



[Ver aviso legal al final del documento](#)

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: POTESTADES DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA SOBRE MUNICIPALIDADES Y SUS AUDITORES

SUMARIO:

1. LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA COMO ENTE DE CONTROL EXTERNO

a. Autonomía Municipal

- i. Definición
- ii. Autonomía Relativa
- iii. Clases
- iv. Criterios Jurisprudenciales de la Sala Constitucional sobre la Autonomía Municipal
- v. Órganos Sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República
- vi. Potestad de Control de la Contraloría General de la República sobre las Municipalidades

1. Función Fiscalizadora de Hacienda Pública

b. Auditores Municipales

- i. Concepto Funcional
- ii. Independencia de la auditoría interna dentro de la Administración activa.
- iii. La dependencia y nivel jerárquico del Auditor Municipal
- iv. Potestades de la Auditoría Interna
- v. Competencia de la Contraloría General de la República en cuanto al funcionamiento de las auditorías internas
- vi. Necesidad de darle audiencia a la Contraloría cuando se pretenda la destitución de un Auditor Municipal
 1. Posición de la Procuraduría General
 2. El inicio de procedimientos administrativos contra funcionarios municipales corresponde a los Gobiernos locales
- vii. Requisito de ser Contador Público Autorizado para poder ser nombrado como Auditor Municipal
 3. Situación de los funcionarios nombrados antes y después de la circular N° 3581-93
- viii. Entradas y salidas del Auditor Municipal de la Corporación Local



DESARROLLO

1. LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA COMO ENTE DE CONTROL EXTERNO

a. Autonomía Municipal

i. Definición

"Con relación a las municipalidades y el significado que para éstas posee el término autonomía, compartimos el criterio externado por Rafael De Pina, quien refiriéndose a ésta la define como: "... la potestad de que dentro del estado, pueden gozar las entidades políticas que lo integran, dentro de una determinada esfera territorial y que les permite -cuando la tienen- la gestión de sus intereses locales por medio de organizaciones propias formadas libremente por los ciudadanos" (De Pina, 1989: 114)."¹

ii. Autonomía Relativa

"La autonomía local no es absoluta, más bien es relativa, así pues en el plano económico, la economía local se halla subordinada a las condiciones de dependencia de la economía nacional, la cual es mucho más grande y ofrece mayores posibilidades al intercambio y al crecimiento. Por su parte en el plano político y jurídico, la ciudad y su gobierno están subordinados al régimen político del Estado. "La determinación de la posición de la ciudad, en el régimen político general, es función de la concepción nacional del Estado. Siendo la ciudad en la Nación órgano social de la Nación y de su Estado, la explicación de la función de la ciudad, cambia de una nación a otra, según que domine un sentido imperialista o democrático, o un criterio de centralización o de self government" (Posada, 1927: 164)."²

iii. Clases

"A través de años de estudio y discusión, se concluye doctrinalmente que son tres básicamente los tipos tradicionales de autonomía reconocidos en la norma constitucional: la autonomía administrativa, la autonomía política y la autonomía organizativa: mismos a los cuales hay que agregar que la autonomía también se da en el campo económico o financiero y en el ámbito presupuestario. (...)

La autonomía administrativa es la posibilidad jurídica de que un ente realice su cometido legal (a nivel administrativo o concreto,



valga la redundancia, y para excluir el nivel político que implica otra forma de autonomía como se verá) por sí mismo sin sujeción a otro ente.

(...)

La autonomía política, conocida también como la de gobierno consiste: "en la capacidad de autogobernarse, o sea de autodirigirse políticamente, de fijarse entre sí mismo sus propios objetivos fundamentales, dentro del marco de su competencia constitucional o legal (Hernández, 1992: 125). "Tanto la administrativa como la política, son autonomías que se presentan frente al Poder Ejecutivo, aunque a su vez implican lógicamente limitaciones para la actividad legislativa" (Murillo, 1978: 273).

Por su parte la autonomía organizativa es la "capacidad de autoorganizarse. En otros términos es la capacidad que tiene el ente de establecer su organización fundamental con exclusión absoluta de la potestad legislativa. En este caso existe una incompetencia en razón de la materia, para que la ley pueda interferir en la autonomía organizativa de un ente descentralizado que esté dotado de ella" (Hernández, 1992: 125).

(...)

Otro de los tipos de autonomía es la económica o financiera, definida como "la posibilidad con que cuenta determinado ente para autofinanciarse" (Vindas, 1993: 44), lo cual es de especial importancia por cuanto, como es conocido en las últimas década del siglo ha sido la falta de autonomía financiera el instrumento utilizado por los gobiernos o titulares del Poder Ejecutivo para cercenar o limitar por la vía de hecho, las autonomías administrativas, políticas y organizativas que disfrutaban en el derecho algunas instituciones autónomas, universidades y municipalidades.

(...)

La autonomía presupuestaria se refiere a la posibilidad que tiene el ente de elaborar, ejecutar y controlar su propio presupuesto; desde luego constituye una función de la autonomía financiera, y además la misma Constitución no permite tal autonomía en razón de lo dispuesto en el artículo 84 inciso 1, 2 y 4, que le impone a la C.G.R., los deberes y atribuciones de examinar, aprobar, improbar los presupuestos, de los Poderes de la República, de instituciones y municipalidades y de fiscalizar su ejecución y liquidación. La llamada autonomía tributaria forma, como la anterior parte de la financiera, y se encuentra limitada por la imposibilidad del ente municipal de crear por sí solo impuestos, pues requiere la autorización legislativa...".³



iv. Criterios Jurisprudenciales de la Sala Constitucional sobre la Autonomía Municipal

"El desarrollo jurisprudencial que esta Sala hecho en relación a la autonomía municipal en sus diversas facetas ha sido muy amplio y completo; sin embargo, no es sino hasta en la sentencia número 5445-99, de las catorce treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve, que determina, primero que nada, el concepto de autonomía municipal, como "la capacidad que tienen las municipalidades para decidir libremente y bajo su propia responsabilidad todo lo referente a la organización" de su jurisdicción territorial (cantón), y que se traduce en la capacidad de fijar sus políticas de acción -planes y programas- y de inversión en forma independiente -determinación de su presupuesto-, específicamente del Poder Ejecutivo; autonomía que deriva del carácter electoral y representativo de su gobierno (Concejo y Alcalde); y luego analiza los diversos ámbitos en que se manifiesta

"Así, algún sector de la doctrina ha dicho que esa autonomía implica la libre elección de sus propias autoridades; la libre gestión en las materias de su competencia; la creación, recaudación e inversión de sus propios ingresos; y específicamente, se refiere a que abarca una autonomía política, normativa, tributaria y administrativa, definiéndolas, en términos muy generales, de la siguiente manera: **autonomía política:** como la que da origen al autogobierno, que conlleva la elección de sus autoridades a través de mecanismos de carácter democrático y representativo, tal y como lo señala nuestra Constitución Política en su artículo 169; **autonomía normativa:** en virtud de la cual las municipalidades tienen la potestad de dictar su propio ordenamiento en las materias de su competencia, potestad que en nuestro país se refiere únicamente a la potestad reglamentaria que regula internamente la organización de la corporación y los servicios que presta (reglamentos autónomos de organización y de servicio); **autonomía tributaria:** conocida también como potestad impositiva, y se refiere a que la iniciativa para la creación, modificación, extinción o exención de los tributos municipales corresponde a estos entes, potestad sujeta a la aprobación señalada en el artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política cuando así corresponda; y **autonomía administrativa:** como la potestad que implica no



Asimismo, sentó el principio de que las municipalidades son entidades de naturaleza territorial y corporativa, es decir, de base asociativa, capaz de generar un interés autónomo distinto del Estado. En este mismo orden de ideas, con posterioridad, y en sentencia número 2311-95, de las dieciséis horas doce minutos del nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco, reafirmó el principio de que la Asamblea Legislativa no puede válidamente, por medio de una ley, autorizar de manera unilateral (es decir, sin la adecuada participación municipal) una exención de los tributos municipales.

2).- En sentencia número **2153-93**, de las nueve horas veintiuno minutos del veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y tres, se determinó que es competencia exclusiva de las municipalidades el controlar el desarrollo urbano dentro de los límites de su territorio, para lo cual pueden y deben dictar los correspondientes planes reguladores; lo cual ha sido confirmado en sentencias número 5305-93, de las diez horas seis minutos del veintidós de octubre, número 6706-93, de las quince horas veintiún minutos del veintiuno de diciembre, todas de ese año, 3494-94, del doce de julio de mil novecientos noventa y cuatro, y 4205-96, de las catorce horas treinta y tres minutos del veinte de agosto de mil novecientos noventa y seis.

3.) En la sentencia número **2934-93**, de las quince horas veintisiete minutos del veintidós de junio de mil novecientos noventa y tres (confirmada por la sentencia número 5829-93, de las nueve horas cincuenta y un minutos del doce de noviembre de mil novecientos noventa y tres), se dijo que resultaban abiertamente inconstitucionales, por ser contrarias a la autonomía municipal contenida en el artículo 170 de la Constitución Política, las regulaciones impugnadas en las se establecía la intromisión de la Contraloría General de la República en el orden disciplinario interno de las municipalidades. En el texto se elaboran las ideas ya expuestas de que el alcance de esa autonomía que proviene de la propia norma superior y, esencialmente, se origina en el carácter representativo de ser un gobierno local (única descentralización territorial del país, se repite), encargado de administrar los intereses locales y por ello, las municipalidades pueden definir sus políticas de desarrollo (planificar y acordar programas de acción), en forma independiente y con exclusión de cualquier otra institución del Estado, facultad que conlleva, también, la de poder dictar su propio presupuesto. Esta autonomía política implica, desde luego, la de dictar los reglamentos internos de organización



de la corporación, así como los de la prestación de los servicios públicos municipales. Por ello se ha dicho en la doctrina local, que "se trata de una verdadera descentralización de la función política en materia local". Y en cuanto a los alcances, se señala que la autonomía municipal no excluye el control de legalidad, del que la doctrina es unánime en admitir, en las manifestaciones de las autorizaciones y aprobaciones (control a priori y a posteriori, como requisitos de validez y eficacia de los actos, respectivamente), compatibles con ella. La doctrina costarricense más calificada ha expresado sobre el punto: **"No reputamos incompatibles con la autonomía municipal, sino más bien aconsejables, los controles de legalidad con potestades de suspensión, anulación y sustitución, por la Contraloría General de la República, de actos administrativos municipales totalmente reglados, pues ello vendría abonado por la lógica de ese tipo de control y por la conveniencia de frenar los desmanes administrativos antes de la vía judicial, como tal lenta e incumplida"**. Es decir, que el control que emana de la Contraloría General de la República, que es de origen también constitucional según los textos de sus artículos 183 y 184, no contraría la autonomía municipal, porque su función principal es el control de legalidad de la administración financiera del sector público estatal y municipal, de donde se infiere que en lo que toca a los gobiernos locales, su procedencia tiene sustento en un texto constitucional expreso (artículo 184 inciso 2).

4).- En la sentencia número **3278-93**, de las diez horas tres minutos del nueve de julio de mil novecientos noventa y tres, el recurrente afirmó que se invadía la autonomía municipal con la posible instalación de un relleno sanitario por parte del Poder Ejecutivo, sobre lo cual la Sala expresó que había tenido por demostrado que el Poder Ejecutivo no le impone a las Municipalidades del país el sistema de disposición final de los desechos sólidos, sino que se trataba de promover un sistema alternativo que puede, o no, ser utilizado por los Gobiernos Locales, de donde se deduce que con lo actuado no se violentaban los posibles derechos derivados de la autonomía municipal. Con ello, se reconoce que es necesaria la adhesión libre y voluntaria de las municipalidades a los planes y programas del Estado, ya que puede generar un interés autónomo distinto de los otros órganos públicos.

5).- En el considerando primero de la sentencia número **0140-94**, de las quince horas cincuenta y un minutos del once de enero de mil novecientos noventa y tres (en la misma dirección las números 0946-



91 y 0023-95), se indica que el artículo 170 de la Constitución Política establece que las corporaciones municipales son autónomas y que el párrafo primero del artículo 7 del Código Municipal desarrolla ese concepto, diciendo que en el ejercicio de sus atribuciones las municipalidades gozan de la autonomía que les confiere la Constitución Política, con las potestades de Gobierno y de Administración inherentes a la misma y como consecuencia de lo dispuesto en esas normas resulta que cada Municipalidad está autorizada para procurarse los ingresos necesarios siempre que cumplan con los procedimientos legales necesarios. Y se señala que sería contrario a la autonomía constitucionalmente otorgada a esas entidades, pretender que todas las Municipalidades regularan en forma igual lo referente al cobro de sus impuestos.

6).- En sentencia número **1691-94**, de las diez horas cuarenta y ocho minutos del ocho de abril de mil novecientos noventa y cuatro, se indicó que el Ejecutivo Municipal (hoy día, Alcalde Municipal) es el encargado del régimen disciplinario de los gobiernos locales, con el fin de preservar el ámbito de su autonomía declarada en el artículo 170 constitucional.

7).- La sentencia número **4091-94**, de las quince horas doce minutos del nueve de agosto de mil novecientos noventa y cuatro, definió que el ámbito municipal es la única descentralización territorial posible en nuestro sistema, que se desarrolla la función política en materia local y en este sentido, sus competencias están determinadas por la jurisdicción territorial, según se anotó en el Considerando VII anterior.

8).- En la sentencia número **6000-94**, de las nueve horas treinta y nueve minutos del catorce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, que se refiere a la acción de inconstitucionalidad que cuestiona a los llamados concejos municipales de distrito, la Sala, sobre el decreto ejecutivo que los creaba (número 5.595-G), indicó:

"[...] que resultan violados también los artículos 168 y 169 de la Constitución Política, al sobreponer, sobre un ente municipal creado por la misma Constitución Política, un organismo corporativo cuyo acto fundacional es un simple decreto que contradice los textos superiores. Solo el análisis de este artículo, concede razón suficiente para declarar la inconstitucionalidad de los Concejos



Municipales de Distrito. Sin embargo, es de importancia señalar lo que al respecto indica el artículo 2º:

«Artículo 2º.- Cometidos.- los Concejos Municipales de Distrito, tienen por objeto promover el desarrollo integral de los respectivos distritos, en armonía con el desarrollo nacional.

Les corresponde la administración de los servicios e intereses locales y de las rentas e ingresos originados en el correspondiente distrito.»

Este texto lesiona, sin ninguna duda, los artículos 169 y 170 de la Constitución Política, creando una administración local distinta de la que ésta ha concebido y excluyendo el Gobierno Local originario, para ser sustituido por una dependencia del Poder Ejecutivo. La autonomía que la propia Constitución Política le ha otorgado a las Corporaciones Municipales, es sustituida por un acto de rango inferior en detrimento de aquélla. Y por último, el artículo 16:

«Artículo 16.- Traslado de Fondos.- Instalado el Concejo Municipal de Distrito, su Presidente lo comunicará así a la Municipalidad respectiva para que ésta, dentro de los treinta días hábiles siguientes, a más tardar, haga entrega a la nueva Corporación de los fondos pertenecientes al Distrito autónomo, conforme al resultado de la liquidación que practique la Contraloría, según se dispone en el artículo 18 de este Reglamento.»

También aquí, la autonomía concebida para ser ejercitada por el Gobierno Municipal Local, con exclusión de toda interferencia extraña, es violada para subordinar el actuar del órgano constitucional, al que se hace nacer de un acto ejecutivo, inferior en rango y de constitucionalidad imposible y si a ello agregamos que el artículo 24 indica que en cuanto a lo no previsto en el reglamento, se aplicará «supletoriamente» el Código Municipal, entonces se concluye que los vicios de inconstitucionalidad atribuidos al reglamento, son



establecer una política general en cuanto a prioridades por las necesidades que afronta el país en determinado momento, de acuerdo con nuestro sistema democrático y según lo establece la propia Constitución Política, corresponde a cada municipalidad en su jurisdicción velar por los intereses y servicios locales con exclusión de toda otra interferencia que sea incompatible con el concepto de «lo local», en los términos que fija la Constitución Política; todo lo relativo a la recolección, tratamiento y disposición de las basuras y desechos sólidos pertenece a la esfera de los «intereses y servicios locales», por lo menos mientras no se disponga su «nacionalización» mediante ley formal.

VI.- Es de todos sabido el problema que envuelve la ubicación de los centros de depósito y de disposición final de los desechos que afronta el país, y el consiguiente problema sanitario que de ello se deriva, según las experiencias vividas por las comunidades de este país, pero **no puede esta Sala dejar pasar por alto que todo proyecto a ejecutarse en esta materia, como en el caso que nos atiende, puedan obviarse los trámite y los requisitos derivados de las normas de control de esas actividades, contenidas en la Ley General de Salud, precisamente para proteger la vida y la salud de los habitantes y el medio ambiente.** En este sentido proveen las normas legales que regulan el establecimiento y funcionamiento de los rellenos sanitarios de la Ley General de Salud y también, las normas reglamentarias que el Poder Ejecutivo ha emitido en desarrollo de los principios legales generales antes señalados. **Es por ello que para autorizar el funcionamiento de un relleno sanitario es imprescindible que se cumplan los requisitos correspondientes, siendo como se dijo en considerandos anteriores, en razón de la especialidad de la materia y de la autoridad de gobierno local, que será entonces al Ministerio de Salud y a la Municipalidad del lugar, a quienes corresponde, una vez revisados los estudios técnicos que deban presentarse al efecto, como por ejemplo el estudio de impacto ambiental, contaminación de aguas y otros, que deban, razonablemente, y tomando en consideración los intereses nacionales y locales, autorizar o no el funcionamiento del proyecto que interesa.** En última instancia, es a la Municipalidad de



la Jurisdicción a la que corresponde conceder o no la licencia para el ejercicio de actividades comerciales, a la vez que verificar si la actividad es compatible con los usos y limitaciones propias de los planes de desarrollo urbano que pudieran estar vigentes y todo ello, tratándose del funcionamiento de una empresa privada en la venta de servicios. **Cuando se trata de la iniciativa de otras administraciones estatales o de entidades públicas no estatales, es más que evidente, en razón de la autonomía municipal consagrada en texto constitucional, que no se pueden establecer sin la debida coordinación del gobierno local, como lo exigen los artículos 5 y 10 del Código Municipal.** Como en el caso concreto, es una empresa privada la que ha ofrecido sus servicios a otras municipalidades del Área Metropolitana, aparentemente sin la intervención de entes públicos, la decisión final, como lo ordena el artículo 169 constitucional, será de la Municipalidad del Cantón de Santa Ana, la que deberá actuar velando y protegiendo los derechos fundamentales de los ciudadanos de esa localidad, pero en todo caso con apego absoluto al principio de legalidad constitucional".

10).- En sentencia número **1974-96**, de las quince horas nueve minutos del treinta de abril de mil novecientos noventa y seis, se hace mención a la potestad reglamentaria de los gobiernos municipales, específicamente para dictar reglamentos de organización y de servicio, en los siguientes términos:

"Debe hacerse notar también que el accionante incurre en un error al señalar que para que una disposición de carácter normativo de las municipalidades tenga asidero legal, debe ser aprobada por la Contraloría General de la República; olvida con ello el principio de la autonomía municipal establecido en la propia Constitución Política, en el artículo 170 y la función encomendada a estas corporaciones, cual es la «administración de los intereses y servicios locales en cada cantón», de conformidad con lo señalado en el artículo 169 de la Carta Fundamental. Además, en el Código Municipal, tampoco se establece como requisito para dictar reglamentos de servicios de una Municipalidad la aprobación de la Contraloría General de la República, y en el artículo 7 del Código Municipal se reitera el



principio de la autonomía de que gozan las municipalidades; principio del que se deriva su potestad de dictar reglamentos autónomos de organización y de servicios, entre los que lógicamente se encuentra la administración del Mercado Central de San José".

11).- En sentencia número **6469-97**, de las dieciséis horas veinte minutos del ocho de octubre de mil novecientos noventa y siete, se definió el proceso para la determinación del ámbito de competencia de las municipalidades en razón de la materia a lo local, según se anotó en el Considerando VI de esta sentencia."⁵

v. Órganos Sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República

"Ahora bien, el sistema de control interno que regula la ley es aquél de los "entes y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República", según se desprende del artículo 1ª de la Ley, a cuyo tenor:

"Contenido y ámbito de aplicación. Esta Ley establece los criterios mínimos que deberán observar la Contraloría General de la República y los entes u órganos sujetos a su fiscalización, en el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de sus sistemas de control interno".

Son estos entes los obligados, conforme el artículo 7, a disponer de un sistema de control interno, que resulte integrado y congruente con sus competencias y proporcione seguridad en el cumplimiento de éstas.

Cobra, entonces, particular importancia la determinación de cuáles son los entes sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República, aspecto que no encuentra respuesta en la Ley de Control Interno, sino en la propia Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Los artículos 4 y siguientes de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República regulan su competencia. En ese sentido, se dispone que



"ARTICULO 4.- AMBITO DE SU COMPETENCIA La Contraloría General de la República ejercerá su competencia sobre todos los entes y órganos que integran la Hacienda Pública. La Contraloría General de la República tendrá competencia facultativa sobre: a) Los entes públicos no estatales de cualquier tipo.

(...).

Se entenderá por sujetos pasivos los que están sometidos a la fiscalización de la Contraloría General de la República, de acuerdo con este artículo.

(...)"

El artículo 8 dispone sobre la Hacienda Pública:

"Artículo 8.- Hacienda Pública

La Hacienda Pública estará constituida por los fondos públicos, las potestades para percibir, administrar, custodiar, conservar, manejar, gastar e invertir tales fondos y las normas jurídicas, administrativas y financieras, relativas al proceso presupuestario, la contratación administrativa, el control interno y externo y la responsabilidad de los funcionarios públicos.

Respecto a los entes públicos no estatales, las sociedades con participación minoritaria del sector público o las entidades privadas, únicamente formarán parte de la Hacienda Pública los recursos que administren o dispongan, por cualquier título, para conseguir sus fines y que hayan sido transferidos o puestos a su disposición, mediante norma o partida presupuestaria, por los Poderes del Estado, sus dependencias y órganos auxiliares, el Tribunal Supremo de Elecciones, la administración descentralizada, las universidades estatales, las municipalidades y los bancos del Estado. Los recursos de origen distinto de los indicados no integran la Hacienda Pública; en consecuencia, el régimen jurídico aplicable a esas entidades es el contenido en



las Leyes que las crearon o los ordenamientos especiales que las regulan.

El patrimonio público será el universo constituido por los fondos públicos y los pasivos a cargo de los sujetos componentes de la Hacienda Pública. Serán sujetos componentes de la Hacienda Pública, el Estado y los demás entes u órganos públicos, estatales o no, y las empresas públicas, así como los sujetos de Derecho Privado, en cuanto administren o custodien fondos públicos por cualquier título, con las salvedades establecidas en el párrafo anterior."

En la medida en que un ente integre la Hacienda Pública, en los términos del artículo 8 de la Ley, puede entenderse que está sujeto a la competencia de la Contraloría General de la República y que, por ende, para todo efecto, se trata de un sujeto pasivo. Esa sujeción determinará la aplicación de la nueva Ley de Control Interno. Empero, al emitir la Ley Orgánica de la Contraloría General se diferenció entre los entes estatales y los no estatales para efectos de la fiscalización de los fondos públicos. Los entes públicos no estatales forman parte de la Hacienda Pública en la medida en que administren fondos públicos. Para lo cual se considera que estos fondos son los administrados, por cualquier título y han "sido transferidos o puestos a su disposición, mediante norma o partida presupuestaria, por los Poderes del Estado, sus dependencias y órganos auxiliares, el Tribunal Supremo de Elecciones, la administración descentralizada, las universidades estatales, las municipalidades y los bancos del Estado...". A contrario, no se consideran los fondos producto del aporte de los colegiados. No obstante, que se delimita en esos términos el concepto de pertenencia a la Hacienda Pública y, por ende, sobre qué podría ejercer control la Contraloría, lo cierto es que el ejercicio de la competencia del Organismo Contralor sobre los entes no estatales es facultativo. En consecuencia, la Contraloría la ejerce si lo considera conveniente y necesario. En caso de no estimarlo así, esos fondos no serán fiscalizados."⁶

vi. Potestad de Control de la Contraloría General de la República sobre las Municipalidades

"La C.G.R. es el órgano que primordialmente ejerce un control de las actividades realizadas por los gobiernos locales. El fundamento constitucional de la función desempeñada por ésta se encuentra en



el artículo 184, el cual literalmente expresa entre sus deberes y atribuciones el examinar, aprobar o improbar los presupuestos de las municipalidades e Instituciones Autónomas y fiscalizar su ejecución y liquidación; es te control presupuestario también está contenido en el Capítulo IV, denominado Presupuesto Municipal del Código que rige la materia. Su control debe circunscribirse a verificar el cumplimiento de las normas y los presupuestos vigentes, con exclusión de cuestiones de convenciencia política u oportunidad en la administración financiera controlada; sin embargo en la práctica ha demostrado que esos controles no siempre son únicamente de orden legal, sino también de oportunidad..."⁷

2. Función Fiscalizadora de Hacienda Pública

Afirma la Asesoría Jurídica de la Municipalidad que el artículo 23 de la Ley de Control Interno no violenta la autonomía municipal, porque se enmarca dentro del límite de control de legalidad de la administración financiera. Lo que obliga a referirnos a la función de fiscalización de la Hacienda Pública.

De lo dispuesto en los artículos 183 y 184 de la Carta Política y de su desarrollo jurisprudencial procede reconocer la existencia de una función de control. Una función que es de "orden público", según lo ha establecido la Sala Constitucional en su resolución N° 998-98 de las 11:30 hrs. de 16 de febrero de 1998. La integración al orden público deriva de que, hoy día, la fiscalización sobre la gestión económico-financiera de los entes públicos es indispensable para la supervivencia y el buen funcionamiento del sistema democrático. La utilización correcta y racional de los fondos públicos constituye una condición para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones. Y ello no se puede lograr sin una función de control ejercida por organismos independientes. Así, el control es parte de la estructura racional que subyace en las Constituciones de los Estados Democráticos de Derecho.

El objeto de esa función de control es la fiscalización de la Hacienda Pública mediante los mecanismos que la Constitución y la Ley establecen. Se somete a los entes y organismos públicos, pero también a sujetos privados, a disposiciones precisas de control, emanadas no sólo del constituyente, el legislador y el Poder Ejecutivo, sino también por la propia Contraloría en ejercicio de su competencia.

La declaración constitucional de la Contraloría General de la



República como institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública, con absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores, es una de las garantías del Estado Social Democrático de Derecho consagrado en la Constitución Política. Conforme los postulados del Estado Social, se debe asegurar el adecuado manejo de los fondos públicos, tanto por parte de los órganos y entes públicos como de las entidades privadas que administren fondos públicos o que hayan recibido algún beneficio patrimonial del sector público.

Esa función de control se ejerce en el tanto en que existan fondos que jurídicamente deban ser considerados como públicos. Por ello, su ámbito se extiende a los distintos entes públicos, independientemente de cuál sea su especialidad funcional, o de que se trate de un ente autónomo, en cuanto sus recursos, valores, patrimonio como fondos públicos integran la Hacienda Pública. Y, como se indicó, la existencia de fondos de origen público determina el control sobre las entidades privadas que administran, manejan o reciben fondos de origen público.

La Constitución Política en sus artículos 175 y 184, inciso 2, somete a las Municipalidades al control de la Contraloría General de la República. Control que refuerza la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. La Municipalidad forma parte de la Hacienda Pública, tanto desde el punto de vista orgánico y objetivo. Dispone el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Contraloría General:

"Artículo 8.- Hacienda Pública

La Hacienda Pública estará constituida por los fondos públicos, las potestades para percibir, administrar, custodiar, conservar, manejar, gastar e invertir tales fondos y las normas jurídicas, administrativas y financieras, relativas al proceso presupuestario, la contratación administrativa, el control interno y externo y la responsabilidad de los funcionarios públicos.

Respecto a los entes públicos no estatales, las sociedades con participación minoritaria del sector público o las entidades privadas, únicamente formarán parte de la Hacienda Pública los recursos que administren o dispongan, por cualquier título, para conseguir sus fines y que hayan sido transferidos o puestos a su disposición, mediante norma o partida presupuestaria, por los Poderes del Estado, sus dependencias y órganos auxiliares, el Tribunal Supremo de Elecciones, la administración descentralizada, las universidades estatales, las municipalidades y los bancos del



Estado. Los recursos de origen distinto de los indicados no integran la Hacienda Pública; en consecuencia, el régimen jurídico aplicable a esas entidades es el contenido en las Leyes que las crearon o los ordenamientos especiales que las regulan.

El patrimonio público será el universo constituido por los fondos públicos y los pasivos a cargo de los sujetos componentes de la Hacienda Pública. Serán sujetos componentes de la Hacienda Pública, el Estado y los demás entes u órganos públicos, estatales o no, y las empresas públicas, así como los sujetos de Derecho Privado, en cuanto administren o custodien fondos públicos por cualquier título, con las salvedades establecidas en el párrafo anterior".

Puesto que la Municipalidad es un ente público, se sigue como lógica consecuencia que integra la Hacienda Pública entendiéndola desde el punto de vista orgánico. Pero además, al ser sus recursos fondos públicos (artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General) forman parte de la Hacienda Pública y las potestades por las cuales la Municipalidad presupuesta, contrata y administra dichos recursos son también parte de la Hacienda Pública. Como también lo es el sistema de control, externo e interno que verifica su accionar en materia económico-financiera. A la Municipalidad le resulta aplicable, entonces, la legislación propia de la Hacienda Pública, lo que comprende necesariamente las disposiciones del subsistema de control. Ergo, le es aplicable la Ley de Control Interno, N° 8292 de 31 de julio de 2002. Una norma que es parte del sistema de fiscalización de la Hacienda Pública."⁸

b. Auditores Municipales

i. Concepto Funcional

"En nuestra Administración Pública tradicionalmente el concepto de control se ha asociado con la Contraloría General de la República y las auditorías internas, por una parte, y con el concepto de fondos públicos, por otra parte. Dentro de esa concepción ha sido normal estimar que dentro de la organización administrativa el control lo ejerce la auditoría y que ese control está dirigido a determinar si los fondos públicos se han utilizado y administrado conforme a la ley y a las prácticas contables. No se ha considerado a las autoridades administrativas como parte del control. Asimismo, no se ha estimado que el sistema de control tiene otro objetivo distinto de la protección del patrimonio público, incluido los fondos correspondientes.

A partir de la aprobación de la Ley Orgánica de la Contraloría



General de la República, la función de control sufre una modificación sensible. En efecto, la función de control se analiza como un sistema en el cual la Contraloría General de la República ocupa el vértice. Un sistema de fiscalización compuesto por diversos componentes, unidos por el control a los fondos públicos y actividades y fondos privados de origen público y dirigido a evaluar la gestión financiera y administrativa de los organismos públicos. El sistema de control no puede ser identificado con la Contraloría General o con las auditorías de las administraciones públicas. El control interno es parte de la Administración activa. Si la Administración activa no sólo tiene que implantar sistemas de controles sino que es órgano de control, se plantea la necesidad de deslindar su control de la función del auditor interno. En la Ley General de Control Interno, N° 8292 de 31 de julio de 2002, esa delimitación se produce a partir del concepto funcional de auditoría. Efectivamente, el artículo 21 de la Ley contiene un concepto "funcional" de auditoría interna, referido a la actividad en sí misma, a su objetivo y a su efecto sobre la organización y la sociedad. Esta se define como una actividad "asesora", dirigida a proporcionar seguridad a la organización, "mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley...".

De esa definición interesa resaltar el carácter asesor de la función de auditoría y la evaluación del control y del proceso de dirección. El Instituto de Auditores Internos define la auditoría precisamente como:

"una actividad de evaluación independiente, establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio para la organización". Citado por R, WHITTINGTON-K, PANY: Auditoría. Un enfoque integral, McGRAW-HILL Interamericana S. A., Colombia, 2000, p. 592.

A través de la evaluación, de la asesoría, de las recomendaciones, la Auditoría interna participa en el control interno. Y lo hace por medio de la evaluación de la efectividad de otros controles. La auditoría representa una verificación posterior y selectiva de un ámbito de la actividad de la organización. Esa verificación y evaluación no es continua o concomitante con las acciones administrativas u otras acciones de control. Es periódica. En relación con los fondos públicos se deben realizar auditorías o estudios especiales semestralmente. Dispone el artículo 22 de la Ley de Control Interno:



"Artículo 22.-Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:

a) Realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional.

b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.

c) Verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios.

d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.

e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno.

f) Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República.

g) Elaborar un informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones de la auditoría interna, de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos; en los últimos dos casos, cuando sean de su conocimiento, sin perjuicio de que se elaboren informes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten.



h) Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna.

i) Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley".

La Ley regula la frecuencia con que ciertas labores deben ser realizadas. Ello se debe a que la auditoría ejerce control sobre los controles normales, permanentes, de la Administración: evalúa el funcionamiento de los mecanismos de control que ejercen otros órganos en forma permanente. Es función de la auditoría verificar que se cumpla y que sea adecuado el sistema de control interno. Por lo que se ejerce una verificación posterior y selectiva, que permitirá en su momento fortalecer los controles internos existentes, sugerir nuevos controles o promover la eficiencia de los existentes. Para ello, una de las tareas del auditor es verificar que el control sea ejercido por los funcionarios administrativos, como parte del ejercicio de su competencia. Con lo cual se mantiene el principio de que el establecimiento de un sistema de control interno es competencia de la Administración activa.

(...)

Uno de los principios fundamentales del sistema de control que establece la Ley General de Control Interno es el de la independencia funcional del auditor interno. En ese sentido se preceptúa:

"Artículo 25.-Independencia funcional y de criterio. Los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa".

Lo cual implica que el auditor debe ejercer sus funciones en forma independiente y objetiva, sin interferencias externas. El criterio con que se ejerce la función debe responder a principios técnicos y no estar determinado por la relación con la administración activa. Se otorga independencia como una garantía del cumplimiento de la función. Por consiguiente, en el caso de la auditoría, la independencia funcional está relacionada con la competencia de que este órgano es titular.

Esa independencia puede verse afectada sobre todo por el ejercicio de funciones propias de la administración activa. Es por ello que una de las prohibiciones que se impone al auditor es, precisamente,



la del ejercicio de funciones administrativas, salvo las necesarias para ejercer su competencia, artículo 34, inciso a). Ergo, el auditor no debe involucrarse en operaciones administrativas ni sustituirse a la administración en el cumplimiento de sus funciones. No se trata sólo de participar activa o pasivamente en la toma de decisiones, en su ejecución, en los procesos directivos u operativos de la Administración. Por el contrario, la prohibición incluye las funciones de control interno propias de la administración. Sobre el régimen de prohibiciones del auditor, indicamos en el dictamen N° C-384- de 23 de diciembre de 2004:

"Los cargos de auditoría interna están determinados al ejercicio de la auditoría interna, no de funciones de la Administración activa. Por consiguiente, el funcionario que es nombrado en un puesto de auditoría interna carece de facultades legales para ejercer funciones de administración activa. En ese sentido, el ejercicio de funciones de administración activa y el integrar un órgano director de un procedimiento administrativo (que es una forma de administración activa) no es parte de las funciones propias de la auditoría. Por consiguiente, no puede considerarse que el funcionario de auditoría, en razón del puesto que ocupa, tenga un derecho a ese ejercicio. El deber funcional presente en los incisos a) y b) de mérito no constituye en forma alguna una limitación al ejercicio de un derecho. Desde esa perspectiva, no puede considerarse que la imposición del deber entrañe una lesión patrimonial que obligue a su compensación..."

La realización de labores de administración activa, repetimos, colocaría al auditor interno en un conflicto de intereses lesivo de la independencia con que debe ejercer la auditoría interna.

En ese sentido, debe entenderse como función administrativa el establecimiento y ejecución del sistema de control interno, comprensivo de las acciones ejecutadas por la administración activa para proporcionar seguridad en la consecución de los objetivos legales (artículo 8). Consecución que corresponde ante todo a la administración interna. Es a ella a quien corresponde la consecución de los fines legales, la definición de los planes, objetivos y metas del accionar administrativo, el cumplimiento de la normativa legal, así como el logro de una acción operativa eficaz y eficiente. La administración activa verifica el cumplimiento de las acciones de control "en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones" (artículo 17).

Se sigue de lo expuesto que atribuir al auditor funciones que exceden el ámbito de la función de auditoría, por corresponder a



funciones de control interno, resulta ilegal.”⁹

ii. Independencia de la auditoría interna dentro de la Administración activa.

“Este órgano, encargado de asesorar a la Administración en el ámbito de su competencia y evaluar la gestión administrativa, debe actuar, sin embargo, con absoluta independencia de criterio. Esta se garantiza a través de la relación que se establece con la Contraloría General de la República, órgano de fiscalización superior. En el dictamen N° C-269-2003 de 12 de septiembre de 2003 desarrollamos este punto, señalando:

“Dado el carácter de sistema, en el de fiscalización se establecen relaciones especiales entre la Contraloría General como órgano de fiscalización superior y las auditorías internas. El adecuado funcionamiento de las auditorías internas de las instituciones públicas resulta indispensable para el funcionamiento del sistema; de allí el interés del legislador por regular la organización y funcionamiento de esos órganos, que deben orientar su accionar a garantizar no sólo la legalidad del accionar financiero sino la eficiencia en el manejo de los fondos públicos o de los fondos de origen público. El accionar de las auditoría se concibe, entonces, como parte del sistema de fiscalización. Aspecto que desarrolla la Ley General de Control Interno”.

La posición institucional de la Contraloría ha sido utilizada por el legislador a efecto de garantizar la independencia de la auditoría interna dentro de la Administración activa. Es por ello que las disposiciones son de carácter general y, además, encuentran su fundamento no en la naturaleza del ente u organismo objeto de control, su especialidad funcional, sino que el criterio es la fiscalización de la Hacienda Pública, la preservación de los principios y valores que la orientan. Algunas de esas disposiciones constituyen límites para los entes sujetos a la Ley. El punto es la compatibilidad de esos límites con la autonomía constitucionalmente garantizada a las Municipalidades.

B.-UN PODER NORMATIVO SUJETO A CONTROL



Forma parte de las regulaciones sobre la auditoría interna lo dispuesto en el artículo 23 en relación con el cual se consulta. Preceptúa dicho numeral:

"Artículo 23. **-Organización.** La auditoría interna se organizará y funcionará conforme lo disponga el auditor interno, de conformidad con las disposiciones, normas, políticas y directrices que emita la Contraloría General de la República, las cuales serán de acatamiento obligatorio.

Cada auditoría interna dispondrá de un reglamento de organización y funcionamiento, acorde con la normativa que rige su actividad. Dicho reglamento deberá ser aprobado por la Contraloría General de la República, publicarse en el diario oficial y divulgarse en el ámbito institucional".

Existe la duda respecto de la emisión del reglamento y la aprobación por parte de la Contraloría. El poder normativo corresponde a la Municipalidad pero está sujeto al control de la Contraloría.

1.-Un poder normativo

Consulta el Concejo Municipal si el reglamento de organización y funciones de la Auditoría Interna debe ser aprobado únicamente por la Contraloría General de la República y no por el Concejo Municipal. Lo que atañe directamente a la competencia de autoorganización y la normativa de ese Ente.

Establece el artículo 4 del Código Municipal, en lo que aquí interesa:

Dentro de sus atribuciones se incluyen:

a) Dictar los reglamentos autónomos de organización y de servicio, así como cualquier otra disposición que autorice el ordenamiento jurídico".

Compete a cada Municipalidad organizarse internamente y, además, regular la prestación de los servicios municipales. Se reconoce, así, el poder normativo de la Municipalidad, que está referido a "la organización y prestación de los "intereses y servicios municipales" (artículo 169 constitucional, o lo que es lo mismo, "lo local", con lo cual tendríamos reglamentos autónomos de organización y servicio únicamente". (Sala Constitucional, resolución N° 620-2001 de 15:21 hrs. de 24 de enero de 2001).



Si a la Municipalidad le corresponde la emisión de los reglamentos dirigidos a la organización y servicios municipales y ese poder deriva de la autonomía constitucionalmente reconocida, se sigue como lógica consecuencia, que ese poder no puede ser transferido a ninguna instancia externa a la Municipalidad.

La Municipalidad ejerce esa potestad a través de su jerarca supremo: el Concejo Municipal. Dispone el artículo 13 del Código:

"ARTÍCULO 13.- Son atribuciones del Concejo:

(...).

c) Dictar los reglamentos de la Corporación, conforme a esta ley.

d) Organizar, mediante reglamento, la prestación de los servicios municipales

(...)"

La potestad de autoorganización es de principio y puede considerarse una de las potestades implícitas del jerarca. Se comprende, entonces, que haya sido atribuida al jerarca superior de la municipalidad. En el caso de la Municipalidad, el poder normativo es consecuencia del autogobierno cubierto por la autonomía municipalidad. El autogobierno puede ejercerse por mecanismos de democracia directa como lo ha sido tradicionalmente el cabildo abierto o bien, por vía de referéndum. Pero también por un mandato representativo. Carácter representativo que ostentan el Concejo Municipal y el Alcalde.

El Concejo consulta si debe aprobar los reglamentos de la auditoría interna. La duda surge en relación con el artículo 23 antes transcrito. Dicho numeral establece la facultad del auditor interno de disponer cómo se organizará y funcionará la auditoría. Una "disposición" que debe ser conforme con las normas, políticas y directrices emitidas por la Contraloría General. En el primer párrafo no se expresa que dicha organización y funcionamiento deba estar contenida en un reglamento de organización y funcionamiento. Empero, el segundo párrafo señala que cada auditoría interna dispondrá de un reglamento de ese tipo. Ciertamente, el artículo no



dispone que el auditor interno dictará el reglamento de mérito. En ese sentido, no existe una norma expresa que le atribuya la competencia normativa en la materia. No obstante, en la medida en que es el auditor el que determina cómo se organizará y funcionará la auditoría, podría suponerse que se le ha transferido el poder normativo propio del jerarca. Y que, consecuentemente, se ha producido una derogación tácita del artículo 13, inciso c) del Código Municipal.

Es de advertir, sin embargo, que el artículo 23 de mérito no puede ser interpretado en el sentido de que se ha producido una desconcentración del poder reglamentario a favor de la auditoría interna. Como se ha indicado, las disposiciones de la Ley de Control Interno son de alcance general. Tienen la pretensión de aplicarse indiscriminadamente a todos los organismos de la Hacienda Pública. Y de interpretarse que el poder reglamentario ha sido transferido en los términos indicados, tendría que concluirse que se está en presencia de una disposición dudosamente constitucional. No puede olvidarse que el artículo 23 de mérito se aplica también al Poder Ejecutivo. La consagración constitucional del poder de autoorganización y reglamentario de dicho Poder, impide considerar que al interno de ese Poder se ha producido una desconcentración del poder normativo. Ergo, que un órgano inferior como es la auditoría puede emitir reglamentos que se imponen al Poder Ejecutivo. En igual forma, en tratándose de los entes autónomos habría que cuestionarse la constitucionalidad de una transferencia del poder reglamentario en beneficio de un órgano interior. En el caso de la municipalidad, el poder normativo de ésta deriva de la autonomía constitucionalmente garantizada. Una autonomía que implica autogobierno y este se ejerce por órganos representativos. Carácter que obviamente escapa al auditor interno.

Es sabido que las disposiciones deben ser interpretadas de manera conforme a la Constitución:

"... esto es, que caso de existir varias posibilidades de interpretación de la norma se escoja aquella que sea conforme con la Constitución y se rechace la que sea contraria a esta..."
Ignacio de OTTO: **Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes**. Ariel, Derecho, Barcelona, 1988, p. 79.

"Si una interpretación, que no contradice los principios de la Constitución, es posible según los demás criterios de interpretación, ha de preferirse a cualquier otra en la que la disposición hubiera de ser anticonstitucional. De ello se sigue, sin embargo, que, entre varias interpretaciones posibles según los



demás criterios, siempre obtiene preferencia aquella que mejor concuerda con los principios de la Constitución. La "conformidad con la Constitución" es, por tanto, un criterio de interpretación.

La interpretación conforme a la Constitución, si quiere seguir siendo interpretación, no debe traspasar los límites que resultan del posible sentido literal y de la conexión de significado de la ley. El Tribunal Constitucional Federal ha dicho reiteradamente que una interpretación conforme a la Constitución no es posible "ante el claro tenor literal" de la disposición... K, LARENZ: Metodología de la Ciencia del Derecho, Ariel, Barcelona, 1980, p. 338.

Esa necesidad de interpretar conforme la Constitución y la circunstancia misma de que no se haya atribuido expresamente el poder normativo a las auditorías internas fundamenta el criterio de que la potestad normativa no ha sido transferida del jerarca al auditor interno. Este debe proponer el reglamento que requiera la auditoría en función de la especialidad funcional del organismo controlado y al hacerlo debe sujetarse a lo dispuesto por la Contraloría. Pero, el poder de emitir el reglamento debe corresponder al jerarca, como lo dispone en el caso que nos ocupa el artículo 13 de mérito.

La circunstancia misma de que el poder reglamentario en materia de organización y funcionamiento de la auditoría no se haya transferido a la Contraloría, revela el respeto del legislador a la potestad normativa del jerarca superior de los organismos públicos.

2-.La aprobación es una forma de control

Se duda si el legislador ha transfiriendo a la Contraloría General el poder reglamentario, con desmedro de las competencias de la Municipalidad.

Como se ha indicado, el poder de emitir el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna debe corresponder al Concejo Municipal. La participación de la Contraloría dispuesta en el artículo 23 de mérito mantiene al Organo de Control dentro de su propio ámbito competencial. Es decir, es una forma de control. A pesar de las amplias potestades que la Contraloría conserva en materia de control interno, ampliadas por la Ley de Control Interno, del contexto de esta Ley no es posible considerar que el legislador haya transferido el poder normativo a ese Organo y que, consecuentemente, haya empleado el término "aprobación" en un sentido diferente al que se atribuye



en Derecho. Es bien sabido que la aprobación es una forma de control a posteriori. Su objetivo es otorgar eficacia al acto sujeto a aprobación. Mientras dicha aprobación no se emita, el acto correspondiente carece de eficacia y, consecuentemente, no puede surtir efectos. En el ámbito del artículo 23 antes citado, ello significa que el reglamento que haya sido emitido por el superior jerárquico no es susceptible de generar los efectos correspondientes, tanto en orden a la organización y funcionamiento de la auditoría como respecto del resto de la organización, en este caso municipal.

La aprobación en tanto acto de control a posteriori no implica una suplantación de las competencias municipalidades. En ese sentido, no puede considerarse contraria a la autonomía municipal. Por el contrario, debe estimarse que se trata de un acto que responde a los imperativos que la fiscalización plantea y, en particular, por el interés de verificar el respeto de la independencia, la objetividad e imparcialidad con que debe actuar la auditoría. Cabe recordar que el órgano o ente que tiene la facultad de aprobar, tiene también la facultad de desaprobado. Al atribuir al órgano de fiscalización superior la facultad de aprobar, o en su caso desaprobado, se establece una garantía de que los objetivos del sistema de fiscalización se respetarán y, por consiguiente, una garantía de funcionamiento de la auditoría interna."¹⁰

iii. La dependencia y nivel jerárquico del Auditor Municipal

"Sobre el particular, cabe advertir que: Al tenor de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley Orgánica de esta Contraloría General, N° 7428-94, el auditor y el subauditor dependen orgánicamente del jerarca unipersonal o colegiado, cuando este exista; en el caso del Auditor Municipal depende del Concejo y no del Alcalde Municipal.

En materia de disposiciones de índole meramente administrativas, reiteradamente se ha dicho que el auditor interno debe observar aquellas disposiciones internas vigentes para el resto del personal, es decir aquellas que no sean de aplicación particular para el Auditor, **'en el tanto no comprometan su independencia funcional y de criterio.'**"¹¹



iv. Potestades de la Auditoría Interna

"Las auditorías internas del Sector Público han sido investidas legalmente de la potestad necesaria para llevar a cabo su cometido. Refiriéndose al tema, mediante oficio DGAJ-1067 de 20 de mayo de 1999, la entonces Dirección General de Asuntos Jurídicos de esta Contraloría General indicó que en el artículo 64 de la citada Ley 7428-94, se le otorgan a dichas unidades amplios poderes de libre acceso "...a todos los libros, archivos, valores y documentos del ente, empresa u órganos públicos", para lo cual se habilita a la auditoría interna para solicitar de los funcionarios que en él laboran todo tipo de colaboración y asesoramiento, así como informes, datos y documentos relacionados con su quehacer.

No obstante lo anterior, a efecto de no obstaculizar el normal funcionamiento de la entidad que se va a auditar, es necesario que se realice una adecuada coordinación con la Administración con miras al mejor provecho de su trabajo. Elementos como la disposición de una oficina para el grupo que efectuará la auditoría, la fecha de inicio, la indicación del nombre de un funcionario de la Administración que servirá de enlace, con el que se verá ese tipo de detalles, entre otros, los tópicos que se pretende abarcar, son algunos de los aspectos que se habrá de comentar en la coordinación inicial de los trabajos, en donde una actitud flexible, adaptativa a las circunstancias es muy útil para el objetivo que se persigue. Esto no quiere decir que el trabajo del Auditor este supeditado a la Administración, pues según las circunstancias o el tipo de pruebas por realizar requerirá su actuación con prontitud o bien por sorpresa, como es el caso de los arqueos de caja y otro tipo de pruebas normales de auditoría. En esto el conocimiento y el criterio profesional del auditor marcan la pauta a seguir. Al respecto véase la norma N° 306 "Coordinación de las actividades de auditoría con la entidad, órgano o unidad administrativa que se esté examinando" del Manual sobre normas técnicas de auditoría para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización", y por ser complementaria, consúltese también el punto 6 "Relaciones Humanas", del aparte IV. 'Disposiciones Comunes al Auditor', del Manual para el Ejercicio de la Auditoría Interna en las entidades y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República."¹²



v. Competencia de la Contraloría General de la República en cuanto al funcionamiento de las auditorías internas

"Analizado el informe N° INF-DI-CR-05-2002 de la Contraloría General de la República, denominado **"Informe sobre Modificación de Horario, Marca de Asistencia y otras situaciones que podrían afectar la labor de la auditoría interna en la Municipalidad de Mora"**, y atendiendo el contenido de los artículos 15, 26, 61, 62, 63, 64 y 66 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Ley N° 7428 del 7 de setiembre de 1994), esta Procuraduría General reitera la competencia de principio y prevalente que tiene el Organo Contralor en lo que atañe al funcionamiento de las auditorías internas de los sujetos de la Hacienda Pública, en su carácter de órganos de fiscalización y control sobre los fondos públicos. En el ejercicio de tales competencias, existe un indiscutible vínculo entre la Contraloría General y las auditorías internas, de suerte tal que, incluso, la remoción por justa causa de los auditores debe contar con el visto bueno de la Contraloría General. De donde, si bien es cierto que en los casos de las Corporaciones Municipales se pueda establecer que el superior del auditor interno lo es el Concejo Municipal, también lo es que, en el campo de sus específicas funciones, existe una fuerte vinculación y coordinación de las labores que realizan las auditorías internas con respecto a las directrices y decisiones que emanen de la Contraloría General de la República."¹³

vi. Necesidad de darle audiencia a la Contraloría cuando se pretenda la destitución de un Auditor Municipal

1. Posición de la Procuraduría General

"Nota: Véase Resolución de la Sala Constitucional (10 hs. 9 mins. del 23 de julio de 1999) sobre Recurso de Amparo, en la que el presente dictamen resulto INAPLICABLE al considerar la Sala que la participación de la Contraloría (art. 15 LOCGR) "...constituye una verdadera garantía en favor del funcionario investigado y de su investidura, así como de los recursos públicos cuya protección produce. En ese doble sentido, cada vez que al auditor de una institución pública se le abra un procedimiento cuyas consecuencias puedan perjudicar sus intereses, deberá necesariamente darse audiencia a la Contraloría, para que se pronuncie sobre el mismo". (...)



III. CONTENIDO Y ANALISIS OBJETIVO DE LOS ARTICULOS 15 DE LA LEY ORGANICA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA (No. 7428 de 07 de setiembre de 1994) Y 52 DEL CODIGO MUNICIPAL (No. 7794 de 30 de abril de 1998)).

El conflicto de normas se sitúa a nivel de legislación ordinaria, por cuanto el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y el numeral 52 del Código Municipal, expresan regulaciones diferentes en cuanto al procedimiento para la destitución del auditor municipal.

IV. ARTICULO 15 DE LA LEY ORGANICA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA NO. 7428 DE 07 DE SETIEMBRE DE 1994 (GACETA NO. 210 DE 04 DE

NOVIEMBRE DE 1994). TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 04 DE NOVIEMBRE DE 1994.

Textualmente dispone esta norma:

ARTICULO 15.- GARANTIA DE INAMOVILIDAD "El auditor y el subauditor de los entes u órganos de la

Hacienda Pública son inamovibles. Sólo podrán ser suspendidos o destituidos de su cargo por justa causa y por decisión emanada del jerarca respectivo, previa formación de expediente, con oportunidad suficiente de audiencia y defensa en su favor, así como dictamen previo favorable de la Contraloría General de la República. La inobservancia del régimen de inamovilidad establecido en esta norma será sancionada con suspensión o destitución del o de los funcionarios infractores, según lo determine la Contraloría General de la República. Igualmente los funcionarios que hayan incurrido en ella serán responsables de los daños y perjuicios causados, sin perjuicio de la nulidad absoluta del despido irregular, la cual podrá ser declarada por la Contraloría General de la República directamente, de conformidad con el artículo 28 de esta Ley. En este caso, el funcionario irregularmente removido tendrá derecho a su reinstalación, como si la remoción no hubiera tenido lugar" (El destacado no es del texto original).

Esta norma, contiene la siguiente regulación: 1) El auditor o subauditor de los entes u órganos de la Hacienda Pública son inamovibles. 2) Estos funcionarios sólo pueden ser suspendidos o destituidos por justa causa y por decisión emanada del jerarca respectivo, previa formación del expediente y cumpliendo con el debido proceso. 3) Para la destitución o suspensión se requiere el dictamen previo de la Contraloría General de la República. 4) La inobservancia del régimen de inamovilidad será sancionado con



suspensión o destitución del o de los funcionarios infractores, según determine la Contraloría General de la República. 5) Los funcionarios que hayan incurrido en ella serán responsables de los daños y perjuicios causados, sin perjuicio de la nulidad absoluta del despido irregular, nulidad que podrá ser declarada por la Contraloría General de la República directamente. 6) El funcionario irregularmente removido tendrá derecho a su reinstalación, como si la remoción no hubiese tenido lugar.

V. ARTICULO 52 DEL CODIGO MUNICIPAL, LEY NO. 7794 DE 30 DE ABRIL DE 1998 (GACETA NO. 94 DE 18 DE MAYO DE 1998). TEXTO VIGENTE A PARTIR DEL 18 DE JULIO DE 1998.

Esta norma establece literalmente que:

"ARTICULO 52.- Según el artículo anterior, toda municipalidad nombrará a un contador o auditor, quienes ejercerán las funciones de vigilancia sobre la ejecución de los servicios o las obras de gobierno y de los presupuestos, así como las obras que les asigne el Concejo. Cuando lo considere necesario para el buen funcionamiento de los órganos administrativos, la municipalidad solicitará al Concejo su intervención.

El contador y el auditor tendrán los requisitos exigidos para el ejercicio de sus funciones. Serán nombrados por tiempo indefinido y solo podrán ser suspendidos o destituidos de sus cargos por justa causa, mediante acuerdo tomado por una votación de dos tercios del total de regidores del Concejo, previa formación de expediente, con suficiente oportunidad de audiencia y defensa en su favor".

Según el numeral 51 del Código Municipal, cuando la Municipalidad tiene ingresos superiores a cien millones de colones, debe tener además de un contador, un auditor. El ordinal 52 de este mismo cuerpo normativo regula el procedimiento de destitución de esta manera: 1) El auditor sólo puede ser suspendido o destituido de su cargo por justa causa. 2) El acuerdo respectivo debe ser tomado por votación no menor de dos tercios del total de regidores del Concejo. 3) Para tal efecto se requiere la previa formación del expediente administrativo, con suficiente oportunidad de audiencia y defensa en su favor.

VI. EXISTENCIA DE UNA ANTINOMIA LEGAL.

De la contrastación de los dos órdenes normativos (Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Código Municipal), se evidencia la existencia de una antinomia legal, pues el procedimiento para destituir al auditor es diferente en cada una de las normas citadas.



Se denomina antinomia la incompatibilidad de dos contenidos normativos con respecto a un mismo supuesto de hecho. En el caso, el supuesto de hecho es la pretensión de destituir al auditor municipal en presencia de dos órdenes normativos que regulan de modo diferente el procedimiento a aplicar. El ordenamiento jurídico no es ajeno a la existencia de antinomias que no necesariamente inciden en la validez normativa. La validez de la norma tiene relación con el sistema de fuentes y el procedimiento seguido para su producción.

Para resolver la antinomia existen diversos criterios entre los cuales deben citarse el jerárquico, el cronológico y el de especialidad, cuya aplicación tiene consecuencias jurídicas diversas. En el presente caso, no es aplicable el criterio jerárquico por cuanto la antinomia se genera entre normas de igual jerarquía en el orden legal. Tampoco es procedente el criterio cronológico por sí mismo, por que ello conduciría a la irreversibilidad del efecto derogatorio, y no se está en los supuestos normativos correspondientes. Conviene entonces, recurrir al criterio de especialidad.

VII. UTILIZACION DEL CRITERIO DE ESPECIALIDAD RESPECTO DE LA NORMATIVA CONSULTADA.

En relación a la ley especial, señala DIEZ -PICAZO que: "Con el término ley especial se suele designar aquella norma que sustrae a otra parte de la materia regulada o supuesto de hecho y la dota de una regulación diferente. La noción de ley especial denota una tendencia a la concreción o singularización en la regulación de los supuestos de hecho o, dicho de manera sintética, la existencia de normas que representan una excepción con respecto a otras de alcance más general.

La característica última de la ley especial consiste, pues, en que, si ésta no existiera, su supuesto de hecho quedaría automáticamente comprendido en el más amplio de la ley de alcance general" (DIEZ-PICAZO (Luis María). La derogación de las leyes. Madrid, Editorial CIVITAS S.A., primera edición, 1990, pp. 344-345).

El artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, contiene "reglas generales" de competencia en cuanto a la destitución del auditor de los entes públicos. Es menester señalar que esta norma expresa un grado mayor de aplicación abstracta por cuanto comprende al auditor y al subauditor de los "entes" y "órganos" de la Hacienda Pública. En efecto, el numeral 4 de la Ley 7428 dispone que "La Contraloría General de la República ejercerá su competencia sobre todos los entes y órganos que



integran la Hacienda Pública". Lógicamente que durante su ámbito temporal de vigencia y de eficacia, el artículo 15 de la Ley 7428 comprendía también a los auditores municipales, por formar éstos parte de los entes municipales incorporados en el concepto de "Hacienda Pública".

Sin embargo, el Código Municipal (Ley 7794) viene a regular de modo diferente el proceso de destitución del auditor municipal.

Concretamente, el ordinal 52 de este cuerpo normativo, indica que el auditor podrá ser destituido de su cargo por justa causa, mediante acuerdo tomado por mayoría calificada no menor de dos tercios del total de regidores del Concejo, previa formación de expediente y cumplimiento del debido proceso. Conforme a esta normativa, la Contraloría General de la República no tiene ninguna participación en relación al proceso de destitución. El contenido del numeral 52 es especial, en un grado exclusivo de concentración normativa, que no tiene el artículo 15 de la Ley 7428, por cuanto el primero de estos textos se refiere únicamente a los auditores municipales, y no a todos los auditores de los entes y órganos integrantes de la "Hacienda Pública" como señala el segundo texto.

VIII. APLICACION DEL ARTICULO 52 DEL CODIGO MUNICIPAL (LEY 7794 DE 30 DE ABRIL DE 1998).

Con la utilización del criterio de especialidad, que es el procedente en el caso, tanto el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, como el numeral 52 del Código Municipal, mantienen su vigencia en los supuestos de hecho regulados por ellos. Esta conclusión encuentra sustento, como se precisó, en el grado de especialidad excluyente que expresa la norma 52 del Ordenamiento Municipal. Es decir, el artículo 52 del Código Municipal no deroga el numeral 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en lo que le resulta opuesto, sino que regula de un modo específico y diferente un supuesto concreto (destitución del auditor municipal), que está incorporado de modo abstracto y general en el artículo 15 indicado.

Por ello, si en el futuro se derogase o anulase el ordinal 52 del Código Municipal, el supuesto de hecho no quedaría sin regulación, por cuanto el mismo sería subsumido en el contenido de mayor generalidad que contempla el ordinal 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

En consecuencia, la norma aplicable al caso consultado, es el ordinal 52 del Código Municipal y no el numeral 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.



Dictamen

Por tanto, conforme a lo dispuesto en los numerales 1,2, 3 inciso b), y 4 de la Ley No. 6815 de 27 de setiembre de 1982, esta Procuraduría General de la República dictamina:

Primero. Para la destitución del auditor, cuando exista justa causa, la Municipalidad de Curridabat debe regirse exclusivamente por lo dispuesto en el ordinal 52 del Código Municipal (Ley No. 7794 de 30 de abril de 1998), previa formación del expediente administrativo, cumplimiento del debido proceso, y tomar el acuerdo por mayoría calificada no inferior a dos tercios del total de regidores del Concejo.

Segundo. Tanto el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Ley No. 7428 de 07 de setiembre de 1994), como el ordinal 52 del Código Municipal (Ley 7794 de 30 de abril de 1998), mantienen su vigencia y eficacia respecto de los supuestos de hecho contemplados por ambos contenidos jurídicos."¹⁴

2. El inicio de procedimientos administrativos contra funcionarios municipales corresponde a los Gobiernos locales

"Es legalmente imposible a este Órgano Contralor participar como órgano director en procedimientos administrativos en donde estén siendo investigados funcionarios municipales pues es a los Gobiernos Locales los que, constitucionalmente, les corresponde determinar la verdad real de los hechos y de ser el caso, sancionar civil y administrativamente, a sus empleados."¹⁵

vii. Requisito de ser Contador Público Autorizado para poder ser nombrado como Auditor Municipal

1. Situación de los funcionarios nombrados antes y después de la circular N° 3581-93

1. "La circular N° 3581-93 se refiere al caso de los contadores privados que fueron nombrados como auditores internos municipales antes y después del requisito contemplado en el artículo 8° del Reglamento del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, al puntualizar:

'Al respecto, cabe formular una distinción entre aquellos auditores internos que ingresaron a su cargo con anterioridad al citado Reglamento, y aquellos nombrados con posterioridad. En lo que a los primeros se refiere, esta Dirección estima que



no le es aplicable la regla en cuestión, por cuanto, por un principio de valor constitucional, a ninguna ley, decreto, reglamento u otra fuente normativa, se le puede dar efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas...

No significa lo anterior que los entes públicos no puedan remover o trasladar de sus puestos a dichos servidores, sino que, tal acción no podrá fundamentarse exclusivamente en la ausencia del grado de Contador Público Autorizado que debe caracterizarlos.

Por otra parte, referente al caso de quienes hubieran sido contratados con posterioridad a la promulgación del Decreto Ejecutivo N° 13606/82-Reglamento del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica-, la situación difiere hondamente de la anterior. En efecto, baste recordar que la ausencia de las calidades impuestas por el ordenamiento jurídico para desempeñarse en un puesto dado -en el caso presente, ser Contador Público Autorizado-, vician el acto de investidura por el que se nombra, configurándose la situación de funcionario de hecho consagrada en el Título Quinto, Capítulo Segundo, de la Ley General de la Administración Pública.

Así las cosas, hasta tanto no haya sido declarada la ausencia o la irregularidad de la investidura, y mientras la conducta sea desarrollada en forma pública, pacífica, continua y normalmente acomodada a derecho, los actos de dichos funcionarios son válidos y obligan a la Administración por virtud de sí mismos.

Lo procedente en tal situación es cesar la irregularidad, y nombrar en el cargo a persona habilitada para su ejercicio, procediendo de previo a separar del puesto, a quien en la actualidad lo ocupe...'

2. El 'Por Tanto' del Voto N° 545-97 mencionado dispone, entre otros asuntos:
'Esta sentencia tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de las normas anuladas, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.'
3. El título de Contador Privado corresponde a un nivel académico inferior al título de Contador Público Autorizado, por lo que cualquier requisito pedido para ocupar el puesto de auditor interno en la Municipalidad, igual o por encima del referido título de Contador Privado, no hace variar las condiciones de quienes, sin tener el requisito de estar incorporado al Colegio de Contadores Públicos, por inopia fueron nombrados en un puesto que así lo requería."¹⁶



viii. Entradas y salidas del Auditor Municipal de la Corporación Local

"Sobre esta materia, reiteradamente se ha dicho que tratándose de registros de entrada y salida para el auditor, en igualdad de trato, se le deben aplicar los mismos procedimientos de entrada y salida que a otros funcionarios de su mismo nivel, es decir, de los que tienen como superior jerárquico al Concejo Municipal. Adicionalmente deben considerarse otros aspectos para ello, como son:

- a. Naturaleza de la función que desempeña.
- b. Discreción sobre el trabajo que desarrolla.
- c. Cumplimiento cabal de la función.

La función que desempeña un auditor obliga a tener en cuenta que:

1. Se deben evitar conjeturas por parte de la Administración, tratándose de un estudio en su etapa de ejecución o si es un estudio de carácter reservado, por las posibles implicaciones para terceros. De tal manera el auditor no debe brindar detalles de las gestiones que pueda realizar fuera de la entidad, sino a lo sumo anotar en algún registro su lugar de permanencia, en atención a una regla elemental de discreción en cuanto a su labor.
2. Si en la ejecución de su trabajo el auditor requiere salir de la municipalidad, las veces que estime necesarias, asimismo, si requiere acudir a las instalaciones de éste Organo Contralor u otra entidad, con el propósito de aprovechar el tiempo desde temprana hora o hasta tarde en funciones de su cargo, no resulta práctico ni funcional asignarle un control mediante tarjeta de asistencia o reloj marcador, principalmente si existe la necesidad de permanecer fuera de la institución, por cuanto dicho proceder se traduce en economía de tiempo y dinero, sin que esto implique que no



pueda anotar en un registro el lugar en donde se encontrará.

Para el cumplimiento de su deber, como ya se mencionó, el Auditor puede solicitar a funcionarios de cualquier nivel jerárquico la colaboración y facilidades que demande su trabajo, de esto se infiere que no pueden ser válidos aquellos controles que interfieran con un eficiente y eficaz desempeño de la labor encomendada al auditor, existiendo además el deber de la Administración de colaborar para que esa función se realice cabalmente; resulta práctico para estos efectos la utilización de un registro que bien puede llevarse en la secretaría del Concejo, como un procedimiento que no interfiere con sus deberes y obligaciones y permite acatar una disposición interna de naturaleza administrativa.

En atención a la dependencia y nivel jerárquico del auditor, es al Concejo Municipal, como su superior inmediato, a quien le compete solicitarle las explicaciones o justificaciones del caso cuando así lo estime necesario, a partir de los registros de entradas y salidas; de forma que sea sólo en el ámbito de ese órgano colegiado que se conozca con mayor detalle el trabajo que desarrolla el auditor. Por la misma jerarquía del puesto además de la naturaleza de la función que desempeña, el Concejo tiene la discrecionalidad para eximirlo de ciertos controles o de convenir en aquellos que, en beneficio de los intereses de esa Corporación, sean necesarios y suficientes para los casos de excepción a las reglas administrativas establecidas."¹⁷

FUENTES CITADAS

- ¹ DE PINA citado por JIMÉNEZ PADILLA (Ronny Alexander), Alcances y Limitaciones de la Autonomía Municipal Costarricense. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica, 2001. P. 74. (Localizada en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura Tesis 3768).
- ² POSADA citado por JIMÉNEZ PADILLA (Ronny Alexander). *Ibídem*. P. 80.
- ³ JIMÉNEZ PADILLA (Ronny Alexander), *Ibídem* p.p. 81, 82, 83 y 84.
- ⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 2001-00620 de las quince horas con veintiún minutos del veinticuatro de enero del dos mil uno.



-
- ⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N°1999-05445 de las catorce horas con treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.-
- ⁶ Procuraduría General de la República, Opinión Jurídica N° OJ-143-2002 del 10 de octubre de 2002
- ⁷ JIMÉNEZ PADILLA (Ronny Alexander), op. cit. p. 145.
- ⁸ Procuraduría General de la República, Dictamen N° C-382-2004 de 23 de diciembre de 2004
- ⁹ Procuraduría General de la República, Dictamen N° C-079-2005 de 23 de febrero de 2005
- ¹⁰ Procuraduría General de la República, Dictamen N° C-382-2004 de 23 de diciembre de 2004
- ¹¹ Contraloría General de la República, Oficio N° 09537 de 29 de agosto de 2001.
- ¹² Contraloría General de la República, Oficio N° 12649 de 28 de noviembre de 2000.
- ¹³ Procuraduría General de la República, Dictamen N° C-188-2002 de 23 de julio del 2002
- ¹⁴ Procuraduría General de la República, Dictamen N° C - 067-99 de 07 de abril de 1999.
- ¹⁵ Contraloría General de la República, PA-013-2000 de 17 de agosto de 2000.
- ¹⁶ Contraloría General de la República, Oficio N°11710 de 13 de octubre de 1999.
- ¹⁷ Contraloría General de la República, Oficio N° 09537 de 29 de agosto de 2001.



AVISO LEGAL

El Centro de Información Jurídica en Línea es un centro de carácter académico con fines didácticos, dentro del marco normativo de los usos honrados realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos número 6683, reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos, acuerdos municipales, reglamentos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos número 6683. Elabora compendios de obras literarias o de artículos de revistas científicas o técnicos con fines didácticos dentro de los límites estipulados en el artículo 58 de la Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual número 8039.