV y VII (Documento XV/7009/97ES).
- <sup>91</sup> TUA PEREDA, J. 2001 «Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del Medio Ambiente en la Información Financiera» En: Revista Legis del Contador No. 7, Julio -Septiembre, Bogotá.
- <sup>92</sup> Institución reemplazada por la IASB, cuyas normas anteriores no necesariamente tenían relación con el aspecto ambiental lo cual se colige al revisar el contenido de las normas emitidas antes de su sustitución.
- <sup>93</sup> Esta Norma aplica otros pronunciamientos contables como NIA's 310, 400, 250, 620 siguiendo el proceso de Auditoría pero enfocados al Medio Ambiente como: el conocimiento de las actividades del cliente, el auditor evalúa el riesgo de irregularidades significativas en los Estados Financieros, incluye la consideración de otra regulación referida al medio ambiente que concierna a la entidad entre otros asuntos. Ampliar en: TUA, Op.Cit, pp 154-166.

1. Principales consideraciones a tener en cuenta por el auditor frente al medio ambiente.
2. Posibles incidencias de las cuestiones del medio ambiente en los estados financieros.
3. Criterios para el ejercicio del juicio profesional en tal contexto.
4. La naturaleza, programación y alcance de procedimientos a aplicar con relación a:
  - Conocimiento de la actividad del cliente,<sup>94</sup>
  - Evaluación del riesgo y del control interno,<sup>95</sup>
  - Consideraciones de la Legislación y la regulación<sup>96</sup>, y
  - Aplicación de procedimientos y pruebas sustantivas<sup>97</sup>.

En el mismo sentido, el Study No. 6 «Environmental Management in Organizations» sobre Contabilidad de gestión<sup>98</sup>:

*«This study discusses the role of management accountants in corporate environmental management and the relevance of their expertise in furthering the corporate sustainable development agenda. In doing so, it draws upon the work of the member bodies of the International Federation of Accountants (IFAC), as well as the growing body of theoretical, case study, and empirical literature of leading accounting researchers around the world. As it is impossible to address all of the major issues, arguments, and methodologies involved in environmental management accounting within the scope of this paper, its aim is to provide non-environmental accountants with the general concepts they will need to begin to understand the scope and nature of the field»*

De otra parte, el conocimiento del auditor debe ser suficiente para identificar, obtener conocimiento y comprensión de los hechos, transacciones, prácticas relativas a cuestiones medioambientales<sup>99</sup> que afectan de manera significativa la información financiera y pongan en riesgo el trabajo de auditoría.

---

94 Guidance on the Application of ISA 310 Knowledge of the Business.

95 Guidance on the Application of ISA 400 Risk Assessments and Internal Control.

96 Guidance on the Application of ISA 250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

97 This section of the Statement provides guidance on substantive procedures, including the application of ISA 620 «Using the Work of an Expert».

98 This study is divided into two distinct parts. Part I provides a brief overview of some of the key challenges and objectives of corporate environmental management within the framework of sustainable development. It discusses the responses from business, industry, non-profit organizations and the IFAC member bodies to the recommendations of Agenda 21 as adopted by the Rio Summit in 1992. It does not focus on one particular environmental management system per se, but talks to the general aim of corporate environmental management and accounting practices in industry. Part II discusses the accountant's role in corporate environmental management. It first describes how sustainable development extends the objectives of the firm and discusses the resulting implications for management. It then defines the domain of environmental accounting and discusses the major challenges and objectives management accountants face in accounting for the environment. The Concluding Remarks section synthesizes the study and makes some final observations on the role of the accountancy profession in furthering the global sustainable development agenda. Ver. [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

99 Environmental Matters and their Impact on the Financial Statements.

10. For the purpose of this Statement, «environmental matters» are defined as:

Conforme a la primera de estas premisas, los sectores que se ubican industrias químicas, farmacéuticas, gas, energética, petróleo, minero o metalúrgico, sobre las que incide como ha sido develado en este artículo, las instituciones reguladoras sobre las que detenta control las multinacionales y los gabinetes de auditoría internacional, tienen un componente alto que incide sobre los riesgos medioambientales. En especial, el cumplimiento de políticas, regulación contable, mantenimiento de sistemas adecuados de información ambiental, planes generales de cuentas, reclamaciones de terceros afectados, resultados de inspecciones, conciliaciones en-

**Es evidente que la economía de mercado funciona conforme existe amplia confianza de los agentes sobre los estados financieros auditados por profesionales al servicio de firmas de prestigio internacional como las señaladas en la primera parte de este trabajo.**

tre bases de datos financieros significativos, contingencias futuras de sus actuaciones y efectos sobre la gestión continuada entre otros, asuntos sobre los cuales se puede influir para evitar el deterioro de sus intereses particulares. No habría lugar a priorizar la necesidad de exigir la programación de procedimientos sustantivos que permitan detectar tales irregularidades y la forma como podrían extenderse e intensificarse siendo más responsable el auditor «como persona» frente a su entorno vital y no como simple mercante de servicios profesionales. Sin embargo, él ya forma parte de la maraña y le es muy complicado salirse.

- 
- (a) initiatives to prevent, abate, or remedy damage to the environment, or to deal with conservation of renewable and non-renewable resources (such initiatives may be required by environmental laws and regulations or by contract, or they may be undertaken voluntarily);
  - (b) consequences of violating environmental laws and regulations;
  - (c) consequences of environmental damage done to others or to natural resources; and
  - (d) consequences of vicarious liability imposed by law (for example, liability for damages caused by previous owners).
11. Some examples of environmental matters affecting the financial statements are the following:
- the introduction of environmental laws and regulations may involve an impairment of assets and consequently a need to write down their carrying value;
  - failure to comply with legal requirements concerning environmental matters, such as emissions or waste disposal, or changes to legislation with retrospective effect, may require accrual of remediation, compensation or legal costs;
  - some entities, for example in the extraction industries (oil and gas exploration or mining), chemical manufacturers or waste management companies may incur environmental obligation as a direct by-product of their core businesses;
  - constructive obligations that stem from a voluntary initiative, for example an entity may have identified contamination of land and, although under no legal obligation, it may have decided to remedy the contamination, because of its concern for its long-term reputation and its relationship with the community;
  - an entity may need to disclose in the notes the existence of a contingent liability where the expense relating to environmental matters cannot be reasonably estimated; and
  - in extreme situations, noncompliance with certain environmental laws and regulations may affect the continuance of an entity as a going concern and consequently may affect the disclosures and the basis of preparation of the financial statements.

Es evidente que la economía de mercado funciona conforme existe amplia confianza de los distintos agentes sobre los estados financieros auditados por profesionales al servicio de firmas de reconocido prestigio internacional como las señaladas en la primera parte de este trabajo. Aún es incierto, el consenso sobre lo que se espera del trabajo del auditor frente a lo que se piensa debería hacer, responsabilidades y deberes que determinan la credibilidad y el prestigio derivados, máxime si hay indicios o hechos que erosionen poderosamente dicho reconocimiento. De esta manera, aunque es posible que lo que se ha descrito como reglamentario de «lo que debería hacer» con respecto al manejo de la información financiera, construida con base en un marco conceptual (normativo), provea pautas para elaborar estados financieros, económicos, sociales, hasta ambientales, no considere las necesidades y expectativas de los usuarios<sup>100</sup> y genere ampliación de los conflictos de intereses asociados<sup>101</sup>. No cabría tampoco pedir que se obligue al auditor a responder e informar teniendo en cuenta dichas expectativas y necesidades. Él se escudará en que no es responsable de la información y no pasará en efecto nada.

De hecho, la cualificación profesional del auditor, ha de ser consideración fundamental, ya

que sin rebasar su competencia y especialización, sus responsabilidades aumentarán de manera proporcional con las expectativas del público. Si dichas expectativas se dan por consenso, serán determinantes sobre qué asuntos diferentes a la «auditoría de estados financieros», deberán complementar dicha especialidad. Entonces, no se depende en forma exclusiva de la remuneración al servicio prestado sino que la conjunción de las múltiples y complejas expectativas acorde con la orientación hacia el interés público, inherente a la función social del auditor ha de permitir la protección de los intereses que concurren a la coalición de inversores, acreedores, clientes, empleados, pensionados y público en general, procurándoles tranquilidad en torno a:

- La exactitud de los estados de representación a través de una opinión de auditoría sin reservas,
- La continuidad en el tiempo del funcionamiento operativo del ente auditado,
- La solvencia de la entidad conforme al mismo principio de continuidad en el manejo de sus recursos,
- La existencia de fraudes, irregularidades o riesgos inherentes al trabajo de auditoría,

---

100 Si se construye un sistema contable propio con sujeción a los postulados del entorno en que va a operar, no habría inconveniente, lo que ocurre es que la universalización de la visión anglosajona de lo que según ellos, «debe ser» el mundo contable, diseminada a través de las expresiones regulativas PCGA y NAGAS, omiten esta cuestión fundamental y por ende evidencian su poder de manera sutil, en aras de un proceso internacional de armonización regulativa y homogeneización de la vida cotidiana que reducen al consumismo a escala exponencial sobre todo en los sectores en que el capital se maximiza.

101 «El caso de la junta directiva de Enron resultó ser un ejemplo de inobservancia de los principios de mejores prácticas corporativas que predicaban la necesidad de un manejo serio y eficaz de los conflictos de intereses». Dijo Eugenio Marulanda, presidente de Confecámaras, a la redacción de *Ámbito Jurídico* No. 97 al referirse al desplome de la energética que se originó en falta de aplicación de las normas de gobernabilidad corporativa.

- El respeto de la sociedad en su conjunto con el cumplimiento de las obligaciones que la regulación le confiere,
- Adecuada salvaguarda de los recursos y activos puestos por la ciudadanía a su administración y control, y
- Actuación productiva responsable con la vida, el entorno natural-ambiental respetando a las personas y otros seres vivos.

Cuando se hable de exactitud, en la revelación contable a través de los estados de representación, se comprende el sentido de la neutralidad e inesgabilidad asociada para que sea pertinente como insumo básico de la adopción de decisiones, lo cual no significa la existencia de un conjunto único de cifras que exprese correctamente los resultados de una sociedad o empresa y su situación financiera.

Aun cuando, la información no es responsabilidad del auditor, pues la administración de la entidad prepara los estados contables, la crítica más dominante es que no hay una clara postura frente al cumplimiento de la normativa contable en forma CREATIVA, cuando a causa de los métodos contables elegidos por las directivas o sus prácticas de inclusión de datos conducen a resultados diferentes, la limitación se manifiesta en la emisión de un dictamen con reservas, explicando claramente los factores de desacuerdo, las implicaciones para los estados de representa-

ción y si le es factible debe valorarlos cuantitativamente o en caso de desacuerdo sustancial, las directrices le sugieren emitir opinión desfavorable.

La opinión común, es que la comunidad espera que el informe del auditor garantiza la solidez financiera de la empresa o sociedad, en virtud a la información elaborada atendiendo los principios de contabilidad, en especial el de continuidad, gestión continuada o empresa en marcha, por lo que es una tarea del auditor no perder de vista los factores que puedan resultar determinantes para el cambio o mutación de la situación de supervivencia del ente auditado en el tiempo<sup>102</sup>.

La solvencia de la entidad supone aceptación del principio de continuidad, lo que podría advertir que el informe del auditor debería contemplar expresamente esta situación, aun sin eximir la responsabilidad permanente de sus directivos en la salvaguarda de los recursos, sin embargo, esto requiere cautela y tacto, ya que por ser una alerta, los involucrados tenderían a aumentar el riesgo de quiebra, forzando un desenlace de la situación desfavorable. Para este caso, en la Unión Europea existen mecanismos concretos para las empresas y sus responsables: los directivos y los auditores para contrarrestar el riesgo de quiebra o minimizar los problemas derivados del cuestionamiento sobre el principio de continuidad de funcionamiento. Así, en caso de pérdida recurrente del capital suscrito, la junta directiva

---

<sup>102</sup> Los auditores no deben tener lazos o intereses cruzados con el cliente, que los obliguen a no hacer sonar las alarmas oportunamente o a ocultar y destruir información. En el caso de la SEC norteamericana, se exige a quienes ejercen funciones auditoras a diseñar procesos que aseguren la detección oportuna de actos ilegales que afecten la información financiera, al igual que las conductas que busquen ocultar al público la verdadera situación. Al ejecutar dichos procedimientos, cualquier irregularidad debe ser comunicada a la junta directiva en un informe escrito, si ésta no corrige las deficiencias reportadas, el auditor debe acudir ante la SEC, trasladando el documento que las describe, cumpliendo con dicha normativa.

deberá establecer si procede o no la disolución o adoptar otro tipo de medidas<sup>103</sup>. Contexto en que, si no están involucrados, podría proponerse que los directivos deberían aportar pruebas a los auditores para sustentar la opinión sobre confirmación de continuidad y éstos aplicar procedimientos específicos para sustentarla y dictaminar luego en el informe o entregar los resultados de sus comprobaciones al organismo de control competente.

Aún a pesar de lo complejo que resulta garantizar plenamente la solidez financiera de una empresa o sociedad por la incertidumbre y cambio continuo de la situación de mercado, parece razonable que mínimo los 12 meses siguientes a la aprobación de los estados financieros, si la empresa cuenta con los recursos financieros necesarios para operar, habrá continuidad. Los auditores por su parte, aplicarán procedimientos de verificación acordes al juicio que emiten los directivos haciendo de conocimiento público los resultados de sus comprobaciones<sup>104</sup>.

Advertir a la comunidad es su compromiso para evitar mayores problemas de orden público, los delitos de guante blanco y la corrupción que conforme a su relación con la regulación y su voluntad de definir directrices a la profesión contable y auditora, ha limitado el fraude al proceso de detección en la auditoría y no ha reglado sobre los compromisos y responsabilidades derivados. El auditor debe investigar las sospechas que tiene hasta

confirmarlas o rechazarlas, aun si no afectan sustancialmente los informes contables, pero la implicación de la dirección en el fraude, en el contexto descrito de «implicación recurrente» que defiende intereses particulares de la institucionalidad, impide al auditor defender el interés público y quedar expuesto a ser procesado por informar con base en sospechas o más aun, con pruebas no se garantiza que los responsables paguen por sus delitos, pues quedan sujetas a ser destruidas u ocultadas. En ausencia de control institucional, podría liberarse el presupuesto de confidencialidad que reposa sobre la información y el deber de informar a un organismo superior independiente, sería una propuesta digna de considerar y el auditor podría acusar con respaldo para su vida y su persona.

Por último, lo que esta experiencia de fracasos financieros nos ha dejado como enseñanza para los organismos de control, es la necesidad de evaluar el estado de las leyes sobre valores no sólo en Estados Unidos sino también en nuestros países, que permitan dotar a las entidades de control y vigilancia de las herramientas jurídicas para prevenir conductas como las descritas, que suceden aun en los espacios en que la profesión de auditor está reglamentada, por lo que podemos esperar que ocurra algo similar en el medio latinoamericano. En Colombia muchos se oponen a la reglamentación del ejercicio de la revisoría fiscal, figura inspirada en los princi-

---

103 Cfr. Artículo 17 de la II Directiva del Consejo (77/91/CEE del 13-XII-1976) ; CNPF AFEP, Le conseil d'administration des sociétés (Rapport Vienot), julio 1995, París; Informe del Committee on the Financial aspects of corporate governance, a Code of Best Practice (Cadbury Report), Burgess Science Press, diciembre de 1992, Londres.

104 Libro Verde, Op. Cit. párrafo 321.

pios de fiscalización permanente, autocontrol e independencia de la corriente latina y, las superintendencias no se han pronunciado res-

pecto a las sanciones a que se harán acreedoras las empresas de auditoría que fallen al compromiso social a que están obligadas.

## 9. EPÍLOGO

La contabilidad financiera y su producto final, los informes financieros implementados desde el poder de dominación establecido por las instituciones reguladoras descritas en este trabajo, constituyen un catalizador ipsofacto de la dependencia. Son variables explicativas de la ampliación de la brecha de atraso de los países en vía de desarrollo y atenúan un rol analítico-crítico en la acumulación de capital; en ellos la élite transnacional privilegia la información evidenciando conflictos con otros grupos interesados en el rompimiento de los privilegios descritos.

Un eslabón de la alienación se manifiesta en la creencia errada que la solución a las deficiencias académicas universitarias, los profesionales y el mercado de servicios profesionales, se halla accediendo a la protección y al trabajo en las firmas. Nada más alejado de la realidad cuando para llegar a ser un contador altamente cualificado tendría que recurrir a arduas jornadas de capacitación en las técnicas y estándares que emiten las instituciones descritas en este trabajo, hasta lograr un adiestramiento práctico que le permita incrementos positivos en las utilidades de sus empleadores.

El control del ejercicio profesional sobre la negación de reflexiones de tipo social o científico, evidencia la justificación de su proceder. No es un secreto que el proceso alienante que caracteriza la formación de firmas internacionales se soporta en su capacidad tecnológica, también utilizada por organizaciones nacionales cuyas políticas se inspiran en los mismos criterios ideológicos y de hegemonía.

También se puede traslucir que aunque aparentemente la investigación es independiente, en el fondo se maneja y orienta a través de los intereses de los grandes gabinetes de auditoría y en específico por el peso gremial del instituto americano de contadores; consecuencia grave para el desarrollo de la contabilidad, que ha pasado a ser un saber estratégico<sup>105</sup> al servicio de los intereses privados del gran capital, lo cual significa que el entorno y sus problemas concretos no se deben ignorar para establecer las premisas sobre las cuales se va a construir cualquier sistema de información independiente de la metodología que se vaya a utilizar.

Otra conclusión que podría extraerse, sería que la construcción del sistema contable debe responder al entorno económico particular y que la im-

---

<sup>105</sup> Un saber social se torna estratégico por el manejo subdesarrollado que irrumpe en su estructura conceptual e investigativa, conduciendo el objeto de estudio contable a detentar su interés rector hacia cauces completamente diferentes a los originarios. Ampliar en: GONZÁLEZ SANTOS, Luis Antonio. 1997. «Teoría Crítica y Contabilidad: Un espacio de Reflexión». Revista Innovar, No. 10. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.

posición a crítica de otros modelos foráneos no es salida a la insuficiencia conceptual de la contabilidad, característica de esta región particular. El desarrollo de la contabilidad en los procesos de acumulación capitalista debe favorecer su función social controladora y su utilidad al privilegiar la comunicación libre y pública mediante la implementación de procesos de argumentación racional. Pensamos que el modelo de Fiscalización debe corresponder a la filosofía propia de esta parte del planeta y ser coherente para evitar la agoría planetaria<sup>106</sup>.

«la crisis planetaria de una humanidad aún incapaz de convertirse en humanidad puede entonces denominarse, agonía, es decir un estado trágico e incierto donde los síntomas de muerte y de nacimiento luchan y se confunden. Un pasado muerto que no muere y un porvenir naciente que no acaba de nacer».

Estamos en mora de reorientar nuestro interés emancipador en procura de construir soluciones propias con el desarrollo del saber contable fundamental que trascienda más allá de lo elemental y foráneo. La temporalidad del conocimiento corresponde al avance y evolución

de la ciencia, la educación y el pensamiento académico comprometido con los intereses fundamentales de la comunidad latinoamericana, contrario a la armonización normativa y práctica.

Finalmente, el desenfoco universal de la expresión «Principios de Contabilidad o Normas de Auditoría», generalmente aceptados<sup>107</sup>, representa para el saber contable fundamental una orientación hacia el servicio del gran capital tornando la contabilidad en saber estratégico. El objeto de estudio

contable aplicado a la producción de información legítima en gran medida su reconocimiento o adhesión por consenso por parte de los países en que se permeó como imposición regulativa el modelo contable.

De este modo, el escaso desarrollo disciplinal del saber contable explica la tesis sostenida frente a la dependencia y como colofón la necesidad de emprender la construcción de un modelo distinto, sin embargo, acudir a la vía empírica no sería políticamente viable para nuestras naciones, el camino sería la investigación fundamental. Con ello escaparíamos de las

**El desenfoco universal de la expresión «Principios de Contabilidad o Normas de Auditoría», generalmente aceptados, representa para el saber contable fundamental una orientación hacia el servicio del gran capital tornando la contabilidad en saber estratégico.**

106 Las palabras elocuentes del profesor francés, describen la complejidad de la situación. MORIN, Edgar «La Agonía Planetaria» En: Cuadernos de Economía No 23 Vol. XIV. Segundo Semestre 1995. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá pp 197-230.

107 En expresión del profesor QUINTERO CASTRO, Hernán. «Problemas Contables del Mundo Contemporáneo». Memorias del 13 Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública, FENECOP, Medellín, 18-21 de Marzo. 1999. Texto dedicado a plantear cinco tesis, desafiadas frente al inmovilismo característico de la formación académica en los centros educativos relacionados con el desarrollo de los problemas fundamentales del saber contable.

manifestaciones, conceptos y representaciones terminales, ideologizadas y lograríamos esclarecer para el saber contable, su verdadero papel, es decir conocer su ser ahí como objeto, forma y contenido en pensamientos en sí, o sea al ser<sup>108</sup>.

«Enfrentamos el peligro de transformar nuestro conocimiento en una externalidad de la globalización, sin base científica, sin adecuación a nuestras realidades, sin pruebas empíricas de eficiencia, sin participación activa en

la creación de nuestras normas, sin ser artífices de nuestro propio destino. Es nuestra responsabilidad social ser los arquitectos de una contabilidad de alta calidad técnica pero, fundamentalmente, de fuerte contenido humano, de verdadera utilidad comunitaria y al servicio de la equidad social, que permita dar respuesta a nuestras propias realidades, que comprenda -como dice Serrat- que «detrás de los números está la gente», confiar en que las múltiples posibilidades del porvenir abrirán espacio para nuestra gran oportunidad». Jorge Manuel Gil.



## BIBLIOGRAFÍA

- AMAT, Oriol y BLAKE, Jhon. 1996. **Contabilidad Europea**. Edita Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. AECA, Madrid, España.
- ARPAN, J. y RADEBAUG, L. H. 1985. «**International Accounting and Multinational Enterprises**». Warren Gorham and Lamont. pp. 348.
- BENSTON, G, J. 1969. **The effectiveness and effects of the SEC's, Accounting disclosure requirements**. In **Economic Policy and the Regulation of Corporate Securities**. Ed. H.G. Manne. 23-79. Washington. D.C. American Enterprise Institute for Public Policy Research.
- CHOI, Frederick. 1979. «**ASEAN Federation of Accountants: A New International Accounting Force**. **International Journal of Accounting**. Otoño, pp. 53-75. También 1981 «**A Cluster Approach to Accounting Harmonization**». Management Accounting USA, agosto.
- COLECTIVO NOSOTROS. Universidad Nacional de Colombia y CELIEC, 1988 «**Memorias del Seminario: Los Principios Contables en Colombia**» Octubre, Bogotá D.E.
- Comisión de la Unión Europea – CUE. **2000 White paper on environmental liability**. Documento COM (2000) 66 final. Comisión de la Unión Europea, febrero; 2001 Green Paper. Promoting a european framework for corporate social responsibility. Documento COM (2001) 366 final., julio.
- GABAS TRIGO, F. 1991 «**El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera**». AECA. Madrid España,
- GARCÍA BENAÚ, María Antonia, LAÍNEZ GADEA, José. 1996. «**Contabilidad para la Empresa Multinacional**». Pirámide. Colección. Economía y Gestión Internacional. Madrid. España.

---

<sup>109</sup> Ampliar En: GONZÁLEZ, SANTOS, Luis Antonio. 2000. «Modernidad y Post Modernidad Contable: Una aproximación a su comprensión desde el Contexto» En: Revista Legis del Contador No.1. Editorial LEGIS. Bogotá. Colombia.

- GRACIA LÓPEZ, Edgar, 1991. «**Las Transnacionales Auditoras. Aproximación al entendimiento de su Naturaleza**». En: Historia de la Contaduría Pública Siglo XX. Universidad Central, Bogotá D.E.
- GONZÁLEZ SANTOS, Luis Antonio, 1997. «**Teoría Crítica y Contabilidad: Un espacio de Reflexión**». Revista Innovar No. 10. Fac. de Ciencias Económicas, Universidad Nacional, Bogotá.
- GONZÁLEZ SANTOS, Luis Antonio, 1994. «**Una Aproximación Sociológica a la Contabilidad**». Tesis Meritoria. Contador Público. Fac. Ciencias Económicas, Universidad Nacional, Bogotá.
- International Accounting Standard Board, IASB, **Deterioro del Valor de los Activos**. Norma Internacional de Contabilidad No. 36, IASB, abril 1998; Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes. NIC No. 37, IASB, julio 1998; Activos Intangibles. NIC No. 38, IASB, julio 1998
- ONU. 1985. «**Las firmas transnacionales de Auditoría y las Relaciones Económicas Internacionales**». En: Revista Economía Colombiana No. 171. Bogotá.
- RIBBICOFF, Abraham.1977. «**Control de las Ocho Grandes Firmas de Contadores y del AICPA sobre los Estándares Contables**» Traducción libre. The Journal of Accounting.
- SENES GARCÍA, Belén, 2002. «**Responsabilidad Medioambiental, Recomendación de la Unión Europea**».Revista Legis del Contador No. 10.(abril-junio), Editorial LEGIS, Bogotá pp 121-162.
- STEVENS, Mark.1986. «**Las guerras de las Empresas Auditoras**» , Planeta. Bogotá.
- TUA PEREDA, Jorge, 2001. «**Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre la incidencia del Medio Ambiente en la Información Financiera**». Revista Legis del Contador No. 7. Editorial LEGIS, Bogotá.
- VERNON, Raymond. 1980. «**Tormenta sobre las Multinacionales**» Editorial FCE, Bogotá.

# LOS EFECTOS DE LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA SOBRE LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS EN AMÉRICA LATINA

RICARDO MARTNER

## INTRODUCCIÓN

**E**l mundo de hoy está marcado por lo que se conoce como el proceso de globalización, es decir, la creciente gravitación de los procesos económicos, sociales y culturales de carácter mundial sobre aquellos de carácter nacional o regional. En el terreno económico, el actual proceso de globalización es asimétrico e incompleto, y se caracteriza por un importante déficit en materia de gobernabilidad. La dinámica del proceso esta determinada, en gran medida, por el carácter desigual de los actores participantes. En su evolución ejercen una influencia preponderante los gobiernos de los países desarrollados, así como las empresas transnacionales, y, en una medida mucho menor, los gobiernos de los países en desarrollo y las organizaciones de la sociedad civil.

### RICARDO MARTNER

Director de la Dirección de Gestión Pública y Regulación, ILPES/CEPAL, Naciones Unidas

Este documento fue presentado al XXIX Seminario Internacional de Presupuesto Público, organizado por la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México, la Asociación Mexicana de Finanzas y Presupuesto Público y el Gobierno del Estado de México, llevado a cabo en Ixtapan de la Sal, entre los días 23 al 27 de junio de 2002.

La CEPAL<sup>1</sup> rechaza el uso normativo del concepto de globalización, que resalta la idea de una única vía posible de liberalización plena de los mercados mundiales y de integración a ellos como destino inevitable y deseable de toda la humanidad. La evolución de las instituciones multilaterales que ha acompañado a este proceso y las actuales controversias sobre gobernabilidad global demuestran que no hay un único ordenamiento internacional posible, y que tampoco existe una sola manera de distribuir las funciones entre instituciones y organismos de alcance mundial, regional y nacional. Existen múltiples vías de inserción en la economía global; las diferencias responden a la historia de cada país, como también a su valoración de las oportunidades y riesgos que conlleva la inserción.

La globalización brinda, sin duda, oportunidades para el desarrollo. Las estrategias nacionales deben diseñarse hoy en función de las posibilidades que ofrece y de los requisitos que exige. Pero, al mismo tiempo, este proceso plantea riesgos originados en nuevas fuentes de inestabilidad (tanto comercial cuanto financiera), riesgos de exclusión y riesgos de acentuación

de la heterogeneidad estructural entre sectores sociales y regiones. Muchos de estos riesgos obedecen a varias características preocupantes del actual proceso de globalización. La globalización tiene un sesgo hacia los mercados financieros, y la agenda internacional que la acompaña tiene un carácter asimétrico e incompleto. La agenda no incluye, por ejemplo, temas como la movilidad de mano de obra ni mecanismos que garanticen la coherencia global de las políticas macroeconómicas, ni pautas internacionales para lograr una adecuada tributación del capital, ni acuerdos de movilización de recursos para compensar las tensiones distributivas que se generan por la globalización, tanto entre países como al interior de ellos.

Estas carencias, a su vez, reflejan la ausencia de una gobernabilidad adecuada para el mundo de hoy, no sólo económica –como se ha hecho particularmente evidente en el campo financiero– sino también en muchos otros terrenos, debido al enorme contraste entre los problemas de alcance mundial y los procesos políticos, que siguen teniendo como marco las naciones e incluso, crecientemente, los espacios locales.

## LA GLOBALIZACIÓN COMERCIAL Y FINANCIERA

Después de la segunda guerra mundial se inicia una nueva etapa de integración global, en la que conviene distinguir dos fases absolutamente diferentes, cuyo punto de quiebre se produjo a comienzos de la década de 1970, como con-

secuencia de la primera crisis petrolera, de la creciente movilidad de capitales privados y de la desintegración del régimen de regulación macroeconómica establecido en 1944 en Bretton Woods. Podemos hablar de una prime-

---

<sup>1</sup> «Globalización y desarrollo», documento presentado al Vigésimo noveno período de sesiones de la CEPAL, Brasilia, Brasil, 6 al 10 de mayo de 2002.

ra fase de globalización que se caracterizó por un gran esfuerzo por desarrollar instituciones internacionales de cooperación financiera y comercial, y por la notable expansión del comercio de manufacturas entre países desarrollados, pero también por la existencia de una gran variedad de modelos de organización económica y una limitada movilidad de capitales y de mano de obra. En el último cuarto del siglo XX se consolidó una nueva fase de globalización, cuyas principales características son la gradual generalización del libre comercio, la creciente presencia en el escenario mundial de empresas transnacionales que funcionan como sistemas de producción integrados, la expansión y la considerable movilidad de los capitales, y una notable tendencia a la homogeneización de los modelos de desarrollo, pero en la que también se observa la persistencia de restricciones al movimiento de mano de obra.

Los progresos registrados en el transporte, la información y las comunicaciones forman parte de un conjunto más amplio de innovaciones tecnológicas que hicieron posible adelantos sin precedentes en la productividad, el crecimiento económico y el comercio internacional. A partir de la década de 1970, se fue haciendo cada vez más común la subcontratación internacional de las tareas que suponen un uso más intensivo de mano de obra, como el ensamble o la maquila, que se vio facilitada por la reducción de los costos de transporte y las regulaciones comerciales adoptadas en los países industrializados. Éste constituyó el primer paso hacia el desarrollo de sistemas de producción integrados, que permiten la segmentación de la producción en distintas etapas.

Estos cambios han realizado el protagonismo de las grandes empresas o conglomerados empresariales. De hecho, existe una estrecha relación entre el surgimiento de los sistemas integrados de producción, el aumento de las corrientes de comercio y de inversión extranjera directa, y el creciente protagonismo de las empresas transnacionales. El factor esencial ha sido indudablemente la liberalización del comercio, de los flujos financieros y de las inversiones en los países en desarrollo. Estos fenómenos contribuyen a explicar la gran oleada de inversión extranjera y la notable concentración de la producción a escala mundial.

La globalización financiera ha sido más rápida que la comercial y productiva, y se puede argumentar, con razón, que vivimos en una era de hegemonía de lo financiero sobre lo real. Ambos procesos tienen como telón de fondo un profundo reordenamiento institucional a nivel mundial, cuyo elemento esencial ha sido la liberalización de las transacciones económicas internacionales, corrientes y de capital. Sin embargo, el diseño de nuevas reglas económicas globales sigue siendo insuficiente y muestra claros vacíos institucionales.

En cambio, no ha habido una liberalización paralela de los flujos de mano de obra, que son objeto de una estricta regulación por parte de las autoridades nacionales. A esto se suma el sesgo de la regulación de los flujos migratorios contra la mano de obra no calificada que, en consecuencia, tiende a moverse por canales irregulares. Por lo tanto, la segmentación de la movilidad laboral está contribuyendo a acentuar las disparidades de ingreso por nivel de calificación, tanto en los países receptores como en los de origen.

## AMÉRICA LATINA EN LA GLOBALIZACIÓN: LUCES Y SOMBRAS

El análisis del dinamismo del comercio internacional puede combinarse con el de la «competitividad revelada» de las distintas regiones. Esto da lugar a cuatro categorías: i) productos dinámicos, en cuyo comercio una determinada región aumenta su participación («estrellas nacientes»); ii) productos dinámicos en los que reduce su participación («oportunidades perdidas»); iii) productos no dinámicos, en cuyo comercio la región considerada aumenta su participación de mercado («estrellas menguantes»), y iv) productos que combinan un bajo dinamismo con pérdida de participación en el mercado («productos en retirada»).

El dinamismo de las exportaciones de los países asiáticos en desarrollo, y especialmente de América del Norte en los años noventa, está asociado al primer grupo de productos. Por el contrario, en Europa pesan cada vez más los productos poco dinámicos en los que esta región pierde, además, participación en el mercado. En el grupo de otros países industrializados (dominado por Japón), prevalecen los productos dinámicos, aunque con pérdida de participación. África se caracteriza por el enorme peso de productos no dinámicos en los que pierde participación y el resto del mundo –(fundamentalmente Europa central y oriental–, por la pérdida de participación en productos dinámicos.

Dentro de estos patrones, América Latina y el Caribe se distinguen por la importancia de los productos poco dinámicos, que representan de hecho la mayor proporción de sus exportaciones (más de tres cuartas partes en la década de 1990). En realidad, hay dos patrones de especialización domi-

nantes. Uno de ellos se caracteriza por el creciente peso de las exportaciones de productos dinámicos (México y varios países de Centroamérica y el Caribe) y el otro por el predominio de productos basados en el uso intensivo de recursos naturales, cuya participación en el comercio mundial es poco dinámica (Sudamérica). El cambio más notorio registrado entre 1985-1990 y 1990-1999 fue el incremento de la participación en mercados de productos no dinámicos, que se refleja en la pérdida de importancia relativa de los productos en «retirada» en comparación con las «estrellas menguantes». Además, en el caso de los productos dinámicos la región también eleva su participación en el mercado, por lo que crece la ponderación de las «estrellas nacientes» en comparación con los productos clasificados como «oportunidades perdidas». Desde este punto de vista, el factor que más ha contribuido al dinamismo de las exportaciones regionales no ha sido su reorientación hacia productos dinámicos en el comercio internacional, sino la acentuación de la competitividad dentro de la estructura exportadora vigente.

Los términos de intercambio entre productos básicos y manufacturas ejercen una influencia crucial, tanto en el desempeño macroeconómico de corto plazo cuanto en las posibilidades de crecimiento de los países en desarrollo, dado el importante lugar que ocupan en la estructura exportadora de estos países. En la década de 1950, Prebisch y Singer formularon la hipótesis de que los términos de intercambio tenían una tendencia secular al deterioro. A partir de datos sobre los precios de 24 productos básicos en el período comprendido entre 1900 y el 2000, es posible

CUADI ESTRUCTURA EXPORTADORA POR T (Porcentaje de exportaciones en		
	Estrellas nacientes	Oportunid perdid:
<b>A. 1965-1990</b>		
Europa Occidental		
Año base	30.7	36.7
Año final	36.5	38.9
Estados Unidos y Canadá		
Año base	15.3	44.5
Año final	22.9	47.2
Otros industrializados		
Año base	21.0	47.0
Año final	30.9	44.1
América Latina y el Caribe		
Año base	11.4	20.8
Año final	22.6	24.3
África		
Año base	5.2	11.0
Año final	13.6	18.8

demostrar que los términos de intercambio de los productos básicos, con la excepción del petróleo, han sufrido un deterioro tal que actualmente representan menos de la tercera parte de lo que representaban antes de 1920. El deterioro de los

términos de intercambio de los productos básicos no se ha revertido; actualmente, la sobreoferta de productos básicos y la desaceleración de la economía mundial no permiten esperar una recuperación en los próximos años<sup>2</sup>.

2 José Antonio Ocampo y María Ángela Parra, «El retorno de un eterno debate: los términos de intercambio de los productos básicos», Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2002, inédito.

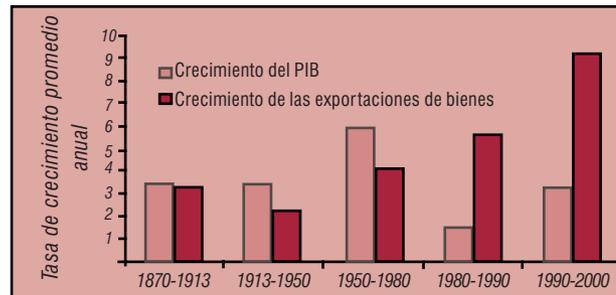
A pesar de que la región ha logrado aumentar su participación en los mercados mundiales y en la atracción de inversiones extranjeras, los encadenamientos productivos de estas actividades dinámicas han sido débiles. Más aún: el empleo cada vez más frecuente de bienes intermedios y de capital importados, característico de los sistemas de producción integrados de los sectores globalizados, ha dado origen a una desintegración de las cadenas productivas y de los sistemas nacionales de innovación establecidos en la etapa anterior de desarrollo, y éstos no han sido sustituidos por otros, al menos a un ritmo similar. Además, la participación regional en las actividades dinámicas del comercio internacional, sobre todo las que tienen un alto contenido tecnológico, ha sido baja. Debido a lo anterior, el efecto multiplicador y las externalidades tecnológicas

generadas por las actividades dinámicas han sido endebles e intermitentes.

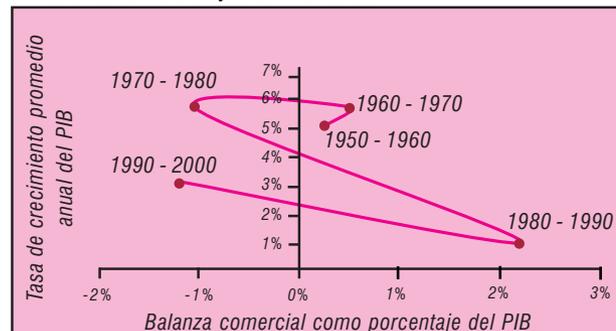
A su vez, las reducidas balanzas comerciales han contribuido a que las necesidades de financiamiento externo sigan siendo altas, aun en contextos recesivos. En este marco de insuficiente arrastre de los sectores dinámicos y de lento crecimiento económico global, la heterogeneidad estructural (dualismo) de los sectores productivos se ha acentuado: actualmente hay muchas más empresas de «categoría mundial», muchas de las cuales son subsidiarias de empresas transnacionales, en tanto que una proporción creciente del empleo se concentra en actividades informales de baja productividad, sector en el que se han generado siete de cada diez nuevos empleos en las áreas urbanas latinoamericanas en el último decenio.

**GRÁFICO 1**

**A. Tasas de crecimiento**



**A. Balanza comercial y crecimiento del PIB**



## ASIMETRÍAS RECURRENTE

La persistencia y ampliación de las desigualdades internacionales en los niveles de desarrollo han sido objeto de un amplio debate. La CEPAL se ha alineado históricamente con la visión de que los mecanismos de mercado tienden a reproducir, e incluso a ampliar, las desigualdades existentes. Sin embargo, el reconocimiento del papel esencial que desempeña la estructura internacional se vincula a la forma en que ésta condiciona las oportunidades que se les abren a los países y los riesgos a los que se enfrentan, así como a la

eficacia de los esfuerzos nacionales orientados a maximizar los beneficios de su inserción externa. Por este motivo, así como a nivel nacional la acción redistributiva del Estado es esencial para garantizar la igualdad de oportunidades, en el plano mundial los esfuerzos nacionales sólo pueden fructificar plenamente si están complementados por reglas del juego equitativas y estables, y de una cooperación internacional destinada a poner fin a las asimetrías básicas que caracterizan al orden global (cuadro 2).

**CUADRO 2**  
**ASIMETRÍAS INTERNACIONALES: PARTICIPACIÓN DE LOS PAÍSES**  
**EN DESARROLLO EN LA ECONOMÍA MUNDIAL**  
(Porcentaje del total mundial)

	1990	1999
Población	84.0	85.0
Producto interno bruto (dólares corrientes)	22.3	23.8
Producto interno bruto (paridad de poder de compra)	43.6	43.9
Formación bruta de capital fijo (dólares de 1995)	23.9	24.0
Valor agregado en la industria, 1998 (dólares de 1995)		27.5
<b>Derechos otorgados a residentes</b>	<b>1995</b>	<b>1999</b>
Patentes	6.1	8.7
Diseños	15.3	11.0
Marcas	33.9	21.9
Modelos de utilidad	15.3	44.4
Variedad de plantas	7.0	17.8
<b>500 mayores empresas</b>		<b>1999</b>
Número de empresas		5.0
Ventas		4.6
Activos		3.6
Valor bursátil		5.8
Empleados		12.0
<b>Cuotas de mercado por categoría de intensidad tecnológica</b>	<b>1995</b>	<b>2000</b>
Productos primarios	62.0	59.6
Manufacturas basadas en recursos naturales	31.3	31.8
Manufacturas con bajo contenido tecnológico	33.6	50.3
Manufacturas con contenido tecnológico medio	10.8	21.4
Manufacturas con contenido tecnológico alto	16.8	36.6
Otras transacciones	28.8	41.6

Fuente: Cálculos de la CEPAL

Estas asimetrías son fundamentalmente de tres tipos. La primera, es la altísima concentración en los países desarrollados del progreso técnico, el factor que todas las escuelas de pensamiento identifican como la fuente básica del crecimiento económico. Los problemas más importantes que se plantean en esta área se deben a que, de acuerdo con la clásica afirmación de Prebisch: «La propagación universal del progreso técnico desde los países originarios al resto del mundo ha sido relativamente lenta e irregular». Esto obedece a que todos los mecanismos de difusión están sujetos a restricciones o costos.

Por otra parte, las economías de escala y externas pueden dar origen a economías de aglomeración que tienden a provocar una polarización, en lugar de una convergencia de los niveles de desarrollo. A lo anterior se suma el hecho de que la transferencia de tecnología está sujeta al pago de rentas de innovación, cada vez más protegidas por la universalización de normas estrictas de protección a la propiedad intelectual. La creación de conocimiento es, por excelencia, una actividad sujeta a fuertes economías de aglomeración, como se refleja en su altísima concentración a nivel mundial. Las economías externas vinculadas a la educación y al conocimiento pueden, por sí solas, frenar toda tendencia a la convergencia en los niveles de productividad.

El efecto combinado de estos factores explica que tiendan a prevalecer el estancamiento en niveles de ingreso medio, las convergencias truncadas o, simple y llanamente, las divergencias entre niveles de ingreso, en lugar de la convergencia postulada por las teorías convencionales de crecimiento económico. De hecho, la diver-

gencia en los niveles de desarrollo se ha mantenido, a pesar del impresionante proceso de industrialización de los países en desarrollo durante el último medio siglo, y en América Latina incluso desde antes.

La segunda asimetría está asociada a la mayor vulnerabilidad macroeconómica de los países en desarrollo ante los choques externos, que contrasta, además, con los menores y muy limitados instrumentos de que disponen para hacerles frente. Las asimetrías financieras obedecen a cuatro características de los países en desarrollo: i) la naturaleza de las monedas de denominación de la deuda externa; ii) las estructuras de plazos que ofrecen los mercados financieros; iii) el alcance de los mercados secundarios, y iv) la relación muy desfavorable entre el tamaño de los mercados financieros de estos países y las presiones especulativas que enfrentan. Las tres primeras significan que los agentes que pueden acceder a los mercados internacionales (el gobierno y las grandes empresas) se enfrentan a un descalce de monedas y que los que no tienen acceso a esos mercados (las empresas medianas y pequeñas) se ven afectados por un descalce de plazos; en general, es imposible contar con una estructura financiera que evite simultáneamente ambos riesgos. Esto implica que los mercados financieros de los países en desarrollo son mucho más «incompletos» que los internacionales.

Las asimetrías macroeconómicas se deben al carácter procíclico de los flujos de capital hacia los países en desarrollo. Este comportamiento se funda en la percepción de que, con escasas excepciones, los países en desarrollo son mercados de alto riesgo, sujetos a ciclos financieros con diferencias muy marcadas en los que se alternan

fases de mayor «apetito de riesgo» con «sequías» asociadas a la «huida hacia activos de calidad». El efecto de todos estos factores es una gran asimetría macroeconómica: mientras los países industrializados tienen mayores márgenes para adoptar políticas anticíclicas, que inducen una respuesta estabilizadora de los mercados financieros, las economías de los países en desarrollo prácticamente no disponen de esos márgenes, ya que los mercados financieros tienden a agudizar las variaciones del ciclo y los agentes del mercado esperan que las autoridades también se comporten en forma procíclica. Esto se ha traducido en una agudización de las asimetrías macroeconómicas entre centro y periferia durante esta fase de la globalización.

Este hecho ha quedado claramente de manifiesto durante las frecuentes crisis sufridas por los países en desarrollo en las últimas décadas, cuando los mercados los han presionado a adoptar una «(macro) economía de depresión». En términos más precisos, la principal característica que presentan las economías de los países en desarrollo ante la inestabilidad financiera global es la tendencia a la sucesión de fases alternadas de «macroeconomía de bonanza» y «macroeconomía de depresión». Con posterioridad a la segunda guerra mundial, los acuerdos macroeconómicos y financieros multilaterales evidentemente han ofrecido un alivio coyuntural en los episodios de crisis, pero su alcance es relativamente reducido en comparación con los choques financieros que enfrentan los países en desarrollo, y su aplicación está siempre sujeta a la adopción de medidas de austeridad.

A las consideraciones anteriores cabe agregar que existe una tercera asimetría, asociada al contraste entre la elevada movilidad de los capitales

y la restricción de los desplazamientos internacionales de la mano de obra, especialmente de la menos calificada. Las asimetrías en la movilidad internacional de los factores productivos dan origen a sesgos en la distribución del ingreso, que perjudican a los factores menos móviles. Además, afectan a los países en desarrollo, debido a la abundancia relativa de mano de obra poco calificada en esos países. La escasa movilidad internacional de este factor contribuye también a una sobreoferta en los mercados internacionales de bienes en que se especializan los países en desarrollo, caracterizados por bajos «costos de entrada».

El fracaso de los debates sobre el nuevo orden económico internacional a comienzos de la década de 1980 dio paso a una etapa absolutamente diferente, de desinterés en la asistencia oficial para el desarrollo; de «graduación» de los países en desarrollo, especialmente los de ingreso medio; de la importancia prioritaria dada a la homogeneización normativa en desmedro de los principios de trato preferencial, y de las reformas estructurales uniformes impulsadas al amparo de una ampliación excesiva de la condicionalidad por parte de los organismos de Bretton Woods. Según el nuevo paradigma, el objetivo primordial del reordenamiento de la economía internacional debía ser garantizar condiciones igualitarias («campo de juego nivelado») que aseguren el funcionamiento eficiente de las libres fuerzas del mercado. En este contexto, los principales beneficios del proceso para los países en desarrollo serían la posible desaparición del proteccionismo de los países desarrollados en los sectores «sensibles» y la seguridad de un desarrollo encabezado por las exportaciones, dentro de un marco comercial internacional con reglas claras y estables.

De acuerdo con esta lógica, la corrección de las asimetrías internacionales se basaba exclusivamente en el reconocimiento de la responsabilidad internacional ante los países de menor desarrollo relativo, lo que equivalía a una réplica a nivel internacional de la visión de la política social como estrategia de focalización de las acciones del Estado en los sectores más pobres. Los beneficios recibidos por los países en desarrollo en esta etapa también fueron modestos.

Los debates y negociaciones internacionales más recientes dejan entrever el inicio de una nueva etapa, cuyas características aún no se han delineado plenamente. Una serie de factores han contribuido a esta situación: la adopción de la Iniciativa para la Reducción de la Deuda de los Países Pobres muy Endeudados, que se puso en marcha a fines del decenio pasado; el compromiso de algunos países industrializados de frenar la tendencia a la baja de la asistencia oficial para el desarrollo; los debates en torno al desequilibrio de los resultados de la Ronda Uruguay y los problemas de instrumentación de los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio; la prioridad otorgada a los diversos aspectos del desarrollo en la ronda de negociaciones de la OMC, que se inició en Doha en noviembre del 2001; la posición crítica ante la excesiva ampliación de la condicionalidad, a raíz de los programas de ajuste

estructural adoptados durante la crisis de la deuda, la transición de las economías de Europa central y oriental y la crisis asiática; la aceptación formal del principio de «sentido de pertenencia» (ownership) de las políticas económicas y sociales de los países en desarrollo en las políticas de cooperación internacional y en los créditos de los organismos multilaterales; el rechazo de la homogeneización de políticas, que incluye en parte a los organismos surgidos de Bretton Woods que la impulsaron en el pasado y, en el caso del debate sobre políticas, la crítica generalizada al «Consenso de Washington».

De hecho, muchas de estas posiciones son compartidas por los principales organismos de cooperación financiera internacional. Por lo tanto, la coyuntura actual es particularmente propicia para un debate constructivo sobre la cooperación para el desarrollo. Esta cooperación debería apuntar a corregir las asimetrías básicas del orden económico internacional, en el marco de una economía mundial mucho más abierta hoy que cuando se realizaron los debates sobre cooperación para el desarrollo en las décadas de 1960 y 1970. Y la corrección de estas asimetrías pasa por la conformación de un pacto fiscal que permita generar los mecanismos de estabilización y de redistribución necesarios para enfrentar la alta volatilidad comercial y financiera.

## SECTOR PÚBLICO Y GLOBALIZACIÓN

La filosofía económica dominante postula el carácter esencialmente transitorio de las perturbaciones macroeconómicas, y perverso de las intervenciones públicas. Las políticas de estabilización serían totalmente ineficaces en su objetivo de aumentar el crecimiento de largo pla-

zo, y, más aún, agudizarían las fluctuaciones. Es preferible entonces no entorpecer el normal ajuste hacia el equilibrio: hacer y deshacer puede ser más costoso que no hacer nada. Según esta ley de abstinencia, las buenas políticas son aquellas que otorgan credibilidad al aislarse de las presiones

intervencionistas. Congruentes con esta filosofía, en América Latina la mayoría de las reformas del sector público y las recientes leyes de responsabilidad fiscal han procurado eliminar o restringir el papel de regulación macroeconómica que se le atribuye tradicionalmente a las finanzas públicas.

Llama la atención sin embargo la fuerte distancia que separa la certidumbre de las recomendaciones con la intensidad de la discusión teórica y la fragilidad del análisis empírico. Por una parte, la teoría económica tiene debates fundamentales en cuanto a las causalidades en la explicación de las patologías macroeconómicas, como la inflación, el desempleo y la propia insolvencia fiscal. Por otra, el problema de la identificación es lo suficientemente grave como para incitar a los economistas a la modestia; la complejidad de interacción entre variables observables y no observables hace difícil el ejercicio de identificar regularidades estadísticas, y, por lo tanto, de demostrar empíricamente cualquier hipótesis inicial.

Muchos estudios detectan una correlación parcial negativa entre el crecimiento y el tamaño del sector público, medido éste como la relación entre el consumo de gobierno y el PIB, o como el gasto público total sobre el PIB. El argumento, de sobra conocido, es que las externalidades generadas por los gastos públicos improductivos producen distorsiones en la economía que disminuyen el crecimiento de la productividad y del ingreso. Por ejemplo, se calcula que una reducción de cinco puntos del consumo público, manteniendo constante la inversión y las transferencias,

umentaría la tasa de crecimiento promedio en las economías de la OCDE en dos tercios de punto por año en el mediano plazo.

Pero otros autores concluyen que muy pocas variables son robustas ante cambios en la especificación econométrica. Sala-i-Martin<sup>3</sup>, tomando como fijas cuatro variables (el nivel de ingreso per cápita en 1960, la tasa de escolarización primaria en 1960, la expectativa de vida en el mismo año y la tasa de inversión de 1960 a 1990), concluye que el gasto de gobierno (en ninguna de sus medidas, incluyendo el consumo público y el gasto público total) no está correlacionado con el crecimiento. De las variables macroeconómicas, la relación más directa parece ser entre la inversión y el crecimiento, y más aún cuando se trata de inversión en equipos. El nivel de inversión de un país es tanto el resultado de las políticas macroeconómicas como de la presencia directa del Estado.

Resulta así muy difícil deducir una relación causal clara entre las políticas de gobierno y el crecimiento, tanto por la complejidad de las interacciones mutuas como por la dificultad de establecer mediciones satisfactorias de la multiplicidad de acciones del Estado en la economía. Consecuente con lo anterior, la evidencia internacional no permite establecer una relación numérica contundente entre el tamaño del Estado y el crecimiento económico. Las conclusiones de política, como por ejemplo que un Estado más grande es perjudicial para el crecimiento de largo plazo, suelen desprenderse de regresiones poco

---

3 Sala-i-martin, Xavier (1997): «I just ran four million regressions», NBER Working Papers Series, 6252

robustas y debieran en consecuencia realizarse con cautela, tanto por parte de los investigadores como de los organismos internacionales. El tema de fondo se vincula con la cuestionable validez de la afirmación del liberalismo económico extremo según la cual el gasto público en general, y el consumo de gobierno en particular, debiera afectar negativamente, y de manera no ambigua, el crecimiento económico. En tal sentido, es bueno enfatizar que, empíricamente, el sector público parece tener más un papel de catalizador del crecimiento, a través de las políticas económicas que inciden en la inversión privada como de sus propios planes de infraestructura, que de freno al desarrollo. El desafío, entonces, es potenciar este papel catalizador con políticas públicas de alta rentabilidad social, y evitar los efectos de desplazamiento asociados a un inadecuado manejo financiero.

La globalización ha implicado una pérdida de protagonismo y en algunos casos una reducción significativa de los Estados nacionales. Las tres grandes reformas de los años '90, la privatización/desregulación de los mercados, la apertura unilateral al exterior y la reducción del tamaño del Estado han representado la base de la nueva modalidad de desarrollo. Pero lograr este triángulo de objetivos simultáneos es buscar la cuadratura del círculo.

En efecto, la globalización/apertura puede generar mayor crecimiento, pero también mayor volatilidad (definida como la desviación estándar de este crecimiento). La apertura económica tiene consecuencias insospechadas sobre el tamaño

del sector público. Para una muestra de 125 países, Rodrik<sup>4</sup> establece una relación positiva entre el tamaño del Estado –medido como la relación entre el consumo de Gobierno y el PIB– y el grado de apertura al exterior. En palabras del autor: «la asociación estadística entre la apertura y el gasto de gobierno parece ser robusta. No es una relación espúrea generada por variables omitidas. Ni es un artilugio de la muestra de países seleccionados o de una fuente de datos específica. La cuestión es por qué esta relación existe».

La explicación parece ser que las economías más abiertas tienen una mayor exposición a las turbulencias de los mercados mundiales, y que estos riesgos se transmiten con mayor intensidad a las economías domésticas. El gobierno cumple una función de aislamiento de las turbulencias, siendo un sector «seguro» en comparación con el sector transable. Los gobiernos consumen una fracción mayor del PIB en economías sujetas a mayores grados de riesgo externo, y ello se refleja especialmente en los programas de transferencias al sector privado, y en particular en la seguridad social. En los países industrializados, se detecta una correlación entre el grado de apertura y los gastos en seguridad social.

Cuando se incluye a todos los países, industrializados y en desarrollo, esa correlación es significativa con el consumo público, principalmente porque los gobiernos de los países en desarrollo tienden más bien a responder a las recesiones con programas de empleo público. Las estimaciones indican que la relación entre el riesgo externo y el consumo de gobierno no se detec-

---

4 Rodrik, Dani (1998): «Why Do More Open Economies Have Bigger Governments?», *Journal of Political Economy*, 106, 5, 997-1032

ta sólo con datos transversales; también es significativa cuando se consideran datos de panel y series temporales por países. Para un país con un nivel de 20% de consumo de gobierno, que es el promedio de la muestra, un alza en el grado de apertura de 10 por ciento incrementaría el consumo de gobierno en 0,8 puntos de PIB en un país con una variabilidad de los términos de intercambio igual al promedio de la muestra, y en 1,7 puntos en un país cuyos términos de intercambio varían en una desviación estándar por sobre el promedio de la muestra. Se plantea entonces que economías más abiertas, al tener una mayor exposición a los riesgos externos, conducen a un mayor gasto público en transferencias o empleo público.

Si las políticas de libre intercambio de bienes y de capital mejoran el bienestar general, también crean ganadores y perdedores, y estos últimos, en democracia, no pueden más que ingresar en los esquemas de protección social, al menos en las etapas de transición. La apertura mejora las condiciones de competitividad de las economías y su desempeño global, pero al mismo tiempo obliga al sector público a gastar más para proteger a las regiones, sectores o personas más vulnerables. La globalización creciente

parece ir de la mano de una presencia también creciente del Estado en la economía. Si esta correlación se mantiene, en nuestra región es esperable en los años que vienen una fuerte presión hacia un mayor gasto público consecutiva con el actual proceso de apertura y globalización. Las reformas que en democracia promueven al mismo tiempo la apertura al exterior y la reducción del tamaño del Estado se encaminan a un callejón sin salida.

En América Latina, aunque los procesos de privatizaciones y de apertura han reducido el Estado productor, la propia dinámica del proceso, al generar vulnerabilidad en la transición hacia un eventual mayor crecimiento de largo plazo, tiende a presionar hacia un Estado asistencial (gráfico 2). Interesa, por lo tanto, introducir en la discusión una doble distinción: una, entre el Estado productor (cuya importancia ha disminuido drásticamente) y el Estado social o benefactor (cuyo papel seguirá siendo, a todas luces, importante en el futuro); y, dos, entre la globalización sinónimo de expansión comercial y económica y la globalización sinónimo de vulnerabilidad y fragilidad, lo que a su vez modifica el contenido de la discusión sobre el papel del Estado y el significado de sus reformas futuras.

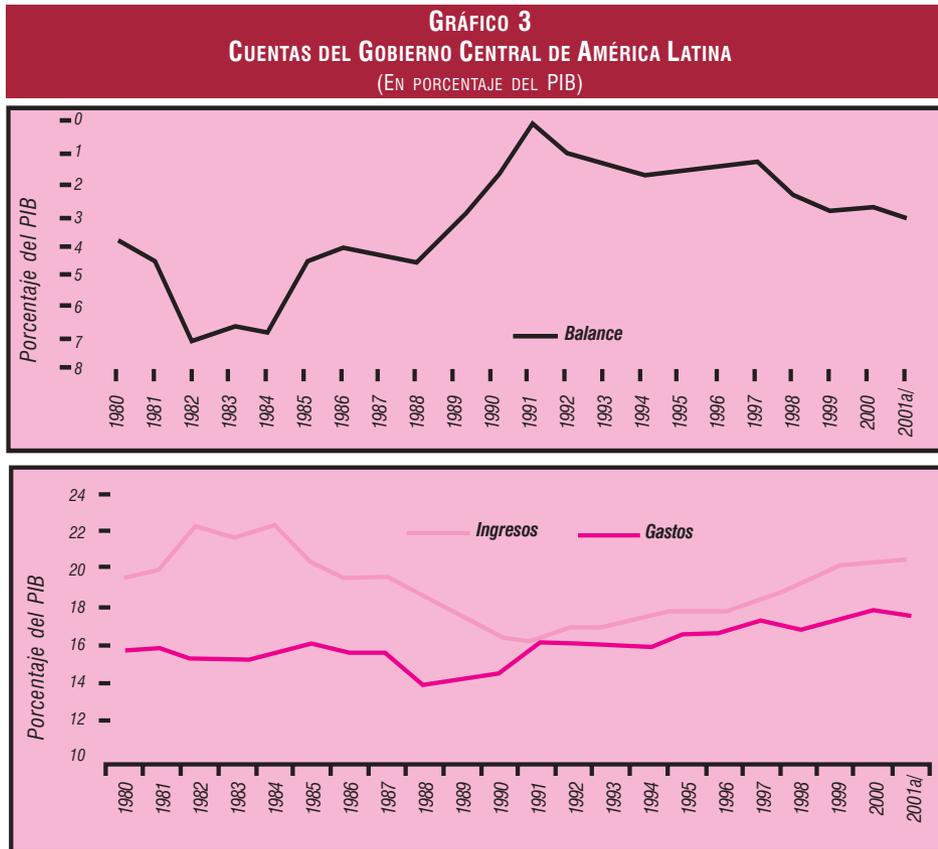
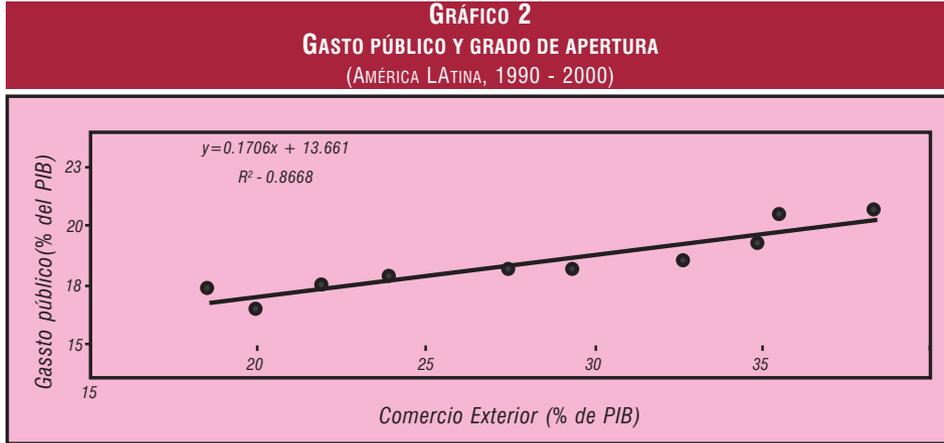
## EL COMPORTAMIENTO PROCÍCLICO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

En la década de 1990, la reactivación del crecimiento económico y el diseño de mejores sistemas tributarios permitió una notable recuperación de los ingresos fiscales. En efecto, entre 1990 y 2000, dieciséis países de la región aumentaron la recaudación tributaria del gobierno central. Han sido especialmente notorios los aumentos de re-

caudación por concepto de IVA y, en menor medida, de los impuestos directos. La recuperación de los ingresos fiscales facilitó, a su vez, la elevación del gasto público en cuatro puntos porcentuales del producto a lo largo de los años '90: de un 16.6% en 1990 a un 20.7% del PIB en 2001 (gráfico 3). Esto hizo posible, además, una recu-

peración del gasto público social, que aumentó de 10.4% del PIB en 1990-1991 a 13.1% en 1998-1999. Esta última tendencia fue más inten-

sa en la primera mitad de la década de 1990 y a partir de entonces comenzó a atenuarse.



Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales

Sin embargo, la situación fiscal de la región se ha deteriorado fuertemente en los últimos años, pues aunque los gastos han mantenido su nivel en términos relativos, los ingresos públicos han mermado como consecuencia de la desaceleración económica, del aumento de la informalidad y de la falta de mecanismos eficaces de fiscalización. La combinación de déficit públicos persistentes y del alto costo de financiamiento de la deuda pública (gráfico 4) hace que la sostenibilidad de la política fiscal se vea cuestionada en un número creciente de países de la región. Como se observa en el gráfico 4, las tasas de interés real de la deuda pública han sido muy superiores a las del crecimiento económico, en particular durante los últimos años, por lo que han puesto en peligro la solvencia del sector público. En varios países de la región (Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador), una proporción elevada y muchas veces creciente de los ingresos fiscales ha sido absorbida, por lo tanto, por el pago de intereses. Una vez más, los potenciales beneficios del acceso a los mercados financieros se han transformado en un efecto «boomerang» de insostenibilidad fiscal y de profundas crisis financieras. El problema de insostenibilidad, evidente en algunos países y latente en otros, aparece como la consecuencia natural de la prociclicidad de las políticas fiscales («el pecado original») durante la década de 1990.

En el contexto de una programación fiscal de horizonte anual e ingresos públicos que siguen muy de cerca al ciclo económico, el em-

pleo del déficit de corto plazo como meta –en lugar del déficit estructural o el nivel del gasto– ha dado lugar a políticas de gasto público procíclicas, tanto en épocas de auge como en las recesiones. El examen de 31 episodios de variación del saldo público ajustado por el ciclo económico<sup>5</sup>, revela que en veinticinco casos la política fiscal tuvo un comportamiento procíclico. En efecto, en catorce de los dieciséis casos en que el producto creció a un ritmo superior al tendencial, el saldo público fue más deficitario, lo que refleja una política fiscal expansionista (véase el gráfico 5). En cambio, cuando las economías han crecido a un ritmo inferior a la tendencia de mediano plazo, el saldo público fue menos deficitario e incluso arrojó un superávit en doce de los dieciséis episodios correspondientes, como reflejo de una política fiscal restrictiva.

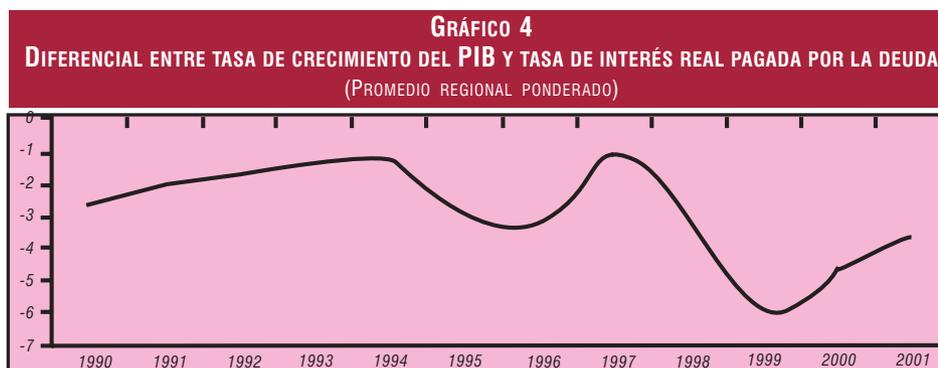
Los países que ganaron grados de libertad durante la década de 1990 (gráfico 6), disminuyendo el peso de su deuda pública en períodos de auge económico, están hoy mejor preparados para enfrentar la reversión del ciclo. El comportamiento procíclico de las finanzas públicas ha tendido a acentuarse debido a algunas características de las políticas monetarias imperantes. El endeudamiento público a tasas de interés reales superiores al ritmo de expansión económica incrementa el cociente entre la deuda y el producto, afecta la sostenibilidad de las finanzas públicas y se traduce en una menor holgura fiscal en los períodos de crisis.

1 El déficit cíclicamente ajustado se define como el balance fiscal corregido por variaciones atribuibles al ciclo económico. Para tal efecto se calcula la brecha de PIB estimando el PIB tendencial, empleando el filtro de Hodrick-Prescott, la que se aplica a la base tributaria (Martner, 2000).

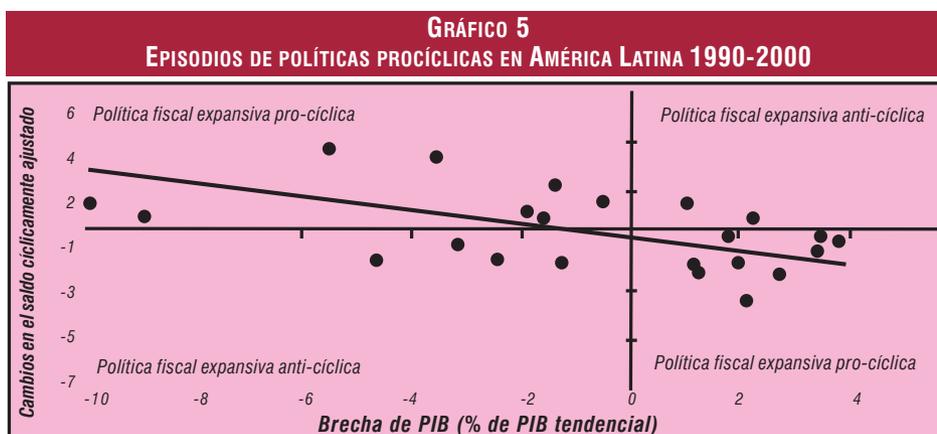
## REGLAS MACRO-FISCALES Y ESTABILIZACIÓN MACROECONÓMICA

La coexistencia de situaciones recesivas prolongadas, de entidades monetarias con algún grado de autonomía en el establecimiento de sus metas, y de leyes de responsabilidad fiscal extremadamente rígidas, han producido situaciones curiosas, en que a la autoridad monetaria sólo le preocupa la evolución de la inflación y al sector público las metas de corto plazo de saldo, por cierto imposibles de cumplir en un entorno incierto. La ausencia de coordinación de metas e instrumentos puede llevar así a una cierta dilu-

ción de responsabilidades, puesto que ninguna autoridad tiene objetivos ni debe rendir cuentas por lo que ocurre en el ámbito del nivel de actividad, de la estabilidad real y del desempleo. En el último tiempo, la combinación de políticas en la región no ha sido siempre la más adecuada, con consecuencias negativas y considerables en el desempeño agregado. La política fiscal también tiene un papel no menor en la prevención de fluctuaciones excesivas, y este aspecto no se ha considerado en las reformas recientes.

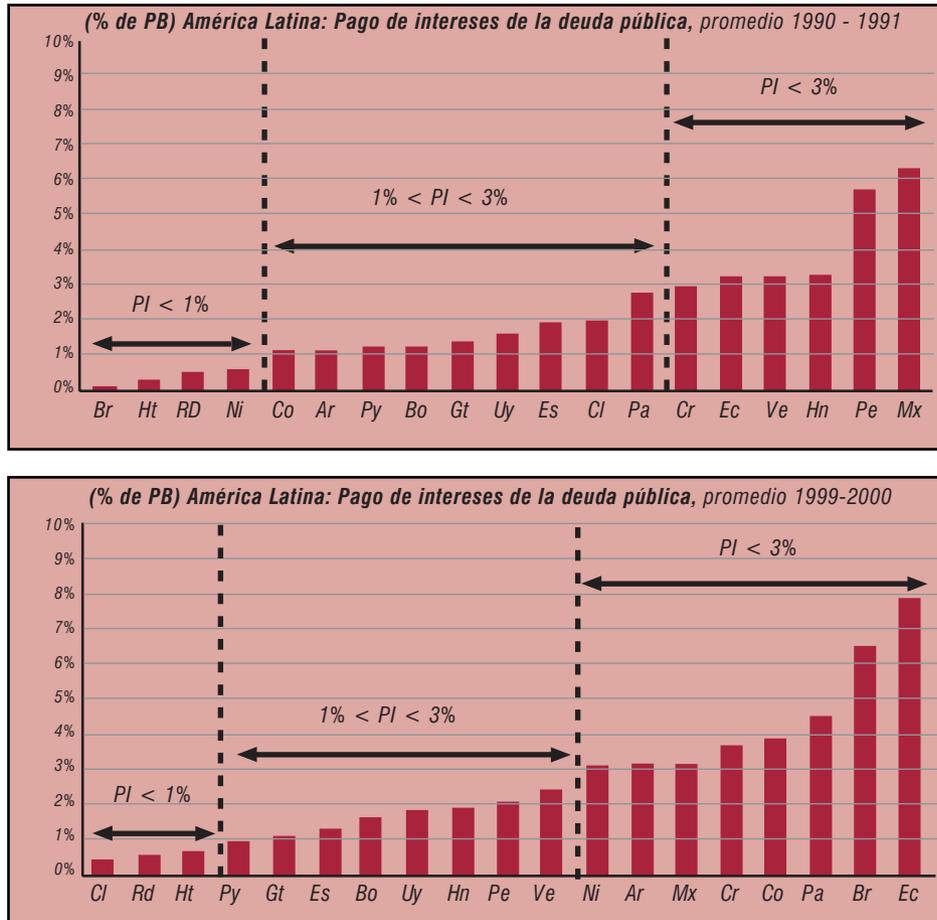


Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales



Fuente: Ricardo Martner, Varinia Tromben, "Política fiscal y estabilización macroeconómica: la experiencia reciente de América Latina", inédito. Sólo se incluyen los episodios en los cuales los valores absolutos del promedio anual de la brecha del Pib y del promedio anual del cambio cíclicamente ajustado son superiores a 0.25% por dos años o más.

**GRÁFICO 6**  
**PAGO DE INTERESES DE LA DEUDA PÚBLICA**



Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales

Las dificultades para conocer la estructura de la economía y para prever las consecuencias de los cambios no tienen por qué incitar a una gestión macroeconómica que se limite a administrar. La incertidumbre obliga a las autoridades a enfrentar, de manera recurrente, dos problemas de compleja solución: contener por una parte los estados de ánimo de los agentes macroeconómicos

(como la euforia o el pesimismo) ofreciendo una garantía de estabilidad que prolonga el horizonte temporal de las decisiones, y evitar, por otra parte, el conservatismo sistemático y la pérdida de oportunidades que éste significa. La volatilidad de la demanda induce a una subutilización de los factores de producción, lo que a su vez genera persistencia e histéresis. Para muchos autores, la

única manera eficaz de atenuar la volatilidad y la incertidumbre, y de enfrentar la debilidad persistente de la demanda global y sus devastadores efectos sobre la oferta agregada, es a través de políticas sostenibles de estímulo fiscal.

Las reglas macro-fiscales deben respetar dos principios fundamentales, como son la responsabilidad y la estabilidad. El primer principio ha sido por lo general el único objetivo de las reformas recientes de nuestros países; el segundo ha tenido un espacio bastante menor. El principio de estabilidad, entendido como el objetivo de mantener a un nivel alto la producción y el empleo, no es incorporado explícitamente en las leyes de responsabilidad fiscal de América Latina. Sin embargo, la credibilidad de las políticas se garantiza combinando adecuadamente estos principios, lo que supone disponer de mecanismos de intervención para estabilizar fluctuaciones macroeconómicas excesivas. La aplicación de reglas anticíclicas en tiempos normales, pero preservando la capacidad de discrecionalidad para enfrentar situaciones imprevistas, puede representar una respuesta a los desafíos planteados por la extraordinaria volatilidad de las economías latinoamericanas.

Los objetivos principales de la política fiscal deberían definirse de la siguiente manera. En el mediano plazo, mantener finanzas públicas sanas, mediante dos principios básicos: i) estableciendo prioridades de gasto y de tributación con el objeto de evitar alzas insostenibles de la deuda pública y/o tasas tributarias excesivas y ii) asegurando, en la medida de lo posible, que los costos de los servicios que se consumen sean pagados por la misma generación que se beneficia del gasto

público; En el corto plazo, ayudar a la política monetaria de dos maneras: i) permitiendo la plena operación de los estabilizadores automáticos en su papel de suavizamiento de las fluctuaciones macroeconómicas cuando existen variaciones de la demanda agregada, y ii) cuando sea prudente y apropiado, otorgando ayuda adicional mediante cambios en las políticas discrecionales. Por cierto, los objetivos de corto y de mediano plazo están vinculados entre sí. Por ejemplo, la posibilidad de ayudar a la política monetaria en estabilizar la economía durante un episodio recesivo depende de la fortaleza de la posición financiera de mediano plazo del sector público.

De manera inédita, en la mayoría de los países de América Latina se han establecido las bases de una gestión sana y eficiente de las finanzas públicas, con la promulgación reciente de leyes de responsabilidad fiscal. Pero quedan desafíos pendientes, especialmente en lo que se refiere al tratamiento del ciclo macroeconómico en la programación presupuestaria y al papel estabilizador de la política fiscal, aspectos fundamentales para lograr una adecuada complementariedad entre inversión pública y privada. Parece la ocasión para plantear estrategias de mediano plazo que dejen atrás los conflictos coyunturales. A pesar de los avances en materia de programación presupuestaria, y habida cuenta de las crónicas dificultades de financiamiento del sector público, las recientes reglas de política fiscal tienden aún a privilegiar metas de corto plazo, que no sobrepasan el ciclo presupuestario y que no incorporan cláusulas que permitan integrar las situaciones imprevistas que se producen de manera recurrente. El propio manual de transparencia fiscal (FMI, 2001) advierte sobre el particular: «El Código propone que cual-

quier regla adoptada por un gobierno debe estar claramente especificada. Obviamente, si una regla fiscal va a ser duradera, tiene que haber alguna flexibilidad en su aplicación cuando una desviación se justifica por las condiciones económicas».

Generalmente, las leyes de nuestros países son mucho más severas que las que están vigentes en los países desarrollados. Curiosamente, se busca ganar credibilidad macroeconómica por vías legislativas; pero la fe en las reglas o en las leyes no puede reemplazar el ejercicio de políticas responsables. La credibilidad de las políticas tiene más que ver con la capacidad de internalizar externalidades, es decir, con cuerpos legales que integran las consecuencias de cambios en el entorno.

La incertidumbre obliga a realizar frecuentes acciones discrecionales estabilizadoras y a evitar una gestión excesivamente conservadora. Existe sin embargo un problema crítico con las instituciones fiscales. Cuando los acontecimientos requieren de un giro en la orientación de la política fiscal, el cambio es muy difícil de lograr rápidamente, por la propia complejidad organizativa del sector público. Por ejemplo, las variaciones de impuestos requeridas por la coyuntura pueden llevar a intensas y largas negociaciones legislativas. Por el lado de los gastos, los cambios en los programas requieren por lo general de autorización presupuestaria, y además el diseño y evaluación de los proyectos toma tiempo. De hecho, muchos de los estímulos discrecionales se han implementado cuando la recesión estaba ya técnicamente terminada. Otro problema muy serio es el riesgo de irreversibilidad asociado a los im-

pulsos fiscales, en principio transitorios. La tendencia al sesgo de déficit, generado por la dificultad de revertir los procesos, es uno de los principales argumentos para impulsar el establecimiento de reglas compulsorias que limiten este tipo de acciones discrecionales.

A pesar de estos riesgos, cabe destacar la posición de Ball<sup>6</sup> respecto de la combinación óptima de políticas: «Los rezagos más cortos (en su impacto sobre el gasto) son la principal ventaja para usar la política fiscal (en relación a la política monetaria) como una herramienta macroeconómica. Si los hacedores de política usaran sus instrumentos fiscales, harían menos errores. Y los errores podrían corregirse más rápidamente».

La siguiente ecuación del déficit público ilustra bien la problemática de la política fiscal:

$$d = d_e - (\alpha + \beta) \text{GAP}$$

Donde  $d$  es el déficit público efectivo, de representa el componente estructural del déficit público, a la sensibilidad marginal del déficit a la brecha de PIB (o déficit cíclico),  $b$  la reacción discrecional de las autoridades al ciclo (o déficit discrecional), y  $\text{GAP}$  la brecha de PIB. Cualquier regla macro-fiscal debe tener en cuenta estos tres elementos: un objetivo de déficit estructural de mediano plazo, cláusulas de excepción y de transitoriedad cuando existan fluctuaciones macroeconómicas imprevistas, y algún margen de maniobra para afrontar situaciones recesivas persistentes. Y ello es lo que se hace en las legislaciones más recientes de algunos países.

6 Ball, Lawrence (1996): A proposal for the next macroeconomic reform, Victoria University of Wellington Foundation, Wellington.

Se trata de combinar disciplina con flexibilidad, con una programación plurianual con objetivos explícitos y una gestión de corto plazo más atenta a las fluctuaciones macroeconómicas. Estos elementos ayudan a mejorar la eficiencia y eficacia de las políticas públicas, al alargar el horizonte de la gestión pública y reservar márgenes de maniobra para enfrentar situaciones imprevistas. Esto es posible sólo en la medida en que exista transparencia y mecanismos claros de

rendición de cuentas. La combinación de metas de mediano plazo debidamente informadas (una situación cercana al equilibrio o en superávit en condiciones normales en la zona euro, equilibrio en cuenta corriente en el ciclo y deuda pública estable en el ciclo en el Reino Unido) y de una programación presupuestaria en que se define la trayectoria para acometer esos objetivos permite apreciar la situación de las finanzas públicas y su orientación.

### LOS DESAFÍOS DE LA GESTIÓN PÚBLICA EN UN MUNDO GLOBALIZADO

La estabilidad del crecimiento económico depende de la adopción de modalidades sostenibles que influyan directamente en las principales variables de la política macroeconómica. Esto supone necesariamente una visión de largo plazo en el diseño de la política, que evite la acumulación de desequilibrios y aproveche las holguras que se producen en los períodos de auge para acumular recursos con el fin de hacer frente a las fases de escasez. Las medidas que se adopten para el logro de este objetivo deben estar dirigidas a las esferas fiscal, monetaria y cambiaria, a las regulaciones prudenciales, a los flujos de capital, y a la regulación y supervisión de los mercados financieros nacionales.

La OCDE<sup>7</sup> ha identificado siete criterios de éxito para acometer apropiadamente los objetivos presupuestarios: 1) reglas macro-fiscales; 2) presupuestación plurianual; 3) planificación estratégica de los organismos; 4) relajación de controles internos; 5) contabilidad y gestión sobre

base devengado; 6) evaluación de resultados; y 7) convenios de desempeño. Nótese que esta clasificación supone una secuencia. Así, la evaluación de resultados sólo tiene sentido si se implementan las reformas anteriores.

Como es sabido, la gestión pública ha evolucionado del presupuesto por programas al enfoque por resultados. La técnica de presupuesto por programas procuraba establecer vínculos estrechos entre el proceso presupuestario, la planificación y la evaluación de los programas públicos. En su concepción más amplia, el enfoque por resultados busca más bien enriquecer la discusión presupuestaria en un marco flexible. El proceso de modernización de la gestión de las instituciones está muy vinculado en la actualidad al denominado modelo de gestión por resultados, lo que supone avanzar simultáneamente en una cierta autonomía en la toma de decisiones de los centros gestores y en la construcción de sistemas apropiados de evaluación. Esta última debe ser a

---

<sup>7</sup> Ruffner, Michael: «Institutional Arrangements and the Control of Public Expenditure in OECD Member Countries», ponencia presentada al IX curso Reformas Económicas y Gestión Pública Estratégica, Santiago, Chile, 2001. Disponible en [www.ilpes.cl](http://www.ilpes.cl)

la vez interna, a través de indicadores y de metas de desempeño, y externa, a partir de rondas evaluatorias realizadas por otros organismos. Los criterios orientadores tienen que ver con la planificación estratégica de los organismos públicos, el tipo de vinculación entre la asignación de recursos y el desempeño institucional, la transparencia del accionar del Estado, y, como corolario de lo anterior, la búsqueda del cambio de cultura organizacional de las entidades públicas.

Este proceso no está exento de dificultades, pues debe enfrentar obstáculos en las propias deficiencias actuales (pasar de una cultura de procedimientos a una cultura de resultados, orientada al usuario) y en las limitaciones externas (continuos cambios refundacionales, que impiden la emergencia de una estructura orgánica adecuada, con recursos humanos especializados). Cada experiencia es única; los factores específicos a cada país e institución hacen que instrumentos y procedimientos difieran en cada caso.

Pero es claro que la gestión por resultados sólo pasará a ser una realidad cotidiana si se refuerza la capacidad de autonomía de las agencias, a través de convenios de desempeño. Los convenios de desempeño tienen varios propósitos: aumentar la eficiencia/eficacia, la responsabilidad (accountability) y la capacidad gerencial, pasar de un enfoque de insumos y reglas a otro de productos y resultados, construir confianza. En general, los contratos de desempeño no son legales, sino mutuamente negociados sobre la base de acuerdos entre ministros y jefes ejecutivos, o entre direcciones y agencias. Estos contratos se

generan a partir de acuerdos, los que sirven de base para resolver disputas, enfrentar contingencias o ajustes cuando existen eventos no previstos. Los contratos de desempeño se construyen sobre la base de un modelo contractual «relacional», y no clásico, y sacan su fuerza no por la amenaza de sanciones legales o financieras, sino de la necesidad de las partes en tener relaciones claras y acuerdos estables.

La transformación de la administración pública puede generar una incompatibilidad entre la necesidad de un control central de las operaciones y la libertad gerencial requerida para mejorar el desempeño. En este tema es muy importante no confundir, por el lado de las oficinas de presupuestos, los nuevos sistemas de gestión pública con los ajustes fiscales de corto plazo; y, por el lado de los gerentes, las reformas con una licencia para gastar como quieran<sup>8</sup>. La innovación gerencial supone nuevos modelos de relacionamiento entre «gastadores» y «asignadores», para buscar un adecuado equilibrio entre la necesidad de flexibilidad en la implementación de planes y programas y la disciplina que supone formar parte de un sector público con reglas macro-fiscales explícitas.

Resulta indispensable clarificar las decisiones políticas con una visión plurianual. La realización de planes y programas públicos debe insertarse en un marco de presupuestación plurianual, y ello no es otra cosa que planificar con sentido estratégico. Hasta hace algunos años, la plurianualidad era sinónimo de rigidez presupuestaria, entendida como la acumulación de com-

---

8 Shick, Allen: «The Changing Role of the Central Budget Office», *OECD Journal on Budgeting*, vol 1, no 1, 2001.

promisos sectoriales radicalmente incompatibles con los objetivos globales. Esta «mala» plurianualidad ha dado paso a una visión más optimista de programación de las finanzas públicas. Hoy en día, el ejercicio de una «buena» plurianualidad es la consecuencia natural del auge de los convenios de desempeño y de los instrumentos de evaluación de las políticas públicas. No es nuevo utilizar la perspectiva multianual para la gestión pública; la innovación consiste en lograr una articulación creciente entre plan, presupuesto y evaluación de resultados, formalizar procesos en torno a estos instrumentos para asegurar consistencia temporal en la toma de decisiones, diseñar un eslabonamiento que le otorgue viabilidad al modelo de gestión por resultados.

La gestión pública podría facilitar el proceso de toma de decisiones y los arbitrajes, tanto al nivel central como regional, si es diseñada a partir de ejercicios prospectivos y de planes estratégicos, con reglas fiscales de mediano plazo, programación presupuestaria plurianual, convenios de desempeño, instancias de coordinación efectiva y sistemas abiertos de evaluación de planes y programas. Si la planificación ha de desempeñar adecuadamente sus funciones, se hace necesario introducir más pragmatismo y establecer las bases de una gestión flexible, descentralizada y con mayor responsabilidad y capacidad de acción de sus actores.

Para hacer consistentes las reglas de mediano plazo con la gestión del gasto público, el nuevo régimen de planificación y de control debe evitar, por una parte, la tendencia al cortoplacismo en las decisiones y el incrementalismo en el manejo del presupuesto, y, por otra, el sesgo negativo que generalmente afecta al gasto en inversión.

La clara separación de los gastos corrientes, incluyendo la depreciación, y de capital, y la asignación de proporciones crecientes del gasto público de manera plurianual, son aspectos que sin duda pueden ser resultar decisivos en la ardua tarea de construir un entorno institucional favorable a la estabilidad y el crecimiento.

Asegurar un entorno apropiado para la inversión privada, y administrar adecuadamente los escasos recursos disponibles para la inversión pública, supone una gestión capaz de enfrentar tres desafíos fundamentales: el primero, respetar una regla fiscal a lo largo del ciclo, para evitar los costos económicos y políticos de los ajustes abruptos; el segundo, identificar con la debida anticipación los déficit estructurales, de manera a evitar un endeudamiento público excesivo que represente una carga para las futuras generaciones; y el tercero, eliminar el sesgo en contra de los gastos de capital. Estos son en general más sensibles a los ajustes fiscales que los gastos corrientes, por su propia naturaleza. Postergarlos o no realizarlos también constituye una carga para las generaciones futuras.

En lo que se refiere al primer desafío –respetar la regla fiscal a lo largo del ciclo–, se trata de desarrollar instrumentos que orienten el proceso presupuestario hacia un esquema de disciplina y flexibilidad, en que se identifiquen con claridad los factores transitorios y se asegure una conducción consistente con el ineludible pacto fiscal que requieren nuestras sociedades. El criterio relevante parece ser buscar una posición financiera corregida por las fluctuaciones del nivel de actividad, lo que equivale a programar los gastos e ingresos con una visión de mediano plazo en el manejo de las finanzas públicas. Cuando se diseñan las polí-

ticas presupuestarias, se debe tomar en cuenta que la marcha cíclica de la economía es inevitablemente incierta y que las proyecciones de los determinantes de ingresos y gastos son necesariamente imprecisas.

Para enfrentar adecuadamente el segundo desafío –identificar con la debida anticipación los déficit estructurales–, es necesario asegurar una trayectoria plurianual consistente con la regla fiscal. La mayor parte de los errores en la programación plurianual son atribuibles a los desaciertos de previsión sobre el potencial de crecimiento de las economías, y estos errores tienen efectos permanentes en las finanzas públicas. Si el PIB efectivo es inferior al tendencial estimado durante el lapso considerado en los planes de Gobierno, el resultado es una merma estructural de la posición financiera del sector público.

Es importante entonces tomar en cuenta explícitamente la posición de la economía en el ciclo y adoptar supuestos moderados de crecimiento en la programación plurianual. De manera deliberada, y aprendiendo de las lecciones del pasado, como la observación de que la principal causa de fracaso de las experiencias de programación plurianual del presupuesto es el excesivo optimismo respecto del crecimiento de mediano plazo, se debe emprender una estrategia prudente, que permita ajustarse a las fluctuaciones macroeconómicas.

Parece necesario encarar este «sesgo de optimismo» (en que los episodios positivos son considerados como permanentes y los negativos como transitorios) para asegurar una programación fiscal más consistente y más transparente. Los análisis de sensibilidad no deben limitarse a construir

escenarios con distintos valores de las previsiones del PIB a un año, sino también contemplar trayectorias menos optimistas respecto del PIB tendencial. Se dispondría así de una trayectoria plurianual prudente, requerida en un entorno incierto para asegurar márgenes de seguridad e internalizar de esta manera la eventualidad de imprevistos y de errores de medición en la propia programación presupuestaria.

Al respecto, la tendencia reciente en los países de la Unión Europea es establecer reglas claras de administración del «dividendo del crecimiento», es decir, de las holguras generadas por incrementos no previstos de los recursos públicos. Se introduce generalmente en la ley normativas que aseguran que al menos parte del dividendo del crecimiento se utiliza para reducir deuda, asegurando un componente contracíclico en la política presupuestaria plurianual (cuadro 3). De manera simétrica, se autoriza el uso de la deuda pública cuando las proyecciones de ingresos resultan insuficientes.

Orientar la política fiscal en función de un objetivo estructural de mediano plazo va mucho más allá de un simple criterio, pues supone efectuar mediciones sistemáticas de la posición de la economía en el ciclo, y, por ende, de los elementos que están afectando el PIB potencial. La gestión pública debiera tener un fuerte componente de análisis macroeconómico, mucho más intenso de lo habitual en nuestros países, el que inclusive debería ser evaluado técnicamente por instituciones nacionales externas (caso de la NAO en el Reino Unido).

En cuanto al tercer desafío –eliminar el sesgo en contra de los gastos de capital–, es importante

reconocer explícitamente en la programación presupuestaria la diferencia económica entre el gasto corriente y el de capital. El Estado tiene como deber alcanzar o mantener el stock de capital necesario para la economía y asegurar que su componente público se conserva en buenas condiciones. Un nivel inadecuado de inversión pública puede dañar irremediablemente el desempeño de largo plazo de las economías. En muchos países se están realizando grandes esfuerzos para adecuar sus propios procesos presupuestarios al

objetivo de estimular y proteger el gasto en inversión pública. Es útil para ello planificar y gestionar separadamente los gastos corrientes y de capital. En el modelo de gestión por resultados, planificar, gestionar y contabilizar los gastos debe hacerse sobre una base de devengado, registrando en el momento en que ocurren los costos del capital, como la depreciación e intereses de la inversión pública y de los restantes activos. De esta manera, se asegura un mayor vínculo entre el proceso de planificación del gasto y la regla fiscal.

**CUADRO 3**  
**REGLAS ADICIONALES AL PACTO DE ESTABILIDAD Y CRECIMIENTO EN LA UNIÓN EUROPEA**

	Presupuesto plurianual	Objetivos plurianuales de gasto	Reglas o metas adicionales
B		Tasa de crecimiento anual de 1,5% a mediano plazo	Objetivo del déficit primario, "dividendo del crecimiento" utilizado para reducir deuda
DK		Tasa de crecimiento anual de 1%	Superávit promedio de 2-3% del PIB; reducir deuda
D			Regla de oro para el Gobierno Federal (anual)
E	Tres años		Ley de estabilidad del 2002 "dividendo del crecimiento" utilizado para reducir deuda
F		4,5% en total en los años 2000-2004 Metas inferiores al PIB potencial	
IRL	Partidas presupuestales a tres años		
I	DPEF: Presupuesto plurianual (cuatro años) presentado al Parlamento (Objetivos agregados)		
NL (por ley)		Crecimiento de 9% en términos reales 1999-2002	Reglas para administrar el "dividendo del crecimiento" (ingresos)
P			
FIN	Gasto a cuatro años presentado al Parlamento	Gasto del gobierno general constante a nivel del 99 para el 2000-2004	
S	Techos presupuestarios a tres años Presentado al Parlamento	Crecimiento del gasto no superior al PIB nominal	Superávit de 2% a lo largo del ciclo
UK (por ley)	Límite de gasto a tres años para el 50% de los gastos		Ley de oro para el sector público a lo largo del ciclo. Ley de inversión sostenible

*Fuente: Cálculos de la CEPAL*

La experiencia reciente del Reino Unido<sup>9</sup> parece particularmente interesante, pues se establecen planes «a firme» de tres años para todas las reparticiones de gobierno, a través de los Departmental Expenditure Limits (DEL). Se es-

pera que estos límites (más o menos la mitad del gasto total) representen una base sólida para la planificación y un fuerte incentivo para administrar los costos de manera eficiente. El gobierno busca también una mayor flexibilidad de gestión

9 Ver al respecto «Resource Budgeting and the 2000 Spending Review», Explanatory note by Her Majesty Treasury, July, 2000.

para mejorarla, aceptando que las agencias tengan la libertad de trasladar cualquier parte de sus gastos incluidos en los DEL de un año a otro. Cuando el gasto no puede ser razonablemente objeto de un plan trianual, es sujeto de un escrutinio anual como parte del proceso presupuestario, recibiendo la denominación de *Annually Managed Expenditure* (AME).

La mayor parte de estos gastos tienen que ver con la Seguridad Social, y están sujetos a un riguroso control anual. De manera consistente con la regla fiscal, los gastos corrientes y de inversión son planificados y gestionados separadamente, tanto dentro de los DEL como de los AME. A partir del 2000, se implementa un nuevo sistema contable para el sector público sobre base devengado, el que complementará las cuentas actuales base caja. El uso de principios de la contabilidad base devengado reconoce que los efectos económicos de los gastos de capital no son los mismos que los de gastos corrientes, y además registra los gastos en el momento en que se han incurrido y no cuando se han pagado. El *Resource Accounting and Budgeting* (RAB) se propone planificar, gestionar y contabilizar los DEL sobre una base de devengado, registrando en el momento en que ocurren los costos del capital, como la depreciación e intereses de la inversión pública y de los restantes activos.

De esta manera, se asegura un mayor vínculo entre el proceso de planificación del gasto y la regla fiscal, contabilizándose los gastos de las agencias sobre la misma base que se utiliza para realizar las proyecciones fiscales. Vale la pena

notar, sin embargo, que el sistema de caja seguirá siendo relevante, por ejemplo, para contabilizar las necesidades financieras del gobierno. Más aún, la previsión de impuestos continuará basándose en una base caja. Se ha implementado plenamente una contabilidad con base a devengado en Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Islandia e Italia; otros países están desarrollando estos sistemas en la actualidad<sup>10</sup> (ver OCDE, 2001-b). La alta calidad de la información es la base para una buena política de toma de decisiones.

La gestión pública debe así combinar un diseño transparente con reglas que aseguran el control de las finanzas públicas a mediano plazo, y un nuevo régimen de planificación presupuestaria, basado en la asignación plurianual de proporciones crecientes del gasto público. Estos dos pilares son inseparables; el primero (las reglas fiscales) le otorga factibilidad técnica al segundo (la programación plurianual), al establecer normas independientes del ciclo macroeconómico; y el segundo otorga mejores incentivos a las agencias para manejar de manera más eficiente sus presupuestos y contribuir así al cumplimiento de las metas a lo largo del ciclo.

La estrategia debe entonces enfatizar la planificación de largo plazo y evitar la negociación de corto plazo; poner el acento en los productos más que en los insumos; distinguir con claridad los gastos corrientes y de capital y finalmente basarse en la prudencia y la estabilidad, creando un margen para enfrentar las inevitables incertidumbres. Los desarrollos expuestos dan cuenta de interesantes cambios en la manera de encarar la

10 OCDE (2002): «Accrual Accounting and Budgeting. Key issues and recent developments», Public Management Service.

gestión pública; luego de casi dos décadas de declinación, la planificación, guiada por planes plurianuales y programas, permite revertir la administración por sectores e instituciones. El enfoque normativo da paso a la gestión estratégica y a la prospectiva. Ello supone incorporar la dimensión plurianual en planes de inversión y marcos presupuestarios; el desafío es coordinar las inversiones públicas y privadas para el crecimiento.

En un entorno dominado por desequilibrios y conflictos emergentes y variados, se trata de construir nuevos andamiajes institucionales, con es-

quemas prudenciales orientados a internalizar lo más posible externalidades positivas y negativas a través de reglas, procedimientos y protocolos de excepción. No se trata de decretar credibilidad por ley, sino de desarrollar estrategias de largo aliento comprometidas con la responsabilidad, la estabilidad y el crecimiento. El asunto no es meramente semántico: nuestros países requieren de Leyes de Responsabilidad Fiscal, que ponderen adecuadamente el principio de responsabilidad, pero también es necesario pensar en Leyes de Estabilidad y Crecimiento. ¡La diferencia no es menor!



# EL CONTROL FISCAL EN LA AGENDA DEL NUEVO GOBIERNO

ALFREDO POSADA VIANA

**E**stas breves anotaciones pretenden descifrar las ideas que, hasta ahora, ha esbozado el nuevo gobierno, sobre el tema del control fiscal en Colombia.

En el primer corte de cuentas a la gestión del gobierno en sus primeros cien días de ejercicio del poder, la opinión es casi unánime en reconocer el esfuerzo del presidente por hacer coherentes, sus primeras decisiones, con las propuestas de gobierno anunciadas en medio del debate electoral.

“El 7 de Agosto, a las 5 p.m., si con la ayuda de Dios y el apoyo del pueblo colombiano llego a la Presidencia de Colombia, presentaré el «Referendo contra la Corrupción y la Politiquería», que incluirá la reducción del Congreso, la eliminación de los auxilios parlamentarios y de sus

ALFREDO POSADA VIANA  
Gerente Seccional II -  
Cundinamarca  
Auditoría General de la República  
E-mail: [@auditoria.gov.co](mailto:@auditoria.gov.co)

privilegios en pensiones y salarios. De no aprobarlo el Congreso, recorreremos el País para solicitar la firma de los colombianos y proponer un Referendo de origen popular para someter nuevamente al Congreso”<sup>1</sup>.

Eso dijo el presidente en campaña y, antes de la hora del día señalado, el proyecto de ley de convocatoria de dicho referendo, ya estaba radicado en el Congreso de la República.

El tema de la corrupción fue recurrente en el discurso del candidato. La corrupción, entendida como el abuso de la autoridad pública para obtener beneficios privados –decía Uribe<sup>2</sup>, engendra desconfianza de la ciudadanía en las autoridades, erosiona la legitimidad del Estado, es fuente de inequidad y despilfarro de recursos, y tiene un impacto perturbador en el desempeño de la economía.

En consecuencia, desde el mismo Plan de Gobierno, Uribe Vélez señaló cinco propuestas para combatirla: a) la prevención, a través de un sistema totalmente transparente en la actuación del Estado; b) una adecuada selección, remuneración, promoción y permanencia de los servidores públicos; c) el desarrollo de instrumentos para una gestión eficiente, fortaleciendo los instrumentos existentes de medición para todos los sectores del

Estado; d) *la reforma al control fiscal*; y e) el fortalecimiento de los instrumentos de control ciudadano.

Ya en el desarrollo de la propuesta sobre control fiscal se afirma, en un breve y presuroso diagnóstico, que la experiencia colombiana ha demostrado que las instituciones de control no han resultado efectivas en la lucha contra la corrupción, a pesar de la enorme magnitud de los fondos que se les asignan.

Sin ahondar en las razones de esa ineficacia, se propuso una «transformación integral» del control fiscal. Dicha «transformación» se haría realidad bajo los siguientes supuestos: a) la Contraloría General debe tener por responsabilidad fundamental la definición de la política de control, no su ejercicio; b) éste –el ejercicio del control– debe ser responsabilidad de los entes integrantes de la Administración; c) El control fiscal que hoy ejerce

–la Contraloría General– debe asignarse a auditores externos escogidos por ella misma con criterios técnicos y de idoneidad moral; d) los funcionarios de la Contraloría deberán hacer parte de un sistema de carrera adminis-

**En el desarrollo de la propuesta sobre control fiscal se afirma, que la experiencia colombiana ha demostrado que las instituciones de control no han resultado efectivas en la lucha contra la corrupción, a pesar de la enorme magnitud de los fondos que se les asignan.**

trativa donde haya transparencia en los concursos de ingreso y facilidad de desvinculación a funcionarios ineficientes, por razones del servicio; e) las contralorías departamentales y municipales

1 Programa de Gobierno, “Mano Firme, Corazón Grande”, Mayo de 2002.

2 Programa de Gobierno, ...

serán sustituidas por la Contraloría General de la Nación y por auditores externos; y f) por implicar una duplicación superflua de recursos y esfuerzos, debe suprimirse la Auditoría General de la Nación (*sic*).

Hasta aquí podríamos decir, que aunque insuficientes, los primeros enunciados permitían presagiar una reformulación a fondo, realmente integral del control fiscal como sistema, o, por lo menos, anunciaban la apertura de un amplio debate sobre el mismo.

Sin embargo, hoy no ha sucedido ni lo uno ni lo otro, ni el gobierno ha presentado una propuesta de reforma integral del sistema, ni se ha permitido la discusión informada que el tema amerita.

Por el contrario, el gobierno optó por el camino menos idóneo para alcanzar el propósito de reformar a fondo el control fiscal en Colombia. De la redacción inicial del referendo sometido a la aprobación del Congreso de la República, se pueden extraer tres ideas: la supresión de las contralorías territoriales, la concentración de la función de control fiscal en la Contraloría General de la República y la privatización de la función auditora.

Ya en la exposición de motivos del proyecto de referendo, el Gobierno, al sustentar este punto declara:

«El discurso de la Reforma Política no puede quedar reservado a la limitada esfera de lo nacional, en un país que se pretende fortalecer a tra-

vés de sus regiones. Las contralorías de los departamentos, los municipios y los distritos, están muy lejos de dar ejemplo en materia de austeridad y de eficacia. El clientelismo político regional ha sentado reales en estas instituciones, de tan incierta misión y de tan pobres resultados. En el momento en que se sella la unión entre el poder político dominante en la región y el que se monta a través de las Contralorías, queda echada la suerte»<sup>3</sup>.

Posteriormente, el gobierno hace otra referencia sobre el tema, en el documento del Departamento Nacional de Planeación, que recoge las Bases del Plan Nacional de Desarrollo 2002-2006 *“Hacia un Estado Comunitario”*. Allí, en el Capítulo IV, que tiene por título *«Incrementar la Transparencia y Eficiencia del Estado»*, confirma en dos párrafos las ideas planteadas en el Programa de Gobierno, siendo ahora más explícito en la fórmula privatizadora de la función de control fiscal.

Señala textualmente el documento citado:

«El gobierno liderará una transformación integral del control fiscal, de manera que la Contraloría General de la República tenga como responsabilidad fundamental la definición de la política de control, no su ejercicio.

«El control fiscal que hoy ejerce la Contraloría General de la República se asignará a auditores. Los funcionarios de la Contraloría General de la República harán parte de un sistema de carrera administrativa con concursos de ingreso y facilidad de despido. Las contralorías territoriales

3 Exposición de Motivos, Proyecto de Ley “Por la cual se convoca un referendo ...”

serán sustituidas por la Contraloría General de la República y por auditorías externas»<sup>4</sup>.

A todas estas, el Congreso de la República, bajo la amenaza de su propia revocatoria, en forma lenta y sin mayor convencimiento, aprobó finalmente el texto de referendo sometido a su consideración. El proyecto de ley que lo convoca, afrontó su último debate en la plenaria del Senado, y la última versión del punto referente a la supresión de las contralorías territoriales, quedó del siguiente tenor:

9. SUPRESIÓN DE CONTRALORÍAS DEPARTAMENTALES, DISTRITALES Y MUNICIPALES  
Pregunta: Para suprimir las contralorías municipales, distritales y departamentales, y asignar sus funciones a la Contraloría General de la República, ¿aprueba usted el siguiente artículo?

El artículo 272 de la Constitución Política quedará así:

Artículo 272. El control de la gestión fiscal de las entidades del orden territorial será ejercido, con austeridad y eficiencia, por la Contraloría General de la República, para lo cual podrá apoyarse en el auxilio técnico de fundaciones, corporaciones, universidades, instituciones de economía solidaria, o empresas privadas escogidas en audiencia pública, celebrada previo concurso de méritos. Las decisiones adminis-

trativas serán de competencia privativa de la Contraloría.

Las contralorías departamentales, distritales y municipales, hoy existentes, quedarán suprimidas cuando el Contralor General de la República determine que está en condiciones de asumir totalmente sus funciones, lo cual deberá suceder a más tardar el 31 de diciembre de 2003. En el proceso de transición se respetará el periodo de los contralores actuales. Los funcionarios de la Contraloría General de la República, que se designen para desempeñar estos cargos, serán escogidos mediante concurso de méritos y deberán ser oriundos del departamento respectivo.

De esta primera vista a la propuesta gubernamental, no surgen sino inquietudes e interrogantes, que pueden plantearse en los siguientes términos:

a) Si en el proyecto de construcción de un “Estado Comunitario”, eje central de la propuesta de gobierno del Presidente, se tiene como elemento esencial el fortalecimiento de la descentralización<sup>5</sup>, no resulta a todas luces contradictorio, privar a las entidades territoriales del control de sus propios recursos? Será más doliente del desarrollo de una determinada comunidad local o regional, un auditor extraño que una ins-

---

4 Bases para el Plan Nacional de Desarrollo 2002-2006, “Hacia un Estado Comunitario”, Departamento Nacional de Planeación –DNP.

5 No hay camino distinto para alcanzar el Estado comunitario que la profundización de la descentralización y la autonomía regional. Alfred Stephan, estudioso de los modelos de descentralización, expresa que la efectividad de éstos depende de que los recursos lleguen a la gente, se garantice la transparencia, se honre la responsabilidad política y se estimule la participación comunitaria. (...). Todavía tenemos un nocivo sesgo centralista, plagado de influencias clientelistas y oportunistas. Se advierte una renuencia a avanzar en la construcción de nuevas modalidades de gestión, que refuercen la eficiencia local en beneficio de los habitantes. La estructura tradicional de departamentos (hoy 32), con toda su carga burocrática, ha perdido capacidad de inversión social, y está incumpliendo su función de intermediación entre el Gobierno Central y los municipios. Y estos últimos, que ascienden ya a 1.092, dependen directamente del Gobierno Central. La modernización de nuestro esquema descentralizador requiere de una estrategia para viabilizar las nuevas formas organizativas previstas en la Carta, la cual debe ir acompañada de una cultura de austeridad como la que proponemos para el Estado en su conjunto. Plan de Gobierno, “Mano Firme ...” Mayo de 2002.

titución propia del entorno? He ahí un importante dilema por resolver.

Por momentos parece que el Presidente se inclinara por la opción que reconoce la autonomía local, cuando dice:

“El municipio es al ciudadano lo que la familia es al ser humano. El municipio es el primer encuentro del ciudadano con el Estado. Defendremos los municipios, pero se tendrán que ayudar con austeridad y buena administración. Municipios vecinos, que en lugar de tener cada uno su respectiva unidad de asistencia agrícola se puedan agrupar y disponer de una sola a través de un convenio con empresas solidarias de profesionales y tecnólogos. Debe haber personerías comunes para grupos de pequeños municipios o ser sustituidas por la Procuraduría Nacional. Explorar todas las posibilidades de asociación. La Nación ha seguido creciendo su burocracia a pesar de la descentralización. Hay que desmontarla porque de lo contrario se marchita la descentralización”<sup>6</sup>.

b) Está la Contraloría General de la República en condiciones de asumir el control fiscal territorial? El concepto sobre el particular es unánime, en la actualidad no sólo carece de la capacidad para atender tamaña responsabilidad, sino que ha resultado débil en el cumplimiento de sus propias funciones<sup>7</sup>.

De esta opinión participa incluso el nuevo gobierno. En la exposición de motivos de la ley de convocatoria al referendo, reconoce expresamen-

te las serias limitaciones que padece la propia Contraloría General de la República en el desarrollo de su misión, al afirmar:

«Desde luego que este esfuerzo quedará en muy poco si en contrapartida de la supresión de las contralorías regionales, la General de la República multiplica su burocracia o su gasto. El Gobierno Nacional está absolutamente convencido de que a la Contraloría le queda mucho camino por recorrer en la dirección de su independencia, de su eficacia y de la racionalización de sus gastos. Por eso tiene la certeza de que estos procesos ineludibles de transformación, que sin duda han tenido buen comienzo en estos últimos cuatro años, permitirán que sin costos globales adicionales la supresión de las contralorías represente, no sólo la eliminación impostergable de focos de clientelismo y de politiquería regional, sino además la ocasión para hacer más vivos y urgentes los procesos de tecnificación, simplificación y transparencia de la Contraloría General de la República».

c) Son las auditorías privadas y la privatización del control, la salida a la crisis que enfrenta el sistema actual de control fiscal?

Sobre este tema resulta interesante efectuar una aproximación con un mayor grado de detalle, para ello tomaremos algunos apartes del documento que recoge la propuesta de la Auditoría General de la República sobre el nuevo sistema de control fiscal colombiano, en los siguientes términos<sup>8</sup>.

6 Plan de Gobierno, “Mano Firme .....”

7 Ver, Informe de Auditoría a la Contraloría General de la República, Vigencia 2000, Auditoría General de la República.

8 Ver, “El Nuevo Sistema de Control Fiscal Colombiano”, Propuesta de la Auditoría General de la República, Separata Especial de la Revista Sínderesis, Edición N° 6, Septiembre de 2002.

«Debe decirse, que la propuesta de privatizar la función de auditoría no es novedosa. Ya la propia Ley 42 de 1993, la traía en su artículo 4°, al referirse a auditorías, auditores y revisorías fiscales, disposiciones que fueron encontradas contrarias a la Constitución Política<sup>9</sup>. No obstante lo anterior, la Constitución Política permite contratar, de manera excepcional, empresas de auditoría, previo visto bueno del Consejo de Estado (artículo 267), norma que está desarrollada por el artículo 31 de la ley mencionada.

«En consecuencia, el contexto constitucional vigente admite la celebración de contratos con empresas privadas pero de una manera excepcional, pues, tanto el direccionamiento como la ejecución de esta función pública está asignada, esencialmente, a los organismos de control de arraigo constitucional.

«A la par con estas normas resulta importante destacar que la privatización no sólo se produce por la contratación de la función, sino por el retiro en su cubrimiento de diversas maneras o la mirada que se despliega o la integralidad de la misma. Así, el proceso auditor ha chocado con vestigios de la libre empresa que pretende salir

indemnes, a toda costa, de la malversación propia con que a veces ha actuado el sector y que goza de admisibilidad en el mismo bajo el epíteto de “competencia”. Si el ethos capitalista radica en el beneficio, el lindero entre la denominada “iniciativa privada” y la corrupción es tenue, el lindero entre la legitimidad de la iniciativa privada y el acto de corrupción resulta casi inexistente. De la experiencia reciente parece desprenderse que la corrupción no era ni es un problema de lo estatal exclusivamente ni del modelo, pues aquél implantado también es propiciatorio de fraudes

al erario. Además de que no ha logrado atenuar una inercia declarada, ha exacerbado algunas de sus expresiones y ha llegado a crear formas nuevas. Afirma Sarmiento Palacio que:

«el soborno es la típica operación de libre mercado que lucra a quien

recibe a cambio de lesionar el bien público<sup>10</sup>.

«Tal situación se ha presentado por una ausencia de separación de lo público y lo privado, pues se fluctúa en uno y otro ámbito sin reparo alguno ya que no hay rito o tránsito que permita cambiar el interés que se persigue o con que se actúa<sup>11</sup>. De este modo la vigilancia de la gestión fiscal encuentra serias propensiones o tenden-

**Quedan muchos interrogantes por resolver, particularmente la forma y los tiempos bajo los cuales el gobierno implementará la privatización del ejercicio del control fiscal o la absorción por parte de la CGR de las funciones de las contralorías territoriales.**

9 **CORTE CONSTITUCIONAL**, Sentencias. C-534 de 1993, C-320 de 1994.

10 En El Espectador, 14 de julio de 2002, Pág. 6C.

11 DESCENTRALIZACIÓN Y CORRUPCIÓN, *La Lucha contra la Corrupción en el Estado Descentralizado*, Fernando Rojas, *op. cit.* A raíz de sonados casos, de crucial importancia es el control fiscal que se ejercita en los procesos de enajenación acción de propiedad del Estado. Se puede confrontar en ECONOMÍA COLOMBIANA, número 268, octubre y noviembre de 1997, *Control fiscal y privatización, el impacto social*, Hernán CEBALLOS GACHARNA. Así lo pone de presente Luigi FERRAJOLI respecto de la democracia italiana cuando indica “[...] el caso Italia, señala cuatro alarmantes amenazas para la democracia : 1) las nuevas técnicas televisivas de captación del consenso. 2) La confusión entre esfera pública y esfera privada ; 3) la idea del

cias, así como limitantes, las cuales deben ser abordadas por las entidades creadas para tal fin, en un momento en que se encuentran debilitadas a raíz de ciertas medidas de ajuste.

«Desde la otra orilla, no puede perderse de vista que la actual situación por la que atraviesan las auditorías privadas es un fiel reflejo del escenario en el cual entraríamos de aprobarse un esquema basado integralmente en el control fiscal privado.

«De otra parte, la propuesta privatizadora por excelencia puede, así mismo, resultar inconveniente en cuanto a costos se refiere y, llegar a incrementarlo, pues, como está visto, es una labor que es preciso realizar. Ello se ve aún más evidente al pretender que la labor auditora deba vigilar la legalidad y la gestión y los resultados, creando un valor agregado a una función meramente financiera y no restringirse a adecuar balances, como de usanza lo hacen los particulares que se ocupan de estos temas. Finalmente, el trabajo que vienen haciendo estas entidades privadas resulta deshilvanado y aislado totalmente del espectro propio del control fiscal.

«Ello disuade de buscar en las auditorías privadas la solución milagrosa o el bálsamo para el sistema de control fiscal, aunque necesariamente se debe acudir a ellas en los asuntos donde el esperticio lo demande».

De todo lo anterior podemos concluir, que pese a las ideas planteadas por el gobierno en los términos ya descritos y a la aprobación por

parte del Congreso del temario del referendo propuesto, quedan todavía muchos interrogantes por resolver, particularmente los que se preguntan sobre la forma y los tiempos bajo los cuales el gobierno implementará la privatización del ejercicio del control fiscal o la absorción por parte de la Contraloría General de la República de las funciones hasta ahora ejercidas por las contralorías territoriales.

Los riesgos de esta última opción saltan a la vista: a) la exigencia de más puestos de trabajo en la Contraloría General de la República; b) mayor carga de trabajo en el área de la responsabilidad fiscal en esa misma entidad, ya de por sí congestionada y con muy bajos resultados; y, c) finalmente, no será fácil encontrar empresas privadas capaces de realizar un control diferente al financiero contable.

En un primer acercamiento al tema del control fiscal podría anunciarse, que existe cierto consenso en la presentación del diagnóstico de la situación actual, pero no en la solución más conveniente para la superación de su crisis, por ello, es necesario que el Gobierno permita el debate a partir de las ideas referidas anteriormente y de las propuestas muy serias que se han venido haciendo desde la Auditoría General de la República<sup>12</sup>, las contralorías y algunos sectores académicos del país. 

---

carácter ilimitado del poder mayoritario ; 4) la idea del carácter ilimitado del poder del mercado.” En CORRUPCIÓN Y ESTADO DE DERECHO, *El Estado constitucional de derecho hoy : el modelo y su divergencia de la realidad*, Luigi FERRAJOLI, Editorial Trotta, Madrid 1996, Pág. 20.

<sup>12</sup> Ver, “*El Nuevo Sistema de Control Fiscal Colombiano*”, Propuesta de la Auditoría General de la República, Separata Especial de la Revista *Sindéresis*, Edición N° 6, Septiembre de 2002.