

Revista científica CENTROS
30 de marzo de 2015 – Vol. 4 Edición Especial
ISSN: **2304-604X** pp. 115-137

Recibido: 30/12/14; Aceptado: 06/2/15

Se autoriza la reproducción total o parcial de este artículo, siempre y cuando se cite la fuente completa y su dirección electrónica.

<http://www.revistacentros.com>

indexada en



http://www.latindex.unam.mx/buscador/ficPais.html?opcion=1&clave_pais=33



EL CONTROL PREVIO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA: CLARIDAD O AMBIGÜEDAD EN LA NORMATIVA FISCAL SOBRE SUS RESPONSABILIDADES

Eric Alberto Berbey

Universidad de Panamá

Profesor FAECO

Centro Regional Universitario de Colón

ericberbey@yahoo.com

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo reflexionar, si son claras o por el contrario, ambiguas algunas de las normativas que se aplican en la fiscalización de los recursos públicos, a través del Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República, como organismo estatal independiente y de control externo, de los actos de manejo de fondos y bienes del sector público panameño.

Se inicia con la introducción y revisión de algunas de las literaturas relacionadas con el Control Previo y la Contabilidad, para concluir con la presentación y análisis de algunos

casos en los que se ha presentado conflicto de interpretación entre la Contraloría General de la República y los órganos jurisdiccionales que han conocido de los reparos presentados por la Contraloría, a fin de concluir si las referidas normativas son claras o por el contrario ambiguas, ya que de ser esto último se generarían recomendaciones al respecto.

Palabras clave: Control Previo, Contabilidad, Control Externo, Fiscalización.

SUMMARY

This article aims to reflect, if they are clear or on the contrary are ambiguous, some of the regulations that are applied in the audit of public resources through the Prior Control exercised by the Comptroller General of the Republic, as an independent state agency and of external control of the acts of management of funds and assets of the Panamanian public sector.

It starts with the introduction and review of some of the literature, related to the Prior Control and Accounting and concludes with the presentation and analysis of some cases in which there has been conflict of interpretation between the Comptrollers General of the Republic and the jurisdictional courts that have known of the objections stated by the Comptroller General, in order to conclude whether the regulations are clear or otherwise ambiguous, and if the latter is so, recommendations would be made.

Keywords: Prior Control, Accounting, External Supervision, Control.

1. INTRODUCCIÓN

Esta investigación, toma en consideración fundamentos de la Teoría General del Control, y en especial los fundamentos teóricos existentes de la Contabilidad, como lo es el Programa de Investigación Legalista propuesto por el Profesor Leandro Cañibano, para efectuar un estudio de algunas de las normativas fiscales más relevantes que regulan y aplican los fiscalizadores de la Contraloría General de la República, al ejercer el Control Previo sobre los actos de manejo de fondos y bienes públicos.

2. MÉTODOS

Mediante una investigación documental se plantea y al mismo tiempo, se analiza y discute los criterios de interpretación de las normativas que se aplican en la fiscalización de los fondos y bienes públicos que realiza la Contraloría General de la República de Panamá, a través del Control Previo e inclusive con la presentación de casos reales, con el propósito de detectar ambigüedades en la interpretación de las mismas, surgidas en virtud de reparos que ha hecho el organismo fiscalizador sobre la viabilidad jurídica o económica de los actos de manejo emitidos por los entes fiscalizados, sometidos al Control Previo; y que al final han resuelto los organismos jurisdiccionales.

3. OBJETIVO

Este artículo tiene como objetivo reflexionar, si son claras o ambiguas algunas de las normativas que se aplican en la fiscalización de los recursos públicos a través del Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

Aspectos referentes a la definición y Alcance del Control Previo

La fiscalización de los bienes del Estado, ha sido un tema de preocupación, que se ha discutido permanentemente a nivel doctrinal, y consideramos que ello se debe a que, tal como lo indica Due y Friedlander (1981), citado por Martínez (1989), “A diferencia de los bienes privados que brindan sus beneficios en forma directa a individuos que los consumen de manera independiente, los bienes públicos se ofrecen conjuntamente a la comunidad”.

Es decir, estos bienes van orientados a la satisfacción de las necesidades públicas o colectivas, de allí la importancia que conlleva su control o fiscalización.

Algunos de los esfuerzos encaminados a lograr una mayor fiscalización o control sobre estos bienes, se observan, por ejemplo, en el IX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), llevado a cabo en Lima, Perú en 1977, del cual forma parte nuestro país, en el cual se aprobó La Declaración de Lima, sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización en el Sector Público.

En dicha declaración, específicamente en el Artículo 2, numeral 1, se estableció que, “Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior”.

Esa organización, también dejó manifestado en esa misma declaración y artículo, pero en el numeral 3, que el Control Previo tiene, “la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse este, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el Derecho Público no esté claramente definida”.

En ese mismo sentido, pero unos años antes, una publicación sobre el Control Previo efectuada por la Contraloría General de la República (1971), al referirse a este control indicó que, “su denominación deriva de que el mismo se ejerce antes de que el Estado adquiera la obligación económica o de que se produzca el desembolso de fondos públicos”.

Por su parte, al referirse al Control Previo, Ivanega (2009), manifiesta que, “es el practicado con anterioridad a la emisión del acto administrativo o a la realización de las operaciones financieras o administrativas”.

Torres L. y Brusca I. (1995), sostiene que “La diferencia entre el control previo o preventivo y control a posteriori radica en el momento en que se ejerce el control”.

Al hacer referencia a la clasificación convencional del control, y considerando la oportunidad en que se realiza, Mantilla (2003), indica que es “Previo o el que guía”. El autor reconoce de manera paralela, dentro de la clasificación según la oportunidad de realización, la existencia de un control concurrente o de inspección, además del control posterior.

Villarroya (2003), al destacar la importancia del Control Previo en la prevención de la manipulación contable y de prácticas ilegales, manifiesta que ese control, “Está

destinado, sobre todo, a evitar la comisión de robos por parte del personal de la empresa”.

5. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Consideraciones previas

De acuerdo a los fundamentos teóricos antes indicados, el Control Previo surge de la necesidad de ejercer una fiscalización sobre los actos de manejo de fondos y bienes públicos, antes de que tales actos se concreten o lo que es lo mismo, comprometan al Estado o le ocasionen desembolso de fondos.

El Control Previo como control que es, está más orientado a la disciplina de la Contabilidad, aunque en su ejercicio se nutre y auxilia en otras disciplinas como sucede por ejemplo, con la administración, la economía, el derecho, la ingeniería, entre otras, de acuerdo a la naturaleza del acto fiscalizado.

También se nutre de la Auditoría y de la Teoría General del Control, esta última que de acuerdo a lo indicado por Mantilla (2003) “está elaborada para sistemas que ya están en operación, los cuales necesitan regular dicha operación a fin de continuar satisfaciendo las expectativas y moviéndose en dirección de los objetivos propuestos”, teniendo en cuenta que el control de conformidad con lo expuesto por dicho autor, “es un conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de los objetivos y técnicas.”

En este aspecto de los planteamientos teóricos, y dado que el Control Previo al igual que sucede con la Contabilidad, considera en su aplicación una serie de normativas, no podemos pasar por alto, las consideraciones expuestas por Cañibano y Gonzalo (1995), quienes al referirse, entre otros, al Programa de Investigación Legalista destacan que, “Códigos y normas legales. La idea de plasmar en normas los criterios contables es casi tan antigua como la partida doble”, al extremo que, Tua Pereda (1988), señala que, “La vinculación jurídica ha tenido también un notable predicamento, y se justifica especialmente por el carácter legalista, como medio de prueba, con el que desde temprana época se conciben los registros contables.”

Por tanto, una investigación que comprenda aspectos relacionados con las disposiciones y criterios normativos que regulan el Control Previo, como área de la disciplina de la Contabilidad, con vista en los criterios doctrinales citados, aplicados por analogía, permiten considerarlos dentro de un Programa de Investigación Legalista.

Cabe destacar, que los aspectos normativos sobre los cuales se aplica el Control Previo, si bien recurre a la doctrina de la Contabilidad, el Control, la Auditoría, el Derecho, entre otras disciplinas, no puede soslayarse que el ente que aplica dicho control, está restringido en gran medida a lo que establezca las regulaciones legales, en virtud del principio de legalidad que establece los Artículos 17 y 18 de la Constitución Política de la República de Panamá.

En Panamá, la Constitución Política de la República vigente que data de 1972 (con algunas modificaciones), en su Artículo 280 numeral 2, estableció el Control Previo sobre los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, como una de las funciones de la Contraloría General de la República.

Otras normativas que debemos destacar en este estudio, precisamente porque contienen la reglamentación legal del Control Previo que ejerce la Contraloría General de la República, son precisamente la Ley 22 de 1976, la Ley 32 de 1984 y la Ley de Presupuesto General del Estado vigente.

La Ley Núm.75 del 2013, en su Artículo 306, al reglamentar el Control Previo, para este año 2014, disposición que ya ha estado contenida en las leyes anteriores de presupuesto general del Estado, desde finales de la década del 90, (con algunas modificaciones); establece a nuestro juicio, una especie de restricción, al ejercicio de ese control, restricción que históricamente se ha contenido desde finales de los 90, en las leyes de presupuesto, al plantear en el Artículo 306 de la actual ley presupuestaria vigente que, “El Control Previo se limitará a la verificación de la partida de gastos autorizada por la Ley de Presupuesto General del Estado y las normas legales aplicables”.

No obstante, la norma legal presupuestaria en comento, limita el Control Previo de la Contraloría General de la República, a la verificación de la partida presupuestaria y al cumplimiento de las disposiciones legales, lo cual contrasta con las líneas básicas de la fiscalización consignadas en la Declaración de Lima de 1977, por lo que al constituirse la norma presupuestaria en una disposición posterior a la Ley 22 de 1976, y aplicable a

todos los actos de manejo, aunque no la compartamos en ese aspecto, porque restringe el alcance del Control Previo, tiene plena vigencia.

En este punto es importante aclarar, que la Contraloría General de la República por ser un ente fiscalizador, no es coadministrador de la gestión pública, toda vez que la función de ordenar gastos y administrar las instituciones fiscalizadas, corresponde a los titulares de los respectivos entes públicos.

Hay que puntualizar, que por ser dicho control de carácter previo, al igual que sucede con el Control Interno, brinda una seguridad hasta cierto punto razonable, pero nunca absoluta.

En ese sentido, y en vista de las limitaciones que tiene el Control Previo, es importante destacar, lo señalado en el Informe del Contralor General de la República (1993), cuando al referirse al Control Previo y al Control Posterior, expresó que:

“En síntesis el Control Previo representa un conjunto de actividades de tipo preventivo, que tiene como intención primaria, evitar hasta donde sea posible que se cometan actos en contra de la administración pública.

A pesar de todo lo antes expuesto, surgen dando con frecuencia, casos de irregularidades y desvío de fondos públicos en diversas instituciones estatales, lo que nos indica que aun existen formas de utilizar inadecuadamente los recursos públicos y burlar esta acción fiscalizadora.

Suprimir el Control Previo y que en su lugar se aplique, un Control Posterior, sería condenar a la administración pública panameña a un trauma indiscutible, el cual estaría signado por un incremento desmedido de actos en perjuicio de la cosa pública.

El Control Posterior o Auditoría propiamente dicha, constituye una acción importante en la evaluación de hechos acaecidos, sin embargo, su aplicación se da en circunstancias en que los actos objeto de su análisis han sido consumados, por lo que no tiene un efecto preventivo, sino correctivo”.

Es importante indicar, que de conformidad con las Normas de Control Interno Gubernamental de Panamá¹, las entidades públicas son responsables de sus sistemas de Control Interno, siendo las debilidades de ese control uno de los riesgos que afronta el patrimonio público e inclusive, el propio organismo superior de fiscalización, es decir, la Contraloría General de la República, al momento de ejercer el Control Previo, por lo que, si bien, el Control Previo puede perfectamente incidir en el Control Interno del ente fiscalizado, lo cierto es que desde el punto de vista técnico y normativo, no es a esa etapa del control, a la que corresponde las evaluaciones del Control Interno.

Algunos casos de ambigüedad en la interpretación de normativas fiscales relacionadas con el manejo y la fiscalización de recursos públicos

¹ Emitidas por la Contraloría General de la República, mediante el Decreto Núm.214-DGA del 8 de octubre de 1999, publicado en la Gaceta Oficial Núm.23,946 del 14 de diciembre de 1999.

A continuación, presentamos algunos casos en los que se han presentado conflicto en la interpretación por parte de la Contraloría General de la República y los órganos jurisdiccionales, ante reparos efectuados por la primera, durante los procesos de fiscalización. Es importante destacar, que como organismo integrante de un Estado de derecho, la Contraloría General de la República, en virtud de las normas constitucionales y legales, debe cumplir con las decisiones de los tribunales, aunque estas sean adversas a su posición.

En este estudio, solo hemos seleccionado algunos casos, en los que se ha fallado en contra de la posición de la Contraloría General de la República, y que, a nuestro juicio, plantean ambigüedades de interpretación en las normativas fiscales.

Es importante destacar, en este aspecto, lo que indica, Cañibano (1996), de que “el debate sobre la interpretación correcta de una norma contable siempre es un tema de interés...”

a. Revisión del Pliegos de Cargos de las licitaciones públicas, no corresponde a la Contraloría:

1. Planteamiento del caso:

La Contraloría General de la República emitió circulares en las que solicitaba a las entidades públicas que enviaran para su evaluación, los pliegos de cargos de las licitaciones de sistemas de información (tecnología), antes de que se convocaran las licitaciones públicas.

Esto ocasionó que se presentara por parte de una de las entidades públicas, una acción para que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, anulara la decisión de la Contraloría General de la República.

2. Interpretación jurisdiccional:

Posteriormente, la Corte Suprema luego de realizar el análisis de rigor, mediante la Sentencia del 13 de octubre de 1993², declaró ilegal dichas circulares emitidas por la Contraloría General de la República, destacando entre otras consideraciones, "... que el Contralor General de la República no tiene facultades para intervenir en la evaluación, aprobación o desaprobación del pliego de cargo y especificaciones para refrendar los contratos celebrados por las instituciones públicas centralizadas, autónomas y semiautónomas, para la adquisición o arrendamiento de bienes, servicios, sistemas y consultoría de procesamiento automático de datos..”

3. Comentarios:

Al efectuar una lectura completa del fallo, de la justificación proporcionada por el Contralor General de la República en este caso, y si observamos la Ley 22 de 1976, que regula el Control Previo, que facultaba también a la Contraloría a fiscalizar toda actuación administrativa que incluso pudiera afectar un patrimonio público, tal como estimamos sucede con el pliego de cargos de las licitaciones, todo parecía indicar, que el Contralor General de la República estaba ejerciendo una labor propia de sus funciones, al fiscalizar de manera previa, los pliegos de cargos o especificaciones, antes de que se convocara un acto público de licitación, para la adquisición de equipos de

² Publicada en el Registro Judicial de Octubre de 1993, págs. 245 – 249.

tecnología, por parte de las entidades públicas, a fin de evitar situaciones que pudieran afectar los intereses públicos.

Y esto tiene sentido, ya que producto de esos pliegos de cargos, se formalizaría posteriormente el contrato que sería sometido a la fiscalización y refrendo, que ejerce la Contraloría General de la República, a través del Control Previo, por lo que la acción del Contralor en este caso tenía como propósito, la fiscalización previa de dichos pliegos antes de la convocatoria de la licitación pública; es decir, que desde el punto de vista de la fiscalización, y la interpretación de la normativa antes del fallo, se veía viable lo actuado por la Contraloría General de la República.

No obstante, desde el punto de vista administrativo, se puede presentar una situación delicada, que podemos traducir en la siguiente pregunta. ¿Tiene la Contraloría General de la República la capacidad en recurso humano, para revisar de manera previa todos los pliegos de cargos del sector público, con la diversidad, complejidad técnica y volumen, que permitan que oportunamente se puedan convocar los actos públicos, sin afectar el interés o servicio público?

Si bien en este trabajo no podríamos contestar científicamente esa pregunta, pudiéramos pensar que desde el punto de vista administrativo, quizás de haber fallado la Corte a favor de lo actuado por la Contraloría General de la República, y de haberse extendido la revisión de pliegos de cargos a otros tipos de contrataciones, dicho organismo de fiscalización podría no haber sido lo suficientemente ágil, para atender oportunamente esas revisiones, dado el volumen, diversidad y complejidad de los

pliegos de cargos, sumado a las otras funciones que tiene que realizar dicha institución en ejercicio del Control Previo.

Otro aspecto producto del análisis del fallo, que nos parece fundado, y acorde a las funciones de administración, es que es la entidad licitante, la que conoce o sabe cuáles son los bienes o servicios que necesita. Dejar que sea la Contraloría la que determine esto de manera conjunta con la entidad fiscalizada, implicaría, a nuestro juicio, que el organismo de control incurriera en funciones de coadministración y no de fiscalización.

Si bien la Contraloría General de la República en ejercicio del Control Previo, tiene que cumplir lo dictaminado en la referida sentencia, no está demás, que a través de instrumentos legales o reglamentarios, se deje aún más aclarado, para efectos de deslindar responsabilidades, en el proceso de fiscalización, que esa entidad fiscalizadora no revisará los pliegos de cargo; ya que la actual legislación de contratación pública, es decir, el Texto Único de la Ley 22 del 2006, con sus modificaciones, establece que el pliego de cargos lo elabora de manera unilateral las entidades contratantes. Cabe destacar, que actualmente la Dirección General de Contrataciones Públicas, ejerce las funciones reguladoras e inclusive resuelve los reclamos que se presenten con relación a los pliegos de cargos.

Es importante destacar, que las Guías de Fiscalización aprobadas por la Contraloría General de la República, no contemplan la revisión para aprobación de los pliegos de cargos.

b. Revisión de las ponderaciones efectuadas por las Comisiones Evaluadoras de los actos de licitación pública, no compete a la Contraloría.

1. Planteamiento del caso

La Contraloría General de la República, en ejercicio del Control Previo, devuelve una contratación efectuada por una entidad pública, entre otros aspectos, por considerar que la misma no fue ponderada conforme al pliego de cargos. Al insistir la entidad pública contratante, para que se refrendara el contrato, la Contraloría opta por remitirlo a la Corte Suprema de Justicia, para que se pronuncie sobre la viabilidad del contrato.

2. Interpretación jurisdiccional:

La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, resuelve controversia suscitada, y mediante la Sentencia del 8 de junio de 2007³, declaró viable jurídicamente el contrato indicando, entre otras cosas, que la “Contraloría General de la República debe concretarse a determinar si el contrato presentado para su refrendo, cumple con los condicionamientos para obtener dicha aprobación, esto es, si es legal y económicamente viable. En este discernimiento, no pueden utilizarse apreciaciones subjetivas que se refieren a la etapa precontractual, como lo sería la evaluación de las propuestas, la calificación de si éstas se ajustan o no, al pliego de cargos, o si representaban la mejor opción para los intereses del licitante, actividad que como queda expuesto, solo compete a la entidad contratante.”

³ Publicada en el Registro Judicial de junio de 2007, págs. 331 – 338.

3. Comentarios:

En este fallo, la Corte Suprema de Justicia, interpretó que la Contraloría General de la República al ejercer sus funciones de Control Previo, no tenía facultades para evaluar las propuestas y determinar, si se ajustan o no al pliego de cargos, como tampoco si representan la mejor opción para los intereses de la entidad licitante.

Era lógico pensar, tal como lo hizo el Contralor General de la República en su momento, que en defensa de los intereses públicos que se materializaba a través de su fiscalización, podía objetar las contrataciones por esas causas.

Ahora bien, debemos ser críticos de la decisión jurisdiccional, por cuanto que impide jurídicamente a la Contraloría General de la República, fiscalizar y objetar aspectos que inclusive, pueden llegar a afectar los intereses del Estado.

Hay que destacar, que al indicar el fallo que la Contraloría debe circunscribirse a determinar si el contrato es legal y económicamente viable, pareciera no considerar, que por lo general las reglas y condiciones generales y específicas aplicables al contrato, en materia jurídica, técnica y económica, están contenidas en el pliego de cargos, ya que la ley de contratación regula de manera general, las contrataciones públicas, pero las reglas específicas de la contratación, se encuentran en los pliegos de cargos, quedando la viabilidad jurídica, técnica y económica del contrato, supeditada plenamente a las reglas del pliego de cargos, y al criterio y ponderaciones que emita la Comisión Evaluadora, lo que minimiza el campo de acción del ente fiscalizador, para objetar algún aspecto de la contratación que considere lesivo a los intereses del Estado.

La Contraloría General de la República debe circunscribirse a cumplir el precedente jurisdiccional durante sus procesos de fiscalización; sin embargo, no está de más recomendar en virtud de la interpretación efectuada por el Tribunal, contraria a lo actuado por la Contraloría General de la República, que se deje aclarado en alguna norma jurídica, sea ley o reglamento, que la Contraloría General de la República, en ejercicio del Control Previo, no revisará las ponderaciones y dictámenes de las Comisiones Evaluadoras, al revisar las contrataciones públicas, salvo que se emita alguna disposición a nivel de ley que indique lo contrario. Esto es necesario, para que quede aún más aclarado, por razones de seguridad jurídica, que dicho organismo superior de control, no fiscalizará los aspectos, sobre los cuales la Corte le indicó que no tenía competencia.

c. Los requisitos que establece el Artículo 1088 del Código Fiscal, para el manejo de fondos públicos, no aplica a los funcionarios de elección popular.

1. Planteamiento del caso

La Contraloría General de la República, denegó la inclusión de la firma de un funcionario titular de una Alcaldía, por considerar que carecía de idoneidad para el manejo de fondos públicos, pues no cumplía plenamente con lo establecido en el Artículo 1088 del Código Fiscal.

2. Interpretación jurisdiccional:

La Sala Tercera de la Corte Suprema dictaminó, a través de la Sentencia del 20 de febrero de 1995⁴, que era viable el trámite de la nota de inclusión de firma del Alcalde en la cuenta bancaria oficial de la entidad municipal, por cuanto que el Artículo 1088 del Código Fiscal, solo aplica para los funcionarios de manejo nombrados y no para los de elección popular, como era el caso del Alcalde. Es decir, la jurisdicción consideró que no era viable la acción de la Contraloría General de la República.

3. Comentarios:

Estimamos lógica la actuación de la Contraloría General de la República, como organismo fiscalizador de los recursos públicos, y por ende, en defensa de los intereses públicos, de considerar en su momento, que no era viable autorizar la inclusión de firma en una cuenta bancaria oficial de un servidor público que no cumplía, a juicio de ese organismo de control, con las condiciones establecidas en el Artículo 1088 del Código Fiscal; no obstante, a pesar de ello, el fallo de la Corte aclaró la interpretación correcta que debía darse a esa disposición.

Sin embargo, y dado que la Contraloría debe cumplir con ese fallo en los casos que se presenten, es recomendable que se hagan los cambios legislativos correspondientes, para que se aplique por igual a todos los servidores públicos sean estos o no de elección popular, que ejerzan responsabilidades como funcionarios de

⁴ Publicada en el Registro Judicial de febrero de 1995.

manejo de fondos públicos, las reglas que establece el Artículo 1088 del Código Fiscal, ya que como está actualmente dicha disposición, crea un fuero a nuestro juicio no justificado, y por tanto, una desigualdad ante la ley, en un tema que involucra la reputación y transparencia del funcionario responsable en el manejo o administración de los recursos públicos, lo cual trasciende cualquier distinción relacionada con el cargo público que ocupe.

d. El principio de unidad de caja presupuestario, no aplica en los casos en que la ley haya creado fondos especiales.

1. Planteamiento del caso:

La Contraloría General de la República consideró que el Hospital del Niño debía cumplir con el principio presupuestario de unidad de caja, que en ese momento establecía el Artículo 204 de la Constitución Política de la República, de que todos los ingresos y egresos debían estar consignados en el presupuesto, ya que el fondo que manejaba la entidad, en la práctica no se regía por ese principio.

2. Interpretación jurisdiccional

En Sentencia del 21 de octubre de 1994⁵ del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, la cual hace referencia a otra decisión jurisdiccional expedida por la Sala

⁵ Publicada en el Registro Judicial de octubre de 1994.

Tercera de la Corte Suprema de Justicia, el 8 de abril de 1992, en la que se resolvió una controversia surgida entre el Hospital del Niño y la Contraloría General de la República, con relación a la aplicación del principio presupuestario de unidad de caja establecido en la Constitución Política de la República.

La Corte consideró que no le era aplicable dicho principio de unidad de caja a esa entidad, y aclaró que podían haber fondos especiales a los que no le era aplicable dicho principio, si la ley así lo establecía, y que cada caso podía ser examinado por la Corte.

3. Comentarios:

A pesar de que a nuestro juicio, la Contraloría tenía razón en lo que señalaba, por cuanto la normativa constitucional no establecía excepción, y el Hospital del Niño manejaba un fondo que no se regía por ese principio, la Corte Suprema interpretó lo contrario. Esta situación sin lugar a dudas, es un claro ejemplo de ambigüedad en las normativas fiscales, en este caso a nivel constitucional

Por lo anterior, es conveniente que, en una reforma constitucional se aclare la redacción de la disposición contentiva del principio presupuestario de unidad de caja, o por lo menos, a nivel de ley esto quede aclarado para otros fondos públicos que les aplique dicha excepción, ya que el Artículo 236 de la Ley 75 de 2013, de presupuesto general del Estado, a nuestro juicio no establece una norma cónsona en esta materia, para los fondos especiales.

Actualmente, el Artículo 278 de la Constitución Política de la República de Panamá, mantiene el mismo principio de unidad de caja, por lo que consideramos hay ambigüedad en la normativa sobre esta temática.

6. CONCLUSIONES FINALES

El estudio efectuado permite concluir, que existen algunas disposiciones en el manejo de recursos públicos, que tienen incidencia en la aplicación del Control Previo, que no son claras, y por ende, pueden dar lugar a más de una interpretación. Esta situación puede originar afectaciones y falta de certeza o seguridad jurídica en el ejercicio del Control Previo.

Esto conlleva la necesidad de que el Estado a través de sus autoridades, evalúe estas disposiciones y todas aquellas que regulan el Control Previo, para que se apliquen los correctivos, que permitan las reformas o modificaciones pertinentes, tal como lo hemos manifestado a lo largo de este estudio.

Y es que aunque existan fallos de la Corte Suprema de Justicia que hayan sentado criterios en torno a la forma como la Contraloría General de la República debe ejercer en determinados casos el Control Previo, estimamos que es necesario que esto quede regulado a través de una ley, e incluso a nivel constitucional, a fin de dar seguridad y certeza jurídica a las reglas que deben ser aplicadas en la administración y fiscalización de los recursos del Estado, lo cual permitirá una delimitación de las responsabilidades de la Contraloría en estos casos, y por ende, evitar en lo posible la ambigüedad en las regulaciones relacionadas con la fiscalización del erario público.

BIBLIOGRAFÍA

Cañibano, L. y Gonzalo J. (1995). *Los Programas de Investigación en Contabilidad*. Ponencia presentada en la 1º Jornada sobre Teoría de la Contabilidad. Jerez 3 de febrero. Disponible en:

http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/lcanibano/articulos/LOS%20PROGRAMAS%20DE%20INVESTIGACION%20EN%20CONTABILIDAD.pdf

Cañibano L. (1996). La Contabilidad en España. "Cambios en la Profesión, en la Docencia y en la Investigación. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXV, nº 88, julio – septiembre, pp.743-757.

Constitución Política de la República de Panamá 1972, reformada (vigente).

Contraloría General de la República (1971). *Control Previo*.

Contraloría General de la República. Decreto 317-Leg de 2006. Por el cual se reglamenta las fianzas que se emitan para garantizar las obligaciones contractuales del Estado y se establecen sus modelos.

Contraloría General de la República (2009). Guías de Fiscalización.

Contraloría General de la República (1993). Informe del Contralor General de la República.

Contraloría General de la República. Listado Verificador.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de 8 de febrero de 1993. Registro Judicial de febrero de 1993.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de 13 de octubre de 1993. Registro Judicial de Octubre de 1993.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia del 21 de octubre de 1994. Registro Judicial de Octubre de 1994.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de 20 de febrero de 1995. Registro Judicial de Octubre de 1995.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de 8 de junio de 2007. Registro Judicial de junio de 2007.

Ivanega, M. (2009) Breves reflexiones en torno al control externo administrativo y sus consecuencias en la República Argentina. Colombia: Red Revista Estudios Socio-Jurídicos.

Ley 22 de 1976. Que Reglamenta el Control Previo.

Ley 32 de 1984. Orgánica de la Contraloría General de la República.

Ley 22 de 2006. Que regula la Contratación Pública.

Ley 75 de 2013. Que dicta el Presupuesto General del Estado, para la vigencia fiscal 2014.

Mantilla, S. (2003) *Auditoría 2005*. Colombia: Ecoediciones.

Martínez R. (1989). El Control Interno de las Corporaciones Locales. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XIX n.59 1989. Disponible en <http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0600>.

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) Declaración de Lima de 1977. Disponible en <http://www.intosai.org/es/documentos/intosai/documentos-basicos/declaraciones-de-lima-y-mexico/declaracion-de-lima/i-generalidades.html>

Torres L. y Brusca I. (1995). Auditoría y Fiscalización de las Sociedades Estatales por los Órganos de Control Externo en España e Iberoamérica. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XXIV, n°84 abril – junio pp.749 – 773.

Tua Pereda J. (1988), Evolución del Concepto de Contabilidad a través de sus definiciones. Disponible en http://www.contaduria.uady.mx/ca_boletin_punto_de_vista_5/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf

Villarroya, M. (2003), Alteraciones y manipulaciones de la Contabilidad. Tesis Doctoral. Universidad de Valladolid. Disponible, en <http://www.biblioteca.org.ar/libros/133126.pdf>.