

LOS ACTOS EMANADOS DE LOS ORGANISMOS DE CONTROL Y LA AFECTACIÓN A TERCEROS

MIRIAM M. IVANEGA*

I. UBICACIÓN DEL TEMA

Limitaremos la exposición a los actos de control, emanados de los organismos con competencia específica en esa materia y vinculados a la hacienda pública o Administración financiera (Tribunales de Cuentas, Auditoría General de la Nación, Sindicatura General de la Nación).

Comenzaremos por dividir las funciones consultivas y de control y las nociones de dictamen e informe, esto último siguiendo los criterios expuestos por el profesor Jorge Muratorio¹, para luego considerar las particularidades del control público.

II. ACTIVIDAD CONSULTIVA Y DE CONTROL. EL DICTAMEN Y EL INFORME

Se entiende que la actividad consultiva, desde el punto de vista de su contenido, supone un juicio u opinión, generalmente de naturaleza técnica o científica, destinado a asesorar o aconsejar al órgano decisor sobre determinados elementos de la decisión. Esa actividad se traduce en un *dictamen*, que en los términos del Artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, se convierte en un elemento esencial del acto administrativo decisorio².

* Magíster en Derecho Administrativo por la Universidad Austral. Directora Ejecutiva de dicha Maestría y de la Especialización en Servicios Públicos de la Universidad Austral. Miembro del Comité Ejecutivo de la Asociación Argentina de Derecho Administrativo. Profesora titular de la Escuela de Abogado del Estado y de la UNLAM. Profesora adjunta por concurso de la UBA. Miembro de los Consejos Asesores Académicos de los posgrados en Derecho Administrativo de las Facultades de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario y del Comahue. Autora de libros y publicaciones en la especialidad.

¹ Muratorio, Jorge, "El dictamen jurídico en la Administración Pública", en *REDA* N° 41, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2002.

² Barra, Rodolfo C., *Tratado de derecho administrativo*, T. III, Buenos Aires, Ábaco, 2007, Capítulo XXXIV.

En cambio, la actividad de control, o contralor, tiene un contenido material que se agota en la comprobación de lo hecho con respecto a un patrón. No es sólo una opinión, ni necesariamente un juicio de carácter técnico, sino una comparación entre lo debido y lo real, entre lo que debería ser y lo que es³.

Aun cuando no siempre es posible hacer una división tan determinante, pues la actividad consultiva implica una comparación o confronte de la realidad con la norma jurídica, la diferencia radica en que, en el control, el objeto propio es la confrontación.

Respecto a la distinción entre el informe y el dictamen, Muratorio nos remite al Decreto N° 333/1985⁴, que identifica al informe como el dato u opinión que se brinda sobre un asunto determinado y se dirige de dependencia a dependencia, y el dictamen como la opinión que emite un órgano de consulta, basado en normas jurídicas de aplicación y en la jurisprudencia o antecedentes y que tiende a orientar, a la autoridad, para resolver el caso. El Artículo 48 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (Decreto N° 1.759/1972) diferencia los informes administrativos de los técnicos, en orden a la prueba⁵.

El dictamen es una opinión emitida por *un órgano de consulta, sustentada en las normas jurídicas de aplicación y, en su caso, en la jurisprudencia o antecedentes que pudieran existir, que tiene por objeto orientar a la autoridad que debe resolver el caso.*

Tradicionalmente, se distinguen los dictámenes jurídicos del servicio jurídico permanente y los técnicos; así como se diferencian según resulten obligatorios o no, y vinculantes, o no.

El dictamen de los servicios jurídicos, de acuerdo con el Artículo 7° de la Ley N° 19.549, es obligatorio en los casos que establece la ley; lo mismo puede sostenerse del dictamen a que hace referencia el Artículo 85 de la Constitución Nacional, al mencionar: "El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la Administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación".

En cuanto a lo "vinculante", el principio es que el dictamen no debe tener ese carácter.

En lo que hace a la forma y contenido, para la Procuración del Tesoro de la Nación, el dictamen no puede consistir en una relación de antecedentes, ni en una colección de afirmaciones dogmáticas. Por el contrario, él debe traducir el análisis exhaustivo y profundo de una situación determinada, conforme a las normas legales y los principios que la informan, con el fin de recomendar conductas⁶.

³ Barra, Rodolfo C., *Tratado... op. cit.*, Ver, también, Ivanega, Miriam M., *Mecanismos de control y argumentaciones de responsabilidad*, Buenos Aires, Ábaco, 2003.

⁴ BO 20-3-1985.

⁵ Muratorio, Jorge, "El dictamen...", *op. cit.*

⁶ PTN, *Dictámenes*: 223:200; 224:215; 231:129; 231:140, 233:92, 247:358; 266:81.

El profesor Comadira ha señalado que sobre la base de este criterio no correspondería reconocer condición de dictamen a ciertas intervenciones de los organismos de asesoramiento jurídico, en los que se limitan a afirmar o negar en forma dogmática la validez de un acto o la simple conformidad formal de un proyecto de acto con la normativa legal, o “expresar, también dogmáticamente, que el recurrente no incorpora nuevos elementos que contribuyan a desvirtuar un acto u opinión ya vertidos”⁷.

Ni los informes ni los dictámenes son actos administrativos, lo que está reconocido por la doctrina y el Decreto N° 1.759/1972 en el Artículo 80.

Los dictámenes –jurídicos y técnicos– y los informes –administrativos y técnicos– son, entonces, actos de administración que carecen de un régimen sustancial que los regule, lo que ha llevado a que se propiciara la aplicación analógica de las reglas propias del acto administrativo; fundamentalmente, los elementos esenciales del acto administrativo (Artículos 7° y 8° de la LPA)⁸. En consecuencia, no pueden ser objeto de recursos administrativos al no incidir en la esfera jurídica del particular⁹.

III. LOS ACTOS DE CONTROL: EN EL CASO DEL CONTROL PREVIO Y POSTERIOR

1. Control previo

Este control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas.

El control previo puede ser, a su vez, interno y externo, según el organismo que lo ejerza y su competencia.

El control previo, interno, suele ser ejercido por órganos desconcentrados dentro de la Administración, tal es el caso de las Contadurías Generales. El externo es típico de los Tribunales de Cuentas, que suelen tener competencia para intervenir en un procedimiento administrativo, en forma previa a la emisión del acto administrativo.

Se diferencia del control preventivo porque en este caso, dicha actividad se ejerce respecto de actos ya dictados, pero con anterioridad a la notificación.

En lo que nos interesa, de las dos modalidades de control previo, destacamos dos supuestos: el visto y la observación legal.

En el visto (o visto bueno), si el acto visado es perjudicial a un tercero, podrá ser impugnado una vez que adquiera eficacia, pero lo que se recurre es el acto y no el *visado*.

⁷ Comadira, Julio Rodolfo, *Procedimientos administrativos*, T. I, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 200/201.

⁸ Muratorio, Jorge, “El dictamen...”, *op. cit.*

⁹ Ver también Canosa, Armando, *Procedimiento administrativo: recursos y reclamos*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, pp. 19/20.

En el caso de la observación legal, dependerá del régimen legal; si nos remontamos a la etapa anterior a la vigencia de la Ley N° 24.156, en el ámbito nacional, frente a la observación del Tribunal de Cuentas de la Nación, el Poder Ejecutivo podía insistir en el acto observado mediante un decreto, o por el contrario, modificarlo, revocarlo o no hacer nada.

Este último supuesto es el más problemático, pues si la Administración no generaba un nuevo acto, ni insistía en el observado, el administrado no podía demandar la ejecución, ni la sanción de un decreto de insistencia por ser discrecional del Ejecutivo, y menos demandar lo decidido en el acto, pues había sido observado¹⁰.

El caso "Perales Aguilar S.A. c/ Dirección Nacional de Vialidad s/ contrato de obra pública", sentenciado en el año 2002, es paradigmático¹¹, fundamentalmente por la decisión de la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. En esa ocasión, el Tribunal consideró que la intervención del organismo de control no era un elemento que incidiera sobre la validez de los actos administrativos; por lo tanto la observación sólo tenía por efecto suspender la ejecución del acto, a fin de que el Ejecutivo lo volviese a examinar. Es por ello que la intervención del Tribunal de Cuentas de la Nación no debía, necesariamente, ser previa a la notificación del acto al interesado. Aun cuando si el tercero era notificado, la observación de aquel organismo suspendía la ejecución.

En el caso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirma la sentencia de la Alzada, rechazando su intervención por inadmisibilidad del recurso.

Recordemos que con anterioridad la Corte Suprema en la causa "Almagro, Luis Ángel c/ Estado Nacional s/ ordinario"¹², en 1982, había considerado que la competencia conferida al Tribunal de Cuentas de la Nación por la Ley de Contabilidad no integraba la voluntad del organismo administrativo controlado, y por eso no podía entenderse que los actos de éste se perfeccionaran al obtener la conformidad del Tribunal.

Sostiene que no podía subordinarse al Poder Administrativo la actuación de un órgano de control que carecía de jerarquía constitucional. En el Considerando 11 expresa: "[...] otorgarle dicho alcance a esa facultad posibilitaría la alteración de situaciones de hecho generadas en la propia conducta del administrado, sin que le quepa al administrado recurso alguno por las vías pertinentes".

Meses después, en el caso "Osthega, Salomón Enrique c/ Estado Nacional (SESP) s/ ordinario"¹³, ratificó la doctrina de "Perales" y confirmó que el acto notificado al administrativo del que hubiesen nacido derechos subjetivos a su favor, observado pos-

¹⁰ En este sentido, Barra, Rodolfo C., *Tratado...*, op. cit., p. 866 y sigs.

¹¹ También puede verse el comentario al fallo en Barra, Rodolfo C., *Tratado...*, op. cit., p. 1015 y sigs.

¹² CSJN, Fallos: 304:191.

¹³ CSJN, Fallos: 304:1200.

teriormente por el Tribunal de Cuentas de la Nación, sólo podía suspenderse de acuerdo con los Artículos 12, 17 y 18 de la Ley N° 19.549 (en particular, Considerando 5°).

2. Control posterior

Es el que se ejerce con posterioridad a la ejecución de los actos. Una de las técnicas de esta especie es la llamada "auditoría".

La auditoría puede ser interna o externa, distinguiéndose según la relación del auditor con el organismo. La primera se practica por auditores que se encuentran en el ámbito de la entidad, mientras que la auditoría externa se lleva a cabo por un auditor independiente, que no tiene relación de jerarquía con el ente auditado.

Otra clasificación es la que diferencia las auditorías de cumplimiento, financiera y de gestión.

La de cumplimiento permite verificar si una entidad ha cumplido con la normativa legal que le es aplicable. La auditoría financiera o contable se dirige a analizar si los estados contables e informes financieros se confeccionaron conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y si representan la realidad económica del organismo. Con la auditoría de gestión, se examinan "programas, planes, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso"¹⁴.

En el control posterior, se aplica un procedimiento por *muestreo*, dada la imposibilidad de realizar un control exhaustivo sobre toda la actividad económica, financiera, jurídica, etcétera de los entes y organismos que caen bajo su competencia. La "muestra seleccionada" debe resultar lo suficientemente significativa para que a través de ella el auditor pueda formarse un juicio sobre la calidad y regularidad de las operaciones.

El trabajo del auditor concluye con un informe, que debe ser comunicado al auditado y a las autoridades que indique la legislación.

El Informe de Auditoría contiene dos acápites esenciales: las observaciones y los comentarios, y las recomendaciones. Estas últimas indican las acciones que debe adoptar el auditado y las correcciones y/o modificaciones que debe llevar a cabo.

Cabe destacar que el auditor no aplica sanciones, no dirime responsabilidades.

La técnica de auditoría es aplicada, en el ámbito nacional, por la Unidad de Auditoría Interna (UAI), la Sindicatura General de la Nación (SiGeN) y la Auditoría General de la Nación (AGN), conforme a la Ley N° 24.156.

¹⁴ Definición contenida en Resolución AGN-N° 145/1993.

Cada uno de estos organismos de control comunica los informes conforme lo indica la normativa legal y reglamentaria:

-La SiGeN: al auditado¹⁵, al Presidente de la Nación¹⁶, a la Auditoría General de la Nación¹⁷, a la opinión pública en forma periódica¹⁸.

-Las UAI: el Auditor Interno remite los informes a la autoridad superior del organismo¹⁹ y a la SiGeN, por ser el órgano superior en materia de control interno.

-La AGN: sus informes técnicos son remitidos a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, al Jefe de Gabinete de Ministros, al Ministro del área y al órgano, ente o empresa auditada.

IV. DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA

1. Su naturaleza jurídica

No obstante la diferencia que hicimos entre actividad consultiva y de contralor, cabe puntualizar que también hay opinión en el ejercicio del control, pero la opinión es un dato que viene después de la comparación. En cambio, en el dictamen jurídico, el centro de este dictamen o de la actividad consultiva en realidad es la opinión científica²⁰.

Esto es importante en función de la competencia de los organismos de control, por ejemplo, de la Auditoría General de la Nación, dado que el Artículo 85 de la Constitución Nacional hace referencia al control externo del Poder Legislativo a través de los *dictámenes* de dicho organismo, aun cuando no estamos frente a una actividad de consultiva, sino de contralor.

Incluso en la práctica, es habitual referirse a los informes de control, como los propios organismos de control que rubrican sus trabajos con esos términos.

Con ello podemos verificar que las dificultades que apareja la interpretación de las normas, cuando se las compara con definiciones teóricas: los términos control, dictamen e informe, se identifican o utilizan indistintamente.

Lo cierto es que el *producto* del control, en el caso de la auditoría, no es ni el visto bueno ni la observación legal, sino un informe que, en realidad, tiene caracteris-

¹⁵ Ello surge del Artículo 104, inc. j), que incluye que entre las funciones la de "formular directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia".

¹⁶ Artículo 104, inc. k); Art. 107, inc. a).

¹⁷ Artículo 107, inc. b); Art. 112, inc. h). Este último indica que deberá informar a la AGN los actos o las conductas que impliquen irregularidades, de las que tuviere conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

¹⁸ Artículo 107, inc. c).

¹⁹ En general esta autoridad lo deriva hacia el funcionario que tiene a su cargo el funcionamiento interno del organismo (por ejemplo, Subsecretario de Administración).

²⁰ Ver Barra, Rodolfo C., *op. cit.*

ticas de dictamen; aun cuando en la práctica algunos de ellos constituyen meros relatos, sin valoración alguna. *Pero eso es el ser, no el deber ser.*

El auditor “recomienda”, “aconseja”, “valora y compara”, por eso a nuestro entender, el informe se trata de un dictamen y no de un informe.

Ahora bien, ¿qué sucede cuando el auditado disiente del contenido del informe de auditoría y evalúa que no se ajusta a los hechos y las normas? ¿Podría impugnar el informe?

Hemos tenido oportunidad de explicar el caso de los concesionarios de servicios públicos²¹ y la posición asumida por la Auditoría General cuando refutó los argumentos de Metrogas, que había impugnado un informe, producto de una auditoría cuyo objeto consistió en la verificación de la actividad desplegada por dicha empresa, respecto de la lectura de los medidores de los usuarios y la facturación de su consumo. La concesionaria discutió la competencia de la Auditoría y entendió que ésta debía ser ejercida solamente sobre las obligaciones emergentes de los contratos de transferencia de acciones de sociedades licenciatarias y sus prestaciones accesorias.

En aquella oportunidad, el organismo de control declaró que la empresa se encontraba sujeta a su control, con fundamento en el Artículo 117 de la Ley N° 24.156.

En sentido similar, se expidió respecto a Edenor S.A. y Edesur S.A., en ocasión del planteo que formularan en el marco de una auditoría sobre el “control de las Obligaciones de Inversiones” aplicado por el Ente Nacional Regulador de la Electricidad. La Auditoría había solicitado a las concesionarias un detalle de las obras de construcción, mejoramiento y/o ampliación de instalaciones esenciales al servicio de la distribución de energía eléctrica, tramitadas entre el 1° de marzo de 1998 y el 28 de febrero de 1999.

Tanto Edenor S.A. como Edesur S.A. cuestionaron ese requerimiento manifestando que el organismo de control sólo tenía competencia respecto de los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización que tuvieran incidencia en el Presupuesto Nacional o vinculación con el estado patrimonial, financiero o contable de un organismo público.

Siguiendo el criterio ya formulado, la Auditoría General de la Nación rechazó el criterio de las prestatarias de servicios públicos, sustentándose en tres aspectos: a) lo pretendido por éstas revela una visión parcializada de las atribuciones de los organismos, desnaturalizando su misión y desconociendo el nuevo modelo de control gubernamental; b) para practicar efectivamente el control sobre el Ente Regulador, resulta imprescindible cotejar evidencias y entrecruzar la información; c) las distribuidoras no pueden oponerse o pretender limitar el control, ya que éste es una de las cargas que deben soportar como contrapeso de las prerrogativas recibidas.

²¹ Ivanega, Miriam M., *Mecanismos...*, op. cit., Capítulo III.

Este enfoque es aplicado por la Cámara Federal de Apelaciones de la cuarta circunscripción judicial de la Provincia de Córdoba, del año 2004, en los autos "Universidad Nacional de la Rioja c/ Auditoría General de la Nación".

Los hechos se vinculaban con un informe de control, que contenía observaciones que demostraban irregularidades en la creación y en la gestión de esta Universidad Nacional.

Luego de ratificar su competencia, la Cámara Federal analizó el carácter de estos informes y expresó que las recomendaciones no poseen ejecutoriedad propia. Por ende, el informe de auditoría no es un acto administrativo definitivo sujeto a revisión judicial; sólo posee un carácter técnico.

Insiste en que dicho informe puede servir de soporte, para que el Poder Legislativo efectúe los controles posteriores que estime pertinentes. Por lo tanto, carece de fuerza vinculante; es un mero informe técnico que no reviste la calidad de acto administrativo definitivo respecto del cual se hubiesen agotado las vías administrativas, porque no era necesario agotar las vías administrativas.

2. Los efectos de las recomendaciones de los informes de auditoría

Una de las cuestiones que nos ha preocupado en esta materia es la vinculada con los efectos posteriores de los informes de auditoría, una vez comunicados. Y ello se relaciona con la inexistencia de una norma legal que establezca la obligatoriedad, para los auditados, de cumplir con las recomendaciones allí incluidas.

Esta particularidad convierte al dictamen obligatorio en no vinculante.

Como sostuvimos anteriormente, las recomendaciones constituyen una característica de este tipo de control. Por esto, los principios del actual Estado de Derecho exigen que los órganos y los entes sometidos a la competencia de los organismos de control deben sujetarse a las observaciones y recomendaciones de aquellos y en su caso informar las causas que obstan a su implementación.

V. REFLEXIONES

Los informes emanados de los organismos de control, que ejercen sus funciones a través de la técnica de auditoría, son dictámenes técnicos, obligatorios porque su emisión es un deber en cumplimiento de la competencia asignada.

Las recomendaciones se basan en las comprobaciones y valoraciones que el auditor realiza durante el desarrollo de su trabajo, con lo cual no constituyen meras expresiones de deseos o simples sugerencias, sino opiniones técnicas sobre la gestión, la evolución financiera o el cumplimiento legal de los organismos, entes públicos y de los particulares, según corresponda.

Si se modificara la Ley N° 24.156 y se atribuyera a las recomendaciones carácter obligatorio, ¿el informe de auditoría continuaría revistiendo el carácter de dictamen,

cuando su destinatario es un tercero ajeno a la Administración como un concesionario? La naturaleza obligatoria, ¿transforma a ese dictamen en acto administrativo? Si es así, los informes de auditoría podrían ser impugnados.

No obstante, creemos que en la última década se ha ponderado al control de resultados, al control de gestión, de calidad, de eficiencia. De ahí que proponemos reemplazar este ángulo de estudio y comenzar a analizar los resultados del control. Quizás ello nos permita comprobar que el verdadero problema no es la naturaleza jurídica del informe, sino la *credibilidad* de su contenido, lo que depende de factores diversos, como la organización de los organismos de control, la metodología y los procedimientos internos, su independencia y objetividad. Temas de relevancia que, en el marco del Estado Constitucional de Derecho, merecen ser tratados con otra profundidad.