

# **EL CONTROL DE LOS FONDOS PÚBLICOS Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS**

**Enrique A. Sosa Elizeche**

**SUMARIO** I. INTRODUCCIÓN. II. EL ART. 256 DE LA CONSTITUCIÓN. III. CONCEPTO DE LA EXPRESIÓN TRIBUNAL DE CUENTAS. IV. EL CONTROL DEL PRESUPUESTO. CONTROL ADMINISTRATIVO, POLÍTICO Y JURISDICCIONAL. V. LA RENDICIÓN DE CUENTAS, EL EXAMEN Y EL JUICIO DE CUENTAS. VI. ANTECEDENTES NACIONALES. LA LEY DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA DEL AÑO 1909. VII. COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS AL MOMENTO DE LA SANCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN VIGENTE. VIII. LA CONSTITUCIÓN VIGENTE. IX. FUNCIONES DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. X. LA LEY N° 1535/99 DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO. XI. COMPETENCIA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. XII. FUNCIONES ACTUALES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. XIII. EL CUMPLIMIENTO FORZOSO DE LA OBLIGACIÓN DE RENDIR CUENTAS. XIV. CONCLUSIÓN

## EL CONTROL DE LOS FONDOS PÚBLICOS Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS

Enrique A. Sosa Elizeche

### I. INTRODUCCIÓN

Nuestra Constitución vigente, sancionada en el año 1992, se adscribe, como las anteriores, al principio de división de poderes o de funciones que trae consigo un sistema de controles y contrapesos (checks and balances). Ello permite el equilibrio entre los poderes que integran el Poder Público, constituyéndose en una garantía para el ciudadano. La Ley Fundamental hace expresa referencia al sistema cuando dispone: "...El Gobierno es ejercido por los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, en un sistema de independencia, equilibrio, coordinación y recíproco control...." (Art. 3.)

Los controles recíprocos a que hace referencia la disposición constitucional citada en el párrafo anterior pueden darse en varios ámbitos públicos del quehacer nacional. Existen controles políticos, controles jurídicos, controles económicos, etc. estructurados, fundamentalmente, en la propia Constitución como así también en las normas secundarias, leyes y reglamentos.

Dentro del sistema, reviste singular importancia el control económico, en particular el del gasto público reflejado en el Presupuesto General de la Nación que se elabora y sanciona anualmente. La correcta utilización de los recursos del Estado es requisito *sine qua non* para la adecuada implementación de las políticas públicas; la indebida aplicación de los fondos, así como su desviación conllevan la modificación de la orientación política que los poderes públicos han fijado, una malversación que debe ser corregida y, en algunos casos, la configuración de delitos que deben ser perseguidos.

Se ha señalado que: “El control de la ejecución del presupuesto tiene, desde luego, una finalidad técnico – legal vinculada con la regularidad de los actos de gestión y el adecuado manejo de los fondos públicos; pero, además, persigue un objetivo más amplio, de tipo político, cual es la apreciación de la orientación general del gobierno del Estado, costo y eficiencia de los organismos oficiales, y adecuación de la actividad desarrollada a los planes de acción económico- social. Esto explica que la doctrina establezca una distinción conceptual entre el aspecto puramente *contable* (*accountability function*) y el aspecto *directivo* (*management function*) que están implícitos en el control del presupuesto.”<sup>1</sup>

El Estado moderno ha experimentado un crecimiento exponencial, lo cual lleva consigo la exigencia de mayores recursos, mayores costos y mayores gastos, para cumplir con sus funciones específicas. Al mismo tiempo, como una condición ineludible, se requiere un sistema de control adecuado, lo que exige la creación de organismos de vigilancia en el manejo presupuestario<sup>2</sup>. Esos organismos deben cumplir funciones que abarquen los diversos aspectos de la gestión financiera de los entes públicos.

Por último, no debe perderse de vista que el control tiene por objeto, como ya lo hemos expresado, la verificación sobre la correcta utilización de los recursos, tanto en su aspecto legal como en la calidad de la gestión. Tampoco puede olvidarse que los procedimientos de control deben culminar con un pronunciamiento sobre la actividad controlada que puede consistir en actos u operaciones aislados o en el conjunto de la gestión del órgano controlado, como enseña Sayagués Laso (véase “Tratado de Derecho Administrativo”, II, pág. 439). El pronunciamiento puede ser de naturaleza administrativa, política o jurisdiccional. Sin lugar a dudas, el pronunciamiento jurisdiccional tiene un valor fundamental por las cualidades que lo rodean que permiten mayor seguridad, imparcialidad y transparencia.

---

<sup>1</sup> Guliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, 1 pág. 228.

<sup>2</sup> Ver Peña Villamil, Manuel, “Finanzas y Derecho Financiero”, Tomo I, pág. 423, 2ª. Edición, Asunción, 1998.

## II. EL ART. 256 DE LA CONSTITUCIÓN

Nuestra Ley Fundamental introduce en su texto, en los Artículos 281 y sgtes., a la Contraloría General de la República como “órgano de control de las actividades económicas y financieras del Estado”.

Pero al describir sus funciones no hace referencia alguna al control *jurisdiccional* de las cuentas. Esta es una función que, históricamente, correspondía al Tribunal de Cuentas al que también, en ciertos períodos, se le había encomendado el control administrativo de las cuentas.

La referencia al Tribunal de Cuentas la hace la Constitución en el texto del Art. 265 que expresa: “*Del Tribunal de Cuentas y de otras magistraturas y organismos auxiliares*”

Se establece el Tribunal de Cuentas. La ley determinará su composición y su competencia.

La estructura y las funciones de las demás magistraturas judiciales y de organismos auxiliares, así como las de la escuela judicial serán determinadas por la ley.”

Llama la atención lo escueto de la referencia al órgano, cuyas funciones no están descriptas y sobre cuya competencia se hace una remisión a la ley. Sin lugar a dudas, el texto es insuficiente y exige del intérprete una labor de cierta complejidad para determinar su verdadero sentido y alcance.

## III. CONCEPTO DE LA EXPRESIÓN TRIBUNAL DE CUENTAS

El concepto del Tribunal de Cuentas está vinculado al de órgano de control de la administración de los fondos públicos. Por tanto, cuando la Constitución expresa “Se establece el Tribunal de Cuentas” y encomienda a la ley la determinación de su composición y su competencia, al establecerlas, es obligación del legislador tomar en consideración y atender específicamente la naturaleza y funciones que históricamente le han correspondido en el Paraguay a ese tribunal. Desatender esa obligación y privarle de las competencias que

tradicionalmente le correspondieron implicaría una violación constitucional ya que haría desaparecer un órgano constitucional, manteniéndoselo solo nominalmente y no efectivamente.

Debe advertirse, no obstante, que, tal como ya lo hemos señalado, la Constitución de 1992 creó otro órgano de control de las actividades económicas y financieras del Estado, la Contraloría General de la República, a la que le otorgó determinadas funciones y atribuciones relativas a ese ámbito.

Corresponde analizar, por tanto, si las competencias atribuidas por la Constitución a la Contraloría General de la República han absorbido la totalidad de las funciones de control del uso de los fondos públicos que históricamente le correspondían al Tribunal de Cuentas o si solo se trata de un aspecto parcial de un sistema más amplio de controles financieros. En la primera de las hipótesis, el Tribunal de Cuentas habría subsistido solo nominalmente y podría atribuírsele, excluyentemente, competencias ajenas al control de las cuentas. En la segunda de las hipótesis, correspondería otorgar al Tribunal de Cuentas las competencias en cuestiones derivadas del referido control de las cuentas de manera a complementar el sistema.

Al efecto de ese análisis debe examinarse, en primer lugar, la regulación de los distintos tipos de control de las cuentas públicas que han existido o existen, tanto en el derecho paraguayo como en el derecho comparado, a fin de identificar el sistema de controles que ha sido adoptado en nuestro país.

En segundo lugar, debe procederse a un repaso de los antecedentes legislativos del Tribunal de Cuentas en el Paraguay.

En tercer lugar, corresponde realizar una comparación entre las atribuciones conferidas a la Contraloría General de la República en la Constitución y las que históricamente le correspondían al Tribunal de Cuentas.

#### IV. EL CONTROL DEL PRESUPUESTO. CONTROL ADMINISTRATIVO, POLÍTICO Y JURISDICCIONAL

En el derecho comparado existen varias formas de control de la gestión de los bienes públicos. Uno es el referido a los actos administrativos sobre los cuales, además de los controles internos existe un control externo conferido al tribunal de lo contencioso-administrativo cuyas funciones en el Paraguay se han atribuido al Tribunal de Cuentas. El tribunal de lo contencioso-administrativo tiene por objeto el control de la legalidad de los actos administrativos, vale decir, de la regularidad de los mismos en cuanto a su adecuación a la normativa legal, sea esta constitucional, legislativa o reglamentaria. Esta función del tribunal contencioso-administrativo no juzga sobre el mérito y procede contra los actos administrativos de carácter unilateral e individual para los casos de lesión a los particulares o a la autoridad administrativa de una repartición pública.

El otro tipo de control es el de carácter económico-financiero referente a la gestión presupuestaria. Con relación a él, se señala en la doctrina que “desde el punto de vista teórico es posible apreciar la función controladora desde diversos puntos de vista, y clasificarla de este modo: 1) según las personas afectadas, en control de los ejecutores administrativos y de los funcionarios contables; 2) en cuanto a los hechos realizados, en control de recursos y de erogaciones; 3) considerando la oportunidad en que se ejerce la fiscalización, en control preventivo también llamado *a priori* o *pre-audit*, que tiene lugar antes o durante la operación de ejecución propiamente dicha, y control definitivo o *a posteriori* o *post-audit*; 4) según la naturaleza de los órganos intervinientes, en control administrativo, jurisdiccional y político. Por supuesto que en la práctica tales aspectos se combinan, manifestándose en varias modalidades, pero la clasificación que ofrece mayor interés y se tiene en cuenta generalmente, es la última, esto es, la relacionada con la naturaleza de los organismos actuantes”<sup>3</sup>.

En realidad, más que a los órganos intervinientes, dicha clasificación debería estar referida a la naturaleza del control ya que podría darse el caso de que ante un mismo órgano se combinaran, como

<sup>3</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos, “Derecho Financiero, 1, página 229.

lo afirma el autor citado, o se concentraran, el control administrativo y el jurisdiccional.

El control *jurisdiccional* está vinculado a la forma en que se controla o al tipo de control, vale decir un control emergente de un proceso judicial en el que se debaten las posiciones de dos partes antagónicas, por ejemplo el órgano de control administrativo, por un lado, y el órgano controlado, por el otro, del cual surgiría el pronunciamiento o fallo del órgano jurisdiccional.

El control llamado *político* es el legislativo o parlamentario en el que tales controles se ejercen por el Congreso. A ese efecto obedecen las remisiones de informes por parte de la Contraloría General de la República a fin de que el Poder Legislativo tome nota del manejo y de la ejecución, del detalle y la justificación de los ingresos y egresos de las finanzas públicas sobre la ejecución presupuestaria, tal como lo establece la Constitución en su Art. 202, inc. 20.

El sistema de control *administrativo* admite varias etapas a saber, el control interno que se realiza dentro de cada repartición pública y el control externo que es el que tiene a su cargo en nuestro país la Contraloría General de la República. En tales casos los controles son administrativos, no jurisdiccionales. (Véase igualmente la Ley 1539/99 de Administración Financiera del Estado).

El control jurisdiccional, está estructurado sobre la base de un tribunal independiente que en el derecho comparado recibe diversas denominaciones como Corte de Cuentas, Cámara de Cuentas o Tribunal de Cuentas. En el derecho colonial existían unos tribunales de cuentas de Indias, la Audiencia Real de Cuentas<sup>4</sup>. Esa denominación se da incluso en países de América Latina como Brasil, por ejemplo. En algunos casos ejercen también funciones de control administrativo, pero fundamentalmente su función es jurisdiccional.

A título de ejemplo, la Constitución de Brasil otorga competencia al Tribunal de Cuentas, entre otras facultades de control, para juzgar las cuentas de los administradores y demás responsables por

---

<sup>4</sup> Ver Giuliani Fonrouge, Carlos, ob. cit., Tomo 1, pág. 236.

“dinero, bienes y valores públicos de la administración directa e indirecta, incluidas las fundaciones y sociedades instituidas y mantenidas por el Poder Público Federal”, y las cuentas de aquellos que dieran lugar a pérdida, extravío u otra irregularidad de la cual resulte perjuicio para el erario público. (Art. 71.2). Sus decisiones, en el caso de resultar imputación de deuda o multa, tienen eficacia de título ejecutivo. (Art. 71. 10. 3°). Dispone también que los responsables del control interno, al tener conocimiento de cualquier irregularidad o ilegalidad, darán conocimiento de ella al Tribunal de Cuentas de la Unión, bajo pena de responsabilidad solidaria, así como que cualquier ciudadano, partido político, asociación o sindicato es parte legítima para, en la forma de la ley, denunciar irregularidades o ilegalidades ante el Tribunal de Cuentas de la Unión. (Art. 74, 1° y 2°).

En algunos países el Tribunal de Cuentas además de juzgar las cuentas de inversión realiza un *juicio de responsabilidad* de los administradores.

## V. LA RENDICIÓN DE CUENTAS, EL EXAMEN Y EL JUICIO DE CUENTAS

Debe distinguirse la rendición de cuentas del examen de las mismas y del juicio de cuentas.

Los órganos administrativos deben periódicamente someter a otro u otros órganos indicados por la ley la descripción de la gestión realizada y las cuentas a fin de que sean examinadas y, eventualmente, juzgadas. Este es un principio general dentro del Derecho que impone una obligación que es inherente a toda persona que gestiona y maneja fondos ajenos. Se da en forma genérica en varios institutos del derecho civil, como por ejemplo el *mandato* en el que, en virtud del Art. 891 inc. e del Código Civil, es obligación del mandatario “dar cuenta de sus operaciones”. Igual obligación se da en los casos de tutores, curadores, albaceas testamentarios, administradores de sucesiones, etc.

Se ha señalado que la *rendición de cuentas* consiste en la descripción del cumplimiento exacto de la gestión conteniendo un detalle claro y completo de los ingresos y egresos con sus respectivos



comprobantes<sup>5</sup>. Asimismo, se ha advertido igualmente que “los ingresos y egresos que figuran en las cuentas no constituyen créditos y deudas que van compensándose a medida que se producen, sino simples partidas de créditos y débitos que forman parte de un conjunto indivisible; no hay compensación sino balance”<sup>6</sup>.

La Ley de Organización Administrativa de 1909 ya disponía, en su Art.115.: “Las reparticiones, empresas y establecimientos públicos o personas que administren, recauden o inviertan valores fiscales o de beneficencia pública, están obligados a rendir cuenta documentada de su administración o gestión, sin perjuicio de las inspecciones periódicas de libros, antecedentes y archivo, prescriptas por esta ley”.

El *examen* de la rendición de cuentas procede en el ámbito administrativo y consiste, como se ha señalado en la doctrina, en la revisión de la documentación que respalda las operaciones relacionadas con los recursos materiales, humanos, financieros y económicos de una entidad pública con el objeto de comprobar la veracidad y fidelidad de las cuentas, la autenticidad de la documentación respectiva y la exactitud de las operaciones y cálculos matemáticos y de contabilidad, así como su compatibilidad con las disposiciones legales. Se busca verificar la correcta inversión de los fondos en atención a los objetivos planteados.

El Capítulo IV de la Ley 1535/99 de Organización Financiera del Estado, en el Art. 65, hace referencia al “Examen de las Cuentas”. Dicha función, que comprende el estudio de la rendición y el examen de cuentas de las entidades públicas sujetas a dicha ley, a los efectos del control de la ejecución del presupuesto, la administración de los fondos y el movimiento de los bienes y se basa, principalmente, en la verificación y evaluación de los documentos que respaldan las operaciones contables que dan como resultado los estados de situación financiera, presupuestaria y patrimonial, sin perjuicio de otras informaciones que se puedan solicitarse para la comprobación de las operaciones realizadas.

El *juicio de cuentas* propiamente dicho se daba inicio con la formulación de reparos realizada por el ente que llevaba a cabo el control

---

<sup>5</sup> Borda, Guillermo A., “Tratado de Derecho Civil Argentino”, Contratos, II, pág. 431.

<sup>6</sup> Aut. y ob. cit., pág. 432.

administrativo o contable, reparos que debían ser contestados por el administrador, llevándose adelante el proceso hasta el pronunciamiento o fallo por parte del Tribunal de Cuentas que determinaba la aprobación o desaprobarción de la rendición de cuentas. El emplazamiento para contestar los reparos da inicio a la *actividad jurisdiccional* del Tribunal<sup>7</sup>.

En nuestro derecho, la Ley de Organización Administrativa del año 1909 regulaba el juicio de cuentas disponiendo que, si el Tribunal de Cuentas, a pesar del dictamen favorable de la Contaduría General, hiciese alguna observación en la rendición de cuentas, o si dicho dictamen fuere desfavorable, debía emplazar al responsable para que presente su alegato, en el término de diez días. Vencido el término, y si hubiese o no presentado alegato, el Tribunal de Cuentas podía hacer practicar las pruebas que juzgara necesarias en un término que no podría exceder de veinte días, con cuya diligencia quedaba cerrado el procedimiento, llamándose autos para sentencia, la que debía ser dictada en el plazo de treinta días. Así lo disponían los Arts. 155°, 156° y 157° de la referida Ley de Organización Administrativa. La sentencia que se dictaba hacía cosa juzgada y constituía título ejecutivo contra el responsable o su fiador. En el juicio de cuentas solo procedía el recurso de nulidad por ante el Superior Tribunal de Justicia.

Sobre dicho juicio nos extenderemos más adelante.

## VI. ANTECEDENTES NACIONALES

### 1) LA LEY DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA DEL AÑO 1909

El Tribunal de Cuentas fue creado por la Ley de Organización Administrativa del año 1909 que dispuso que el **juzgamiento** de todas las cuentas a que se refiere el Art. 115 estuviera a cargo de un Tribunal de Cuentas que fue creado por dicha ley, conforme lo disponía el Art. 139. El referido Art. 115 establecía: “Las reparticiones, empresas y establecimientos públicos o personas que administren, recauden o

---

<sup>7</sup> Véase Giuliani Fonrouge, ob. Cit., pág. 241; Silva Cimma, Enrique, “Derecho Administrativo Chileno y Comparado. El Control Público”, pág. 197, Editorial Jurídica de Chile, 1994.

inviertan valores fiscales o de beneficencia pública, están obligados a rendir cuenta documentada de su administración o gestión, sin perjuicio de las inspecciones periódicas de libros, antecedentes y archivo, prescriptas por esta Ley". En tanto que el Art. 139 disponía: "El juzgamiento de todas las cuentas a que se refiere el Art. 115 estará a cargo de un Tribunal de Cuentas que se crea por esta Ley".

Disponía la Ley que ese Tribunal de Cuentas funcionara bajo la superintendencia del Superior Tribunal de Justicia, denominación en ese entonces del más alto tribunal de la República, como es sabido, posteriormente Corte Suprema de Justicia, el que dictaría los reglamentos convenientes para asegurar el orden, la disciplina y el buen desempeño del Tribunal, conforme lo expresaba el Art. 140.

A los fines de este trabajo es sumamente conveniente hacer referencia y descripción de la competencia del Tribunal de Cuentas, así como del procedimiento, establecidos en la citada Ley de Organización Administrativa.

En virtud del Art. 149 de la mencionada ley, el Tribunal de Cuentas tenía competencia para: 1º, el juzgamiento de todas las rendiciones de cuentas que hicieren las reparticiones, empresas y establecimientos públicos o personas que administren, recauden o inviertan valores fiscales o de beneficencia pública; 2º, revisar, calificar y cancelar las fianzas prestadas por los empleados, de acuerdo con esta ley; 3º, tomar razón de las leyes, decretos y demás disposiciones gubernativas, referentes a la inversión o percepción de fondos y 4º, **examinar** anualmente la cuenta general de la ejecución del presupuesto, presentada por la Contaduría General en la memoria que menciona el Art. 68 y expedir el informe correspondiente que deberá ser publicado con aquella a los efectos del Art. 72, inciso 7º de la Constitución. Se refería a la Constitución de 1870.

Dicha disposición de la Constitución de 1870 atribuía al Congreso, además de la potestad de "fijar anualmente el presupuesto de gastos de la Administración de la Nación", la de aprobar o desechar las cuentas de su inversión.

La Ley de Organización Administrativa disponía que las cuentas rendidas por las reparticiones, empresas y establecimientos públicos o personas que administren, recauden o inviertan valores fiscales o de beneficencia pública, solo podrían ser definitivamente aprobadas o desaprobadas por el Tribunal de Cuentas, su jurisdicción era exclusiva en esto, y en consecuencia, su fallo sería el único que exonerara de todo cargo a los responsables (Art. 151°).

Igualmente establecía que las funciones del Tribunal respecto a los exámenes de las cuentas de percepción o inversión de los caudales públicos, serán limitadas a comprobar si ellas han sido practicadas con arreglo a la Constitución o las leyes y decretos vigentes (Art. 152°), con lo que se limitaba el examen al control de la legalidad de las cuentas, no así a su mérito.

Si del examen administrativo de las cuentas se detectaba la comisión de algunos de los delitos previstos por el Código y las leyes, el Tribunal de Cuentas tenía la obligación de denunciar inmediatamente ante la jurisdicción criminal a los efectos de la instrucción de sumario a los autores y cómplices (Art.153°).

Disponía el Art. 154° de la Ley que, recibido el expediente de la rendición de cuentas y si el dictamen del Contador General aconsejare la aprobación de ella, el Tribunal de Cuentas examinaría detenidamente si todas las partidas estuvieran de acuerdo con las leyes respectivas, con la obligación de dictar la resolución correspondiente dentro del plazo de veinte días.

Si la resolución fuese aprobatoria, debía notificar al interesado devolviendo el expediente a la Contaduría General para su archivamiento.

Pero, si el Tribunal de Cuentas, a pesar del dictamen favorable de la Contaduría General, hiciese alguna observación en la rendición de cuentas, o si dicho dictamen fuere desfavorable, debía emplazar al responsable para que se presente su alegato, en el término de diez días. Vencido el término, y si hubiese o no presentado alegato, el Tribunal de Cuentas podía hacer practicar las pruebas que juzgara necesarias en un término que no podría exceder de veinte días, con cuya diligencia

quedaba cerrado el procedimiento, llamándose autos para sentencia, la que debía ser dictada en el plazo de treinta días. Así lo disponían los Arts. 155°, 156° y 157° de la referida Ley de Organización Administrativa.

De acuerdo con el Art. 158° de la Ley, las sentencias del Tribunal de Cuentas tenían el carácter de **cosa juzgada**. Si tres días después de su notificación no se hubiera hecho el pago de la cantidad juzgada a favor del Fisco, la persona o empleado responsable pagaría el interés de dos por ciento mensual. Si diez días después de la notificación no se hiciera el pago, el Tribunal de Cuentas suspendería al empleado responsable, comunicando al Ministerio de Hacienda y a la Contaduría General a fin de que ésta procediese a la retención los haberes que hubieran podido corresponder al empleado suspendido.

En caso de renuencia al pago dentro del plazo de treinta días, el Tribunal de Cuentas debía pedir al Poder Ejecutivo la destitución del empleado y pasar los antecedentes con copia de la sentencia al Fiscal General de Estado para que proceda a ejecutarla ante la jurisdicción civil. La copia de la sentencia constituía suficiente título de la ejecución contra el responsable o su fiador. (arts. 159° y 160°).

Contra el fallo recaído en el juicio de cuentas cabía solo el recurso de nulidad por los vicios siguientes: 1°, si no se hubiere hecho el emplazamiento ordenado por el Art. 155; 2°, por haberse falsificado documentos o cometidos cualquier otra clase de falsedad que haya influido en la resolución del juicio y 3°, por omisiones, dobles cargos u otras causas de rectificación análogas (Art. 164°).

El Art. 167° establecía que la resolución del Superior Tribunal de Justicia debía ser dictada sin la presentación de nuevos escritos y tendría por objeto pronunciarse sobre la nulidad o declarar no haber lugar en el recurso cuando este se hubiere interpuesto fuera de los casos establecidos en el Art. 164.

Si el Superior Tribunal declaraba la nulidad, debía asimismo pronunciarse sobre el fondo de la cuestión; su resolución causaba ejecutoria. Así lo disponía el Art. 168°.

Como puede verse, la normativa legal estableció un sistema de control externo, tanto administrativo como judicial, atribuyendo esta función al Tribunal de Cuentas, regulando al mismo tiempo el procedimiento del Juicio de Cuentas, lo que constituye un “proceso” eminentemente jurisdiccional.

## 2) LA LEY ORGÁNICA DE LOS TRIBUNALES DE 1918

La Ley Orgánica de los Tribunales, N° 325 del año 1918 no incluyó al Tribunal de Cuentas entre los órganos del Poder Judicial pero confirió al Tribunal Superior de Justicia jurisdicción para conocer originariamente y en única instancia “de las lesiones de derecho administrativo causadas a los particulares por la administración nacional o municipal, u oficinas de su dependencia, cuando proceden en virtud de sus facultades regladas” (Art. 43) es decir, el juzgamiento en las cuestiones contencioso-administrativas suscitadas entre los particulares y la administración. Nada establecía respecto del juzgamiento de las cuentas de inversión de los fondos públicos que, hasta ese momento continuaba correspondiendo al Tribunal de Cuentas, bajo la “superintendencia” del Superior Tribunal de Justicia.

## 3) LA LEY DE ORGANIZACIÓN FINANCIERA DE 1926

La Ley de Organización Financiera el 2 de julio de 1926 impuso a la Contaduría General la obligación de “remitir anualmente al **Tribunal de Cuentas** y al Ministerio de Hacienda la cuenta de inversión de los recursos fiscales durante el ejercicio fenecido” (Art. 27, inc. e). La misma ley impuso similar obligación a la Dirección del Tesoro al disponer que era función de la misma, entre otras, “**Rendir cuenta anual al Tribunal de Cuentas de todas sus operaciones**” (Art. 40, inc. d). Asimismo, se imponía al Poder Ejecutivo, en el Art. 23, la carga de presentar al Congreso, anualmente y antes del envío del proyecto del presupuesto general, la cuenta de inversión del presupuesto de gastos correspondiente al último ejercicio cerrado.

La referida ley, en el capítulo correspondiente a la “Percepción de las Rentas”, estableció: “Art. 35. - El Tribunal de Cuentas resolverá en apelación todas las cuestiones suscitadas con motivo de la aplicación de las leyes y reglamentos fiscales y especialmente con motivo del cobro

y percepción de los impuestos en general, con cuyas decisiones quedará cerrado el procedimiento administrativo. Pero el particular que se considerase lesionado en su derecho, con la resolución del Tribunal de Cuentas, podrá, en el término de cinco días, promover ante el Superior Tribunal de Justicia, el juicio de lo contencioso-administrativo, de acuerdo con el Art. 43 de la Ley Orgánica de los Tribunales N. 325.”

Al respecto, comenta Salvador Villagra Maffiodo: “La Ley de O. Financiera del 02 de julio de 1926 vino a colocar en situación ambigua al Tribunal de Cuentas, el que, habiéndose creado para funcionar bajo la superintendencia del entonces Superior Tribunal de Justicia, integrando por consiguiente el Poder Judicial, pasó a formar parte de la Administración, al menos para asuntos fiscales, al establecer dicha ley que “con sus decisiones quedará cerrado el procedimiento administrativo”<sup>8</sup>.

#### **4) LA LEY 1462/35 “QUE ESTABLECE EL PROCEDIMIENTO PARA LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO”**

En el año 1935 se dictó la Ley 1462 “Que establece el procedimiento para lo contencioso-administrativo” la cual reiteró la jurisdicción del Superior Tribunal de Justicia en la materia, disponiendo: “El Superior Tribunal de Justicia conocerá originariamente en única instancia del recurso contencioso-administrativo” (Art. 1º). Extendió la referida ley la potestad de juzgar no solo en las cuestiones suscitadas entre los particulares y la administración pública sino también en las derivadas de “lesión de derecho administrativo causada contra la administración pública por la autoridad administrativa” (ver Art. 2º). Esta ley tampoco hace referencia alguna al juzgamiento de las cuentas.

#### **5) LA CONSTITUCIÓN DE 1940**

La Constitución de 1940 en su Art. 85 dispuso: “El Tribunal de Cuentas entenderá en los juicios de lo contencioso-administrativo y en el examen y aprobación de las cuentas de inversión del dinero público.....”. Asimismo, confirió a la Cámara de Representantes, que

---

<sup>8</sup> “Principios de Derecho Administrativo”, pág. 323, Editorial El Foro, 1983.

constituía el Poder Legislativo, la facultad de aprobar o desechar las cuentas de inversión.

## **6) LA CONSTITUCIÓN DE 1967**

Posteriormente la Constitución de 1967 dividió al Tribunal de Cuentas en dos salas. El Art. 203 disponía: “El Tribunal de Cuentas será dividido en dos salas. La primera tendrá competencia exclusiva en los juicios contencioso administrativos; la segunda en control de las cuentas de inversiones del Presupuesto General de la Nación, sobre cuya ejecución informará anualmente al Poder Ejecutivo y a la Cámara de Diputados”.

El texto constitucional no confería expresamente al Congreso la facultad de aprobar o desechar las cuentas de inversión, aunque el Art. 153, entre las atribuciones exclusivas de la Cámara de Diputados, establecía “Son atribuciones exclusivas de las Cámara de Diputados: 1)..., 2) ...; 3) Sin perjuicio de sus facultades, cuando el informe anual del Tribunal de Cuentas surgen malos manejos en las inversiones públicas, adoptar las medidas pertinentes, conforme se establece en esta Constitución y las leyes.”

## **7) EL CÓDIGO DE ORGANIZACIÓN JUDICIAL**

La Ley N° 879 “Código de Organización Judicial”, promulgada en el año 1981, dispone en el Capítulo II, Del Tribunal de Cuentas, en su Art. 30: “El Tribunal de Cuentas se compone de dos salas, integradas por no menos de tres miembros cada una. Compete a la primera entender en los juicios contencioso-administrativos en las condiciones establecidas por la ley de la materia; y a la segunda el control de las cuentas de inversión del presupuesto General de la Nación, conforme a los dispuesto en la Constitución”.

Puede advertirse que, conforme surge de la lectura de estos antecedentes legislativos, el Tribunal de Cuentas fue creado como un órgano encargado del juzgamiento de las cuentas de la administración pública con funciones relativas al examen de las cuentas. Solo a partir de la Constitución de 1940 pasó a cumplir una doble función, cuando se le atribuyó la competencia para entender en las cuestiones contencioso-



administrativas, a la par de su tradicional función de juzgamiento y examen de las cuentas.

## **VII. COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS AL MOMENTO DE LA SANCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN VIGENTE**

Al momento de la sanción de la Constitución de 1992 el Tribunal de Cuentas tenía una doble competencia, distribuida en dos Salas, a saber: la primera, para entender en los juicios contencioso-administrativos y la segunda, la tradicional función de control de las cuentas de inversión del Presupuesto General de la Nación, conforme lo establecía la entonces vigente Constitución de 1967. Dicho control lo ejercía, de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Organización Administrativa del año 1909, mediante el examen administrativo de las cuentas rendidas (Arts. 152 y 153) así como a través del juzgamiento de las rendiciones de cuentas de las entidades públicas o personas que administrasen, recaudaren o invirtiesen “valores fiscales o de beneficencia pública” (Art. 149, inc. 1°).

Cabe destacar que por Ley N° 95/90, encontrándose aún vigente la Constitución de 1967, se creó la Contraloría General de la Nación a la cual se le otorgaron “amplias facultades de control sobre el despacho de todos los negocios que en la esfera de su competencia están a cargo de los organismos del Estado” (Art. 2°). Su objeto lo constituía velar por el cumplimiento de las normas jurídicas relativas a la administración financiera del Estado y el patrimonio público mediante periódicas auditorías financieras, administrativas y operativas; controlar la normal y legal percepción de los recursos y los gastos e inversiones de los fondos del Estado; asimismo los de las Instituciones Autónomas, Entes Descentralizados, de Economía Mixta, Bancos del Estado, Municipalidades y los de las Entidades de Desarrollo Municipal; fiscalizar la correcta utilización de las subvenciones estatales concedidas a las Instituciones de Derecho Privado; y aconsejar normas de control interno para las entidades mencionadas en este Art. (Art. 3). Tenía competencia, entre otras, para fiscalizar y controlar la gestión de todas la reparticiones o entidades que recauden o inviertan fondos del Estado, realizar auditorías financieras, administrativas u operativas de las entidades sujetas a su control, controlar la veracidad de las estadísticas

financieras y económicas de la Nación, dar a conocer al Poder Ejecutivo y al Congreso de la Nación, toda transgresión de los principios constitucionales que afecta al normal desenvolvimiento y ejecución del Presupuesto General de la Nación (Art. 11). Detectada cualquier irregularidad que implique la comisión de un delito, en su área, el Contralor General debía informar de inmediato al Poder Ejecutivo y al Congreso Nacional y, enviar las compulsas pertinentes al Ministerio Público (Art.13). El Contralor General, luego de recibir de las Entidades sujetas a su control los informes anuales respectivos, debía elevar, por conducto del Poder Ejecutivo, al "Congreso Nacional" antes del 30 de abril de cada año, un informe sobre el Ejercicio Financiero del año anterior, con el resultado de la ejecución presupuestaria activa y pasiva sobre el balance consolidado y la situación financiera y patrimonial, incluyendo el estado comparativo de los ingresos y gastos presupuestados del ejercicio; así también el informe debía contener el estado de la deuda pública nacional al finalizar el ejercicio, con clasificación de deudas internas y externas y otros detalles e igualmente una relación detallada de los gastos pagados durante el año fiscal y el estado demostrativo de la situación del tesoro, al expirar la vigencia del presupuesto.

El Contralor General debía presentar trimestralmente al Poder Ejecutivo y al "Congreso Nacional", un informe sobre las disposiciones fiscales y de control realizados y sobre el estado del Tesoro Nacional, de la Deuda Pública, de la Ejecución Presupuestaria, de la situación económica del país y, cualquier otro dato que fuere necesario para la correcta administración de los bienes públicos (Arts. 19 y 20).

Las competencias del Contralor General, de acuerdo con la Ley 95/90, eran, por tanto, de control y examen, en términos genéricos, pero sin facultades específicas para el "juzgamiento" de las cuentas.

## VIII. LA CONSTITUCIÓN VIGENTE

En la Convención Nacional Constituyente, reunida para elaborar la hoy vigente Constitución, el proyecto de la Subcomisión Redactora no incluía al Tribunal de Cuentas. Sólo se refería a la estructura y funcionamiento de las demás magistraturas, vale decir estaba incluida sólo la segunda parte del Art. cuya redacción final extendida fue

aprobada. Existió otra propuesta en la que se expresaba: **“Del Tribunal de Cuentas. Se establece el Tribunal de Cuentas que entenderá en los juicios de lo contencioso – administrativo y en el examen y aprobación de las cuentas de inversión del dinero público.**

La ley podrá establecer otras atribuciones y la composición del tribunal”<sup>9</sup>.

El texto aprobado, como puede verse, lo reiteramos, no establece la competencia del Tribunal de Cuentas, la cual deja librada a la ley, como tampoco establece específicamente sus funciones, vale decir que solo se refiere a la expresión “Tribunal de Cuentas”. En las deliberaciones de la Convención, el convencional Dr. Lezcano Claude había advertido sobre la superposición de la existencia del Tribunal de Cuentas y de la Contraloría General de la República las cuales, al decir del mismo, tienen idénticas atribuciones. Se estaba refiriendo al control de las cuentas de inversión del Presupuesto General de la Nación y a la presentación de un informe a la Cámara de Diputados, la que debería decidir la adopción de las medidas pertinentes para el caso en que surgieran malos manejos en las inversiones públicas. Proponía el convencional la sustitución de las palabras “Tribunal de Cuentas” por “Tribunal en lo Contencioso Administrativo”<sup>10</sup>.

## **IX. FUNCIONES DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Nuestra Ley Fundamental creó como órgano constitucional del Estado la Contraloría General de la República en la Sección II, Capítulo IV, Título II de la Parte II, Artículos 281 y sgts., instituyéndola como “órgano de control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los departamentos y municipalidades, en la forma determinada por esta Constitución y por la ley”.

De acuerdo con el Art. 283 de la Constitución, le corresponde al Contralor General de la República, entre otros: 1) El control, la

---

<sup>9</sup> Barboza, Ramiro, “Constitución de la República del Paraguay 1992”, Tomo II, pág. 1298 y 1299, Centro de Publicaciones de la UCA, 1993.

<sup>10</sup> Pettit, Horacio Antonio, “Constitución de la República del Paraguay Concordada, Anotada y con Jurisprudencia” Tomo II, pág. 547, La Ley Paraguaya, año 2010.

vigilancia y la fiscalización de los bienes públicos. 2) El control de la ejecución y de la liquidación del Presupuesto General de la Nación. 3) El examen de las cuentas fondos e inventarios de las reparticiones públicas. 4) La fiscalización de las cuentas nacionales de las empresas o entidades multinacionales, de cuyo capital participe el estado en forma directa o indirecta “en los términos de los respectivos tratados”. 5) La denuncia a la justicia ordinaria y al Poder Ejecutivo de todo delito del cual tenga conocimiento en razón de sus funciones específicas.

El Art. 282 obliga al Presidente de la República a enviar a la Contraloría la liquidación del Presupuesto del año anterior, la cual “deberá elevar informe y dictamen al Congreso, para que los consideren cada una de las Cámaras”.

En la Convención Nacional Constituyente, los debates y discusiones en el tratamiento de la Sección II correspondiente se centraron, fundamentalmente, en la composición del órgano, en el carácter unipersonal o colegiado que debía tener y en los conocimientos específicos que debía poseer el Contralor, primando, obviamente, el texto sancionado. Es útil advertir, a los fines de este trabajo, que en ese debate se expresó lo siguiente: “...Evidentemente aquí no estamos dando facultades jurisdiccionales, aquí no habrá juicios coactivos a través de la Contraloría. Evidentemente, es un Contralor contable de cómo se manejan los ingresos y egresos en la administración central, descentralizada autárquica y en los municipios”<sup>11</sup>.

Está claro, como surge tanto de la letra de las disposiciones constitucionales así como de las opiniones vertidas en la Convención Nacional Constituyente, que al órgano creado, la Contraloría General de la República, le correspondían funciones de control administrativo, no jurisdiccional, función esta última que correspondía a un órgano distinto que no podía ser otro que el Tribunal de Cuentas, mencionado expresamente en el Art. 265 de la Constitución, inserto en el Capítulo III del Poder Judicial.

---

<sup>11</sup> De las opiniones del Convencional Federico Callizo, transcritas en “Constitución de la República del Paraguay. Concordada, Anotada y con Jurisprudencia”, Horacio Antonio Pettit, Tomo II, pág. 615, La Ley Paraguaya, año 2010.

En el año 1994 se sancionó la Ley N° 276 Orgánica y Funcional de la Contraloría General de la República. Se dispone en su texto, conforme a las pautas establecidas en la Constitución, que ella constituye “el organismo de control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los Departamentos y de las Municipalidades, en la forma determinada por la Constitución Nacional y por esta ley. Goza de autonomía funcional y administrativa” (Art. 1°). El Art. 2° dispone que la Contraloría tiene por objeto velar por el cumplimiento de las normas jurídicas relativas a la administración financiera del Estado y proteger el patrimonio público, estableciendo las normas, los procedimientos requeridos y realizando periódicas auditorías financieras administrativas y operativas, controlando la normal y legal percepción de los recursos y los gastos e inversiones de los fondos del sector público, multinacional, nacional, departamental o municipal sin excepción, o de los organismos en que el Estado sea parte o tenga interés patrimonial a tenor del detalle desarrollado en el Art. 9° de la Ley, y aconsejar, en general las normas de control interno para las entidades sujetas a su supervisión.

El mencionado Art. 9° establece los deberes y atribuciones de la Contraloría General, entre ellos el control, vigilancia y la fiscalización de los bienes públicos y del patrimonio del Estado, abarcando todas las entidades públicas, incluso las autónomas, autárquicas o descentralizadas (inc. a).

Igualmente le encomienda el control de la ejecución y la liquidación del Presupuesto General de la Nación (inc. b). También le compete ese control con respecto a los presupuestos de todas las reparticiones estatales en el sentido amplio así como de las empresas multinacionales en los términos de sus respectivos tratados y/o cartas orgánicas, debiendo remitir un informe al Congreso al respecto (incisos c y d).

Asimismo le corresponde elevar un dictamen sobre el informe financiero anual en los términos el Art. 282 de la Constitución (inc. k), así como dar a conocer a ambas Cámaras del Congreso y al Poder Ejecutivo toda transgresión de disposiciones constitucionales y legales de que tenga conocimientos como resultado de su función (inc. n).

Es importante el contenido del Art. 19 que establece: “el control y fiscalización que la Contraloría ejerce sobre las instituciones de conformidad a la Constitución Nacional y ésta Ley, serán sin perjuicio de las facultades que correspondan a otros organismos e instituciones del Estado como el Tribunal de Cuentas, 2ª. Sala, a los que por Ley se asignen potestades de control y fiscalización”.

El Art. 43 reitera la obligación de presentar anualmente al Congreso Nacional un informe general detallando las gestiones realizadas al cierre del último ejercicio financiero del Estado.

## **X. LA LEY N° 1535/99 DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO**

La vigente Ley 1535/99 De Administración Financiera del Estado, establece en su Art. 36: “Rendición de Cuentas. Las oficinas, funcionarios y agentes perceptores de recursos públicos presentarán a la autoridad correspondiente la rendición de cuentas de los ingresos obtenidos, en la forma, tiempo y lugar que establezca la reglamentación.”

Diseña la ley la estructura del sistema de control, disponiendo que el control de la Administración Financiera del Estado será externo e interno, y estará a cargo de la Contraloría General de la República, de la Auditoría General del Poder Ejecutivo y de las Auditorías Internas Institucionales (Art. 59). De acuerdo al Art. 60, el control interno comprende el control previo a cargo de los responsables de la Administración y control posterior a cargo de la Auditoría Interna Institucional y de la Auditoría General del Poder Ejecutivo.

La tarea principal de la Auditoría Interna consiste en ejercer el control sobre las operaciones en ejecución; verificando las obligaciones y el pago de las mismas con el correspondiente cumplimiento de la entrega a satisfacción de bienes, obras, trabajos y servicios, en las condiciones, tiempo y calidad contratados (Art. 61, 2° pfo.).

La Auditoría General del Poder Ejecutivo es un órgano dependiente de la Presidencia de la República. Como órgano de control interno del Poder Ejecutivo le corresponde la función de realizar

auditorías de los organismos y entidades dependientes de dicho poder del Estado y tiene también a su cargo reglamentar y supervisar el funcionamiento de las Auditorías Internas Institucionales. El control será deliberado, a posteriori, de conformidad con la reglamentación pertinente y las normas de auditoría generalmente aceptadas. Así lo establece el Art. 62 de la Ley.

El control externo que, de acuerdo con la ley, se ejerce a posteriori, una vez ejecutadas las operaciones de las entidades públicas, está a cargo de la Contraloría General de la República, sin perjuicio de auditorías externas independientes que puedan ser contratadas. Ello surge de los Artículos 63 y 64 de la ley.

El Capítulo IV de la Ley, en el Art. 65, hace referencia al "Examen de las Cuentas". Dicha función, que comprende el estudio de la rendición y el examen de cuentas de las entidades públicas sujetas a dicha ley, a los efectos del control de la ejecución del presupuesto, la administración de los fondos y el movimiento de los bienes y se basa, principalmente, en la verificación y evaluación de los documentos que respaldan las operaciones contables que dan como resultado los estados de situación financiera, presupuestaria y patrimonial, sin perjuicio de otras informaciones que se puedan solicitarse para la comprobación de las operaciones realizadas.

Se prevén también en la Ley los informes que deben remitirse al Ministerio de Hacienda y de éste al Poder Ejecutivo y al Congreso Nacional. Estos últimos deben contener "el conjunto de Estados Contables que presentará la posición financiera, económica, presupuestaria y patrimonial consolidada de los organismos y entidades del Estado, referente a cada ejercicio fiscal cerrado y liquidado, con el estado comparativo de lo presupuestado y lo ejecutado." (Art. 67). Se prevé asimismo un informe anual del Presidente de la República a la Contraloría General de la República referente a la liquidación del presupuesto del año anterior y el informe y dictamen de la Contraloría General de la República al Congreso Nacional (Arts. 68 y 69) para el rechazo o la aprobación del informe el Presidente de la República. (Art. 70).

## XI. COMPETENCIA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

La descripción de las funciones atribuidas a la Contraloría General de la República, tanto por la Constitución como por su ley orgánica, la Ley N° 276/94 y por la Ley N° 1535/99 De Administración Financiera del Estado, revela que la superposición de funciones entre la Contraloría General de la República y el Tribunal de Cuentas señalada en el seno de la Convención Nacional Constituyente, como puede observarse, solo podría haberse dado en lo que respecta al control administrativo, ya que la Contraloría diseñada en la Constitución tiene funciones de esa índole. Pero no ocurre lo mismo en lo referente al control jurisdiccional que solo puede ejercerse a través de un órgano del Poder Judicial con facultades de administrar justicia y de conocer y decidir en actos de carácter contencioso, como lo establece nuestra ley fundamental (v. Art. 284 y Art. 147, 2° pfo. de la Constitución).

Al consagrar la Constitución un órgano que forma parte del Poder Judicial al que se denomina Tribunal de Cuentas y cuya composición y determinación de su competencia fueron remitidas a la regulación legislativa, la ley necesariamente debe someterse a la norma superior en virtud del principio de la supremacía constitucional y regular las competencias que sean propias de un órgano de control jurisdiccional de cuentas. Por lo tanto, esa norma secundaria, al establecer la competencia del órgano, debe atender a la naturaleza de éste, tal cual surge de la función originaria y tradicional que se otorgó al Tribunal de Cuentas en la República del Paraguay desde su creación por la Ley de Organización Administrativa de 1909 cuál era la del juzgamiento de las rendiciones de cuentas del erario público. Esta era su verdadera naturaleza. Las funciones de tribunal de lo contencioso-administrativo, muy importantes por cierto, le fueron atribuidas con posterioridad.

Es por tanto obligación del legislador otorgar al Tribunal de Cuentas sus competencias naturales, sin perjuicio de agregarles otras de diferente naturaleza como las cuestiones contencioso-administrativas, si es que se considerara conveniente otorgarlas al mismo tribunal. Personalmente considero más apropiado crear tribunales de lo contencioso-administrativo, con esa denominación, para otorgarles esas otras competencias. Pero, de cualquier manera, en modo alguno puede la



ley privar al Tribunal de Cuentas, órgano constitucional, de sus funciones tradicionales de juzgamiento de las cuentas so peligro de incurrir en patente falta de razonabilidad y por ende, en manifiesta inconstitucionalidad.

Tal como si, habiéndose creado en la Constitución un tribunal de comercio, la ley le atribuyera competencia exclusiva y excluyente solo para entender en cuestiones totalmente ajenas al derecho comercial.

## XII. FUNCIONES ACTUALES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

No obstante la necesidad constitucional de mantener en el Tribunal de Cuentas sus funciones naturales de juzgamiento de las cuentas públicas, se dictó la Ley N° 2248/03 que dispone en su art. 1°: “Modificase el Art. 30 de la Ley N° 879 del 2 de diciembre de 1981 “CÓDIGO DE ORGANIZACIÓN JUDICIAL”, que queda redactado de la siguiente forma: Art. 30. El Tribunal de Cuentas se compone de dos Salas, integradas con tres miembros cada una, denominada en adelante Primera y Segunda Sala. Compete a ambas salas entender, exclusivamente, en los juicios contencioso-administrativos, en las condiciones establecidas por la Ley de la materia”.

A partir de dicha modificación legislativa, el Tribunal de Cuentas, pasó a convertirse exclusivamente en un tribunal de lo contencioso-administrativo, perdiendo toda competencia en materia de juzgamiento de las cuentas, careciendo la República del Paraguay, en el estado actual de la legislación, de un órgano jurisdiccional especializado que se encargue de dicha función, contrariamente a lo que surge del texto constitucional y de la denominación que le otorga<sup>12</sup>.

Este estado normativo ha dado lugar al planteamiento de varias acciones de inconstitucionalidad contra la referida Ley N° 2248/03. En una de ellas, en la que se hizo lugar a la acción, se expresa en los Considerandos: “Por la Ley de Organización Administrativa de 1909, que fija el régimen procesal para el control judicial de la ejecución presupuestaria en el sector público, se tiene instituido dos fases o etapas

---

<sup>12</sup> Véase Sosa Arrúa, Enrique, “Régimen Jurídico de la Rendición de Cuentas de Fondos Públicos. Situación a partir de la Ley N° 2.248/03”, en Anales de Legislación Paraguaya, La Ley, Año 6, N°4, Mayo de 2004, pág. 1.

respectivas bien diferenciadas, pero que corresponden al mismo proceso (unidos sin separarse y separados sin distinguirse), la primera, de revisión administrativa de legajos de documentos (que corresponde a la etapa procesal civil declarativa tendiente a establecer si existe o no obligación de rendir cuenta), y la segunda, el proceso de rendición de cuentas propiamente dicho, siguiendo siempre la estructura y el derrotero previsto en el actual Código Procesal Civil, en la parte especial relativa al “juicio de rendición de cuentas”, normativa aplicable incluso de modo supletorio, para los supuestos de oscuridad, silencio, etc., y tanto en aquel como en este, la sustanciación respectiva es por la vía del contradictorio bajo los principios de bilateralidad, control recíproco, debido proceso legal, etc. No olvidemos que en los pleitos sustanciados ante la segunda sala, las partes son: de un lado, el rindente u ordenador de gastos, y del otro el agente fiscal de cuentas, en representación de la sociedad.” (Ac. y Sent. N° 903 del 25/11/11, Sala Constitucional)<sup>13</sup>.

### **XIII. EL CUMPLIMIENTO FORZOSO DE LA OBLIGACIÓN DE RENDIR CUENTAS**

Otra cuestión que se encuentra pendiente es la relativa a la hipótesis de incumplimiento de la obligación de rendir cuentas, a la forma de constreñir judicialmente a la autoridad administrativa responsable a cumplir con ese deber, al órgano jurisdiccional competente y al procedimiento a seguir. Ya nos hemos referido a la obligación de rendir cuentas impuesta por la Ley N° 1535/99 De Administración Financiera del Estado a las oficinas, funcionarios y agentes perceptores de recursos públicos.

El órgano jurisdiccional competente para disponer la condena a rendir cuenta, en el estado actual de la legislación, no puede ser otro que el juzgado de primera instancia en lo civil y comercial ya que el Tribunal de Cuentas carece de facultades para entender en el litigio que se suscite ante la negativa a rendir cuenta.

En cuanto al procedimiento, el Código Procesal Civil regula en su Art. 673, y sgtes., el juicio de rendición de cuentas, el que, como es sabido, consta de varias etapas. La primera tiende a la determinación de

---

<sup>13</sup> La Ley, Revista Jurídica Paraguaya, marzo 2012, pág. 225.

la obligación de rendir cuenta y culmina con la sentencia que condena o no a la rendición de cuentas. La segunda etapa comienza “una vez firme la sentencia que condena a rendir cuenta” y su objeto consiste en la presentación de las cuentas debidamente documentadas, su discusión o impugnación y termina con el pronunciamiento del juez sobre los saldos. Una tercera etapa puede abrirse en la hipótesis en que deba procederse a la ejecución de la sentencia por el procedimiento correspondiente<sup>14</sup>.

Este procedimiento es aplicable a todos los casos en que alguna persona o entidad, por manejar fondos ajenos, esté obligada a rendir cuentas de su gestión. Aun cuando el juicio se tramita por el proceso de conocimiento sumario, lo cual reduce considerablemente los plazos y las complejidades del juicio ordinario, es conveniente adoptar una regulación procesal especial para la demanda de rendición de cuentas contra una autoridad o agente de la administración pública atendiendo a las particularidades de la relación sustancial que tiene un gran componente de derecho público. Pero el tema que estamos abordando se refiere solo a la primera etapa.

#### XIV. CONCLUSIÓN

Hasta la entrada en vigencia de la Ley N° 2248/03 QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 30 DE LA LEY N° 879 DEL 2 DE DICIEMBRE DE 1981 “CÓDIGO DE ORGANIZACIÓN JUDICIAL”, el juzgamiento de las cuentas correspondientes a las reparticiones, establecimientos públicos, funcionarios o personas que administren valores fiscales estaba a cargo del Tribunal de Cuentas, específicamente de la Segunda Sala, conforme a lo establecido en el Art. 30 del Código de Organización Judicial, que disponía: “El Tribunal de Cuentas se compone de dos salas, integrados por no menos de tres miembros cada una. Compete a la primera entender en los juicios contenciosos – administrativos en las condiciones establecidas por la ley de la materia; y a la segunda el control de las cuentas de inversión del Presupuesto General de la Nación, conforme a lo dispuesto en la Constitución”.

La Ley N° 2248/03, dispone en su art. 1°: “Modificase el Art. 30 de la Ley N° 879 del 2 de diciembre de 1981 “CÓDIGO DE

---

<sup>14</sup> Véase Palacio, Lino Enrique, “Derecho Procesal Civil”, Tomo VI, pág. 261.

ORGANIZACIÓN JUDICIAL”, que queda redactado de la siguiente forma: Art. 30. El Tribunal de Cuentas se compone de dos Salas, integradas con tres miembros cada una, denominada en adelante Primera y Segunda Sala. Compete a ambas salas entender, exclusivamente, en los juicios contencioso-administrativos, en las condiciones establecidas por la Ley de la materia”.

Sin embargo, omitirse la toma en consideración del Artículo. 265 de la Constitución, que expresa en su primera parte: “Se establece el Tribunal de Cuentas. La ley determinará su composición y competencia”.

A partir de la reforma legislativa mencionada se han modificado medularmente las funciones del Tribunal de Cuentas, quedando ambas salas destinadas exclusivamente a entender en los juicios contencioso-administrativos.

Puede apreciarse el vacío originado por la ley citada, la que puede encontrarse viciada de inconstitucional al soslayar la disposición prevista en el Art. 265 de la Constitución transcrito anteriormente, ya que de acuerdo a los antecedentes históricos de la legislación en la materia, el juzgamiento de las rendiciones de las cuentas públicas compete a los Tribunales de Cuentas. Esta ha sido la función del Tribunal de Cuentas en el Paraguay a partir de su creación por la Ley de Organización Administrativa de 1909, con algunas variantes en la Constitución de 1940 (“examen y aprobación de las cuentas de inversión del dinero público”) y en la Constitución de 1967 (“control de las cuentas de inversiones del Presupuesto General de la Nación”), hasta la promulgación de la disposición legal mencionada precedentemente.

Actualmente la Contraloría General de la República es la encargada de examinar las cuentas, conforme a lo dispuesto en el Art. 283, inc. 2° de la Constitución, que dispone: “Son deberes y atribuciones del Contralor General de la República: 2. el control de la ejecución y la liquidación del Presupuesto General de la Nación; 3) el control de la ejecución y de la liquidación de los presupuestos de todas las reparticiones mencionadas en el inciso 1), como asimismo el examen de sus cuentas, fondos e inventarios.”

Cuando las cuentas sometidas a revisión no son objetadas, no existen inconvenientes. Estos se suscitan cuando existen objeciones o reparos a la rendición de cuentas ya que la Contraloría General de la República no puede actuar como órgano juzgador, función que de acuerdo al Art. 248 de la Constitución, que dispone: “Queda garantizada la independencia del Poder Judicial. Sólo éste puede conocer y decidir en actos de carácter contencioso.....”, compete exclusivamente al Poder Judicial.

De acuerdo a las disposiciones legales señaladas no existe actualmente un órgano judicial específico con competencia especial para entender y decidir las cuestiones atinentes al juzgamiento de las rendiciones de cuentas. Puede sostenerse que no existe propiamente un Tribunal de Cuentas, ya que las competencias que éste ejerce actualmente se reducen a las cuestiones contencioso-administrativas y no a las propias de un verdadero Tribunal de Cuentas, el cual existe solo nominalmente con funciones que no corresponden a su naturaleza. Dicha supresión implica una violación constitucional.

La Ley 2248/03 se impone sea derogada y se dicte otra ley que restablezca las funciones propias del Tribunal de Cuentas, dándose así cumplimiento a la disposición constitucional.

Puede, al efecto, crearse una nueva sala para entender en el juzgamiento de las rendiciones de cuentas de los funcionarios y órganos de la Administración Pública que hayan sido impugnadas o “reparadas” por la Contraloría General de la República, siempre que el motivo de la impugnación o reparo no haya sido satisfecho en el plazo fijado por la Contraloría General de la República, así como para entender en el juicio de rendición de cuentas que deba promoverse cuando exista negativa a rendirlas ante dicho órgano por quien estuviere obligado a ello.

La nueva ley podría disponer que hasta tanto se dicte la ley que regule el procedimiento en el *juicio de cuentas*, éste se substancie de conformidad con las normas del Libro IV Título X De la Rendición de Cuentas del Código Procesal Civil. Así también, establecer reglas sobre la legitimación procesal reconociendo el carácter de partes al administrador cuentadante y el Agente Fiscal de Cuentas, con intervención de la Procuraduría General de la República.

Todo ello sin perjuicio de que, alternativamente, pudieran crearse tribunales de lo contencioso-administrativo que, con esa denominación, entendieran en las cuestiones de esa naturaleza.

De sancionarse una ley en base a las modificaciones propuestas o en términos similares, pero en el mismo sentido de restituirse al Tribunal de Cuentas, al menos a una de sus salas, su competencia natural, se estaría ajustando parte de nuestro ordenamiento legal a la disposición constitucional.

Por último, en la hipótesis de una reforma constitucional, debe incluirse una disposición en la Ley Fundamental que, en forma clara, no solo establezca el Tribunal de Cuentas, sino que también determine su competencia, en particular, la referente al juzgamiento de las rendiciones de cuentas de los fondos públicos. La seguridad jurídica exige para su consecución que, en caso de discrepancias entre ciudadanos particulares o entre éstos y las autoridades, ellas sean resueltas por un órgano jurisdiccional del Estado que otorgue garantías de imparcialidad y que tenga competencias especiales para las relaciones jurídicas especiales, como lo son las atinentes al manejo de los fondos públicos y a la rendición de las cuentas de ese carácter. Debe recordarse que se trata del único órgano jurisdiccional que, además de la Corte Suprema de Justicia, *ha tenido tratamiento específico en las tres últimas constituciones que ha tenido la República.*

## BIBLIOGRAFÍA

Barboza, Ramiro, "Constitución de la República del Paraguay 1992", CIDSEP-AID, Asunción, 1993

Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965

Palacio, Lino Enrique, "Derecho Procesal Civil", Abeledo-Perrot, 1987

Peña Villamil, Manuel, "Finanzas y Derecho Financiero", Universidad Católica "Nuestra Señora de la Asunción", 1998

Pettit, Horacio Antonio, "Constitución de la República del Paraguay, Concordada, Anotada y con Jurisprudencia", La Ley Paraguaya, 2010

Sayagués Laso, Enrique, "Tratado de Derecho Administrativo", Montevideo, 1959

Silva Cimma, Enrique, "Derecho Administrativo Chileno y Comparado. El Control Público", Editorial Jurídica de Chile, 1994)

Sosa Arrúa, Enrique, "Régimen Jurídico de la Rendición de Cuentas de Fondos Públicos. Situación a partir de la Ley N° 2.248/03", en Anales de Legislación Paraguaya, La Ley, Año 6, N°4, Mayo de 2004

Villagra Maffiodo, Salvador, "Principios de Derecho Administrativo", Editorial El Foro, Asunción, 1983.