

CGR-OJ- 190 - 2022

2022EE0182846



80112 –

Bogotá D.C.,

Señor
JOSE ELIAS VARGAS
asemcol@hotmail.com

Referencia: Respuesta a su consulta radicada en la CGR con SIGEDOC
2022ER0145852.

Tema: DAÑO AL PATRIMONIO POR EL PAGO DE MULTAS,
SANCIONES E INTERESES DE MORA ENTRE ENTIDADES
PÚBLICAS.

Respetado señor Vargas:

La Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República -CGR- recibió la consulta citada en la referencia, que procedemos a responder a continuación:

1. Antecedente

Mediante comunicación electrónica, se presentó consulta respecto del daño al patrimonio por el pago de impuestos, multas, sanciones e intereses de mora entre entidades públicas.

En el anterior contexto solicita:

1. “Las entidades publicas que, por alguna circunstancia, ¿no declaren las obligaciones tributarias que están obligadas por ley, el valor de la sanción a que se hacen acreedores, constituye un detrimento fiscal?”
2. las entidades públicas que declaren, pero no paguen el impuesto (¿Reteiva, Retefuente, IVA, ICA y demás que la jurisdicción territorial tenga reglamentados, ¿incurren en detrimento fiscal por concepto de intereses de mora y la sanción conforme a las normas que regulan la materia de impuestos?”
3. ¿Qué responsabilidad tiene el responsable y Representante legal que no cumpla con el pago de las obligaciones tributarias que la entidad este obligada en los periodos determinados por Ley?”
4. ¿Las Contralorías territoriales están obligadas a determinar hallazgos Disciplinarios y penales, trasladarlos a las entidades respectivas?”

5. ¿Cuánto tiempo tiene una Contraloría Territorial para iniciar el proceso fiscal cuando en un informe de Auditoría determinar detrimento fiscal?
6. ¿Si un auditor retarda el traslado de un hallazgo fiscal para el trámite pertinente y la demora ocasiona que parte del hallazgo preliminar se disminuya porque al iniciar el proceso se presenta caducidad y prescripción de algunos periodos?

2. Alcance del concepto y competencia de la Oficina Jurídica.

Los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la CGR, son orientaciones de carácter general que no comprenden la solución directa de problemas específicos, ni el análisis de actuaciones particulares.

En cuanto a su alcance, no son de obligatorio cumplimiento o ejecución¹ ni tienen el carácter de fuente normativa y sólo pueden ser utilizados para facilitar la interpretación y aplicación de las normas jurídicas vigentes, en materia de control fiscal.

Por lo anterior, la competencia de la Oficina Jurídica para absolver consultas se limita a aquellas que formulen las dependencias internas de la CGR, los empleados de las mismas y las entidades vigiladas *"sobre interpretación y aplicación de las disposiciones legales relativas al campo de actuación de la Contraloría General"*², así como las formuladas por las contralorías territoriales *"respecto de la vigilancia de la gestión fiscal y las demás materias en que deban actuar en armonía con la Contraloría General"*³ y las presentadas por la ciudadanía respecto de *"las consultas de orden jurídico que le sean formuladas a la Contraloría General de la República"*⁴.

En este orden, mediante su expedición se busca *"orientar a las dependencias de la Contraloría General de la República en la correcta aplicación de las normas que rigen para la vigilancia de la gestión fiscal"*⁵ y *"asesorar jurídicamente a las entidades que ejercen el control fiscal en el nivel territorial y a los sujetos pasivos de vigilancia cuando éstos lo soliciten"*⁶.

Se aclara que no todos los conceptos implican la adopción de una doctrina e interpretación jurídica que comprometa la posición institucional de la CGR, porque de conformidad con el artículo 43, numeral 16 del Decreto Ley 267 de 2000⁷, esta calidad sólo la tienen las posiciones jurídicas que hayan sido previamente coordinadas y con la(s) dependencia(s) implicada(s).

¹ Art. 25 de la Ley 1437 de 2011, sustituido por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

² Art. 43, numeral 4º del Decreto Ley 267 de 2000

³ Art. 43, numeral 5º del Decreto Ley 267 de 2000

⁴ Art. 43, numeral 12 del Decreto Ley 267 de 2000

⁵ Art. 43, numeral 11 del Decreto Ley 267 de 2000

⁶ Art. 43, numeral 14 del Decreto Ley 267 de 2000

⁷ Art. 43 Oficina Jurídica. Son funciones de la Oficina Jurídica: (...) 16. Coordinar con las dependencias la adopción de una doctrina e interpretación jurídica que comprometa la posición institucional de la Contraloría General de la República en todas aquellas materias que por su importancia ameriten dicho pronunciamiento o por implicar una nueva postura de naturaleza jurídica de cualquier orden.

sólo la tienen las posiciones jurídicas que hayan sido previamente coordinadas y con la(s) dependencia(s) implicada(s).

3. Precedente Doctrinal de la Oficina Jurídica.

La consulta formulada guarda relación con las consultas atendidas mediante los conceptos, radicado 2018EE0035997, el concepto CGR—OJ- 053- 2021, radicado 2021EE0061957, CGR-OJ- 018- 2019, los cuales pueden ser consultados en nuestra página web www.contraloria.gov.co, en el aplicativo institucional SINOR (Normatividad y Relatoria).

4.Consideraciones jurídicas.

4.1. Problema Jurídico

¿Las entidades públicas que, por alguna circunstancia, ¿no declaren las obligaciones tributarias que están obligadas por ley, el valor de la sanción a que se hacen acreedores, constituye un detrimento fiscal?

¿Las entidades públicas que declaren, pero no paguen el impuesto (¿Retefuente, IVA, ICA y demás que la jurisdicción territorial tenga reglamentados, ¿incurren en detrimento fiscal por concepto de intereses de mora y la sanción conforme a las normas que regulan la materia de impuestos?

¿Qué responsabilidad tiene el responsable y Representante legal que no cumpla con el pago de las obligaciones tributarias que la entidad este obligada en los periodos determinados por Ley?

¿Las Contralorías territoriales están obligadas a determinar hallazgos Disciplinarios y penales, trasladarlos a las entidades respectivas?"

¿Cuánto tiempo tiene una Contraloría Territorial para iniciar el proceso fiscal cuando en un informe de Auditoría determina detrimento fiscal?

¿Si un auditor retarda el traslado de un hallazgo fiscal para el trámite pertinente y la demora ocasiona que parte del hallazgo preliminar se disminuya porque al iniciar el proceso se presenta caducidad y prescripción de algunos periodos?

4.2 Agentes Retenedores de Impuestos Tributarios.

La constitución política no sólo reconoce la existencia de derechos, sino que consagra también deberes para los asociados, uno de ellos es precisamente la obligación de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de

justicia y equidad”⁸ Por tal razón, con el fin de garantizar la provisión de recursos para la prestación de bienes o servicios, así como la materialización de ciertos derechos que suponen una carga prestacional, el Legislador ha diseñado el sistema tributario.

Así las cosas, cuando existe un deber constitucional, su inobservancia o el cumplimiento indebido puede conllevar la imposición de sanciones. En materia tributaria el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes puede generar al menos dos tipos de responsabilidad, la penal y la patrimonial, que lejos de ser excluyentes resultan complementarias frente a los bienes jurídicos objeto de protección.

Ahora bien, las entidades estatales, se constituyen en agentes retenedores cuando realizan pagos a contribuyentes que son sujetos pasivos del impuesto de IVA, ICA y la retención en la fuente.

En ese sentido, el Estatuto Tributario, consagra en su artículo 368 y 370, la definición de agentes de retención y la responsabilidad de los mismos al no efectuar la retención, en los siguientes términos:

“ARTICULO 368. QUIENES SON AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, {las uniones temporales} y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

PARAGRAFO 1o. Radica en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, la competencia para autorizar o designar a las personas o entidades que deberán actuar como autorretenedores y suspender la autorización cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores autorretenidos. (...)

ARTICULO 370. LOS AGENTES QUE NO EFECTUEN LA RETENCION, SON RESPONSABLES CON EL CONTRIBUYENTE. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.”

Por su parte, el Legislador ha instituido como delito la omisión del agente retenedor o recaudador, en consonancia con lo preceptuado en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, a saber:

⁸ Numeral 9, Artículo 95 de la Constitución Política.

“**ARTÍCULO 339.** Modifíquese el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:

Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

PARÁGRAFO. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Sobre la responsabilidad fiscal del agente retenedor, se ha pronunciado esta Oficina Jurídica mediante concepto 010 de 2021, del cual se anexa copia para su conocimiento y demás fines pertinentes. en el cual al respecto se señaló que *Las funciones propias del agente retenedor contenidas en el Estatuto Tributario, no constituyen gestión fiscal dada su naturaleza de intermediario o recolector de recursos públicos al que surge la consecuente obligación de consignarlos al tesoro público en los condiciones y términos que ordena la ley, por tanto, no tienen la facultad decisoria sobre los recursos, por parte de la persona pública o privada que la ejerce. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 684 del Estatuto Tributario la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para*

asegurar el efectivo cumplimiento del recaudo de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Por lo anterior, el incumplimiento de obligaciones del Agente Retenedor o Recaudador de Impuestos cuando se trata de una Entidad Pública, no conlleva gestión fiscal, pues, su recuperación y sanciones, es competencia de los organismos de administración tributaria.

Por lo tanto, los agentes retenedores o recaudadores de impuestos, dada su calidad de simples recolectores de recursos públicos y no de gestores fiscales, no les resulta viable el proceso de responsabilidad fiscal, pues, es competencia exclusiva de la DIAN, la recuperación de los dineros haciendo uso de las herramientas jurídicas de que es dotada, no solamente respecto de los recursos dejados de consignar sino de los intereses y sanciones pecuniarias a que haya lugar, frente al funcionario recaudador, toda vez que son de su exclusiva responsabilidad como lo ordena el artículo 370 del Estatuto tributario, sin perjuicio de las acciones de orden penal, descritas en Artículo 402, modificado por el Artículo 339 de la Ley 1819 de 2016.

No obstante, cuando se vislumbre la configuración de la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 817° del Estatuto Tributario por parte de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, sin que se lograra la recuperación de los dineros sustraídos al erario, es factible que la Contraloría General de la República, en aras de buscar el resarcimiento de los daños al patrimonio público, inicie las actuaciones de su competencia con el fin de recuperar los recursos dejados de recaudar.

4.3 Daño entre Entidades con ocasión al pago de intereses de mora, sanciones y multas

Sobre el tema, la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República, mediante concepto 070 A de 2000, indicó que no había daño entre entidades públicas cuando se pagan sanciones, intereses de mora o multas, pues lo que se producía no era una erogación de recursos del patrimonio público, sino simplemente una transferencia de los mismos entre estas entidades., ello en aplicación del principio de unidad de caja.

Posteriormente el Consejo de Estado a través de la Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante Concepto No. 1852 del 15 de noviembre de 2007, conceptuó acerca del daño que se genera al patrimonio público, cuando una entidad pública paga a otra de la misma naturaleza; intereses de mora, sanciones o multas.

En el concepto en comento, la corporación explicó el alcance de daño al patrimonio público a que da lugar tal hecho, la responsabilidad fiscal que se genera para el servidor público que dio lugar a los mismos y la inaplicación del principio de unidad de

caja, como causal eximente de dicha responsabilidad fiscal. El referido concepto precisó:

"En consecuencia, la evaluación de la gestión fiscal que realiza la Contraloría General de la República y las contralorías del nivel territorial, busca asegurar que los recursos y bienes que la ley asigna a las entidades y organismos públicos en todos los niveles y órdenes se apliquen oportuna y adecuadamente al cumplimiento de sus cometidos específicos.

Así las cosas, encuentra la Sala que cuando una entidad u organismo público por causa de la negligencia, el descuido, o el dolo de un servidor público, a cuyo cargo esté la gestión fiscal de los recursos públicos, deba pagar una suma de dinero por concepto de intereses de mora, multas o sanciones, esa gestión fiscal no es susceptible de calificarse como eficiente y económica. Por el contrario, este tipo de erogaciones, como se analizará más adelante, representan para las entidades u organismos públicos deudores, gastos no previstos que afectan negativamente su patrimonio.

En términos generales el daño patrimonial se presenta cuando "la agresión golpea un interés que hace parte del patrimonio o un bien patrimonial o afecta al patrimonio, por disminución del activo o por incremento del pasivo. En materia de responsabilidad fiscal, esto no es diferente, ya que el daño aparece cuando se produce una lesión, menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida o deterioro de los bienes o recursos de una entidad u órgano público, por una gestión antieconómica, ineficaz, ineficiente e inoportuna de quienes tienen a su cargo la gestión fiscal. (Artículo 6° de la Ley 610 de 2000).

Por último, considera esta Sala que el pago de sumas por concepto de intereses de mora, sanciones o multas entre entidades u organismos públicos originados en la conducta dolosa o gravemente culposa de un gestor fiscal, no puede calificarse contable, ni presupuestalmente como una mera transferencia de recursos, sino como un gasto injustificado que surge del incumplimiento de las funciones de dicho gestor fiscal.

En consecuencia, tiene razón un sector de la doctrina cuando afirma que en estos casos no puede hablarse simplemente de que el dinero público pasa de un bolsillo a otro de la misma persona".

En consecuencia, a través del concepto No. 20081E8857 de 5 de marzo de 2008, éste mismo Despacho modificó su postura inicial, contenida en el concepto 070 A de 2000 y al respecto indicó que en efecto si existe daño al patrimonio público por las causas anteriormente señaladas.

Luego, sobre el particular en el concepto 20151E0058746, esta Oficina Jurídica frente al daño entre entidades, aclaró que cuando son distintos los patrimonios públicos involucrados, como es el caso de las entidades del orden territorial a las cuales la Constitución ha reconocido autonomía presupuestal y financiera, el principio de unidad

de caja no puede tenerse como eximente de responsabilidad fiscal, en tal sentido, se dijo:

"Como consecuencia de los sistemas de descentralización administrativa y de autonomía presupuestal, financiera, administrativa y patrimonial, en el contexto de su interacción, es posible que entre entidades públicas se cause lesión antijurídica en el patrimonio de éstas, que debe ser objeto de tratamiento a la luz de las normas legales sobre reparación. Se trata de una modalidad de daño fiscal por el que responde el servidor público o el sujeto titular de la gestión fiscal respectiva".

Del recuento doctrinal anteriormente efectuado, queda completamente definido que, si es posible la generación de daño al patrimonio público, cuando se pagan multas, sanciones e intereses de mora, por parte de las entidades públicas, cuando tales pagos se efectuaron por culpa grave o dolo del servidor público o particular que administra recursos públicos. De otro lado, la naturaleza jurídica de la responsabilidad fiscal, ha sido explicada ampliamente por los tribunales como independiente y autónoma, en la medida que busca obtener la indemnización por un detrimento patrimonial, y que es distinta a las responsabilidades disciplinarias y penales que puedan generarse por los mismos hechos.

4.4 El Proceso de Responsabilidad Fiscal.

De conformidad con lo establecido en la Ley 610 de 2000, modificada por la Ley 1474 de 2011, el Proceso de Responsabilidad Fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las contralorías con el fin de establecer la responsabilidad de los servidores públicos y particulares por su indebida o irregular gestión fiscal.

El objeto de la responsabilidad fiscal es el de lograr el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal, mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por el patrimonio Económico del Estado.

La Corte Constitucional en sentencia de unificación, SU431 de 2015, realizó el análisis de la competencia del Contralor general de la República y de igual forma lo relacionado con la acción fiscal, en tal sentido, así explicó el proceso de responsabilidad fiscal:

"En el marco de las atribuciones constitucionales conferidas al Contralor General de la República y a los contralores en sus respectivos órdenes, se encuentra la de establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de ésta. Esa responsabilidad fue reglamentada en la Ley 610 de 2000 y su objetivo primordial es el resarcimiento de los daños ocasionados al

patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal.

Es así como los artículos 268-5 y 272-6 de la Constitución Política le reconocen al Contralor General de la República y a los contralores de las entidades territoriales, competencia para exigir a los servidores públicos y a los particulares que manejan y administran recursos públicos, a través del respectivo proceso implementado por la ley, responsabilidad fiscal cuando con su proceder, doloso o culposo, afectan o lesionan el patrimonio público. En este sentido, las normas superiores mencionadas otorgan facultades específicas para (i) establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, (ii) imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, (iii) recaudar el monto de tales sanciones, (iv) ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances de dicha responsabilidad, y (v) excepcionalmente contratar con empresas privadas colombianas el ejercicio de la vigilancia fiscal.

Por consiguiente, el proceso de responsabilidad fiscal constituye una facultad complementaria a la del control y vigilancia de la gestión fiscal que le corresponde ejercer a la Contraloría General de la República y a las contralorías departamentales, municipales y distritales, en aras de establecer la responsabilidad por acción y omisión de los servidores públicos y de los particulares, en el manejo de fondos y bienes públicos cuando se advierte un posible daño al patrimonio estatal.

Ya esta Corte se ha ocupado de la naturaleza jurídica, los objetivos y propósitos que persigue el proceso de responsabilidad fiscal, el cual presenta las siguientes características, de conformidad con los mandatos de la Constitución Política y la ley -Ley 610 de 2000-: (i) origen único y exclusivo en el ejercicio de un control fiscal sobre los servidores públicos y los particulares jurídicamente habilitados para administrar y manejar recursos o bienes públicos; (ii) naturaleza administrativa más no jurisdiccional; (iii) finalidad de resarcir el patrimonio público por un detrimento que se le haya causado; (iv) responsabilidad independiente y autónoma de otros tipos, como la disciplinaria o la penal; (v) responsabilidad de carácter subjetivo, dado que es necesario determinar si el imputado obró con dolo o culpa⁹; y finalmente (vi) observancia plena de las garantías sustanciales y procesales propias del debido proceso, de conformidad con los artículos 29 y 209 Superiores.

La declaración como tal de la responsabilidad fiscal es, además, una modalidad por completo independiente y autónoma de otras previstas para los servidores públicos como la penal y la disciplinaria, con marcado carácter administrativo y de contenido patrimonial o resarcitorio."¹⁰

Como se denota de lo expuesto, el fin primordial de este proceso de responsabilidad fiscal, es resarcir el daño causado al Erario, en consecuencia, para que proceda esta acción, debe haberse dado el detrimento patrimonial al Erario, denominado legalmente daño, como principal requisito, además de los demás establecidos en el

⁹ La culpa debe ser grave.

¹⁰ Magistrado Ponente, Luis Guillermo Guerrero Pérez

artículo 5° de la Ley 610 de 2000, tales como la conducta dolosa o gravemente culposa, la cual sólo es atribuible a quien realiza gestión fiscal.

4.4.1 Daño y Hecho Generador de Daño

A continuación, se hace referencia al daño como uno de los elementos de la responsabilidad fiscal, el cual, se encuentra definido en el artículo 6 de la Ley 610 de 2000, que a continuación se transcribe:

“ARTÍCULO 6o. DAÑO PATRIMONIAL AL ESTADO. <Apartes tachados INEXEQUIBLES> Para efectos de esta ley se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, ~~uso indebido~~ o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, ~~inequitativa~~ e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías.

Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público.”

De acuerdo con el citado precepto jurídico, se infiere que las actuaciones que generan daño, son las producidas por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que, en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado.

Cabe precisar que, el daño patrimonial al Estado, es producido en ejercicio de la gestión fiscal. Esto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5° de la misma Ley que dispone como uno de los elementos de la responsabilidad fiscal, la existencia de una conducta dolosa o gravemente culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal. Es lógico, si la responsabilidad fiscal sólo puede ser atribuida a alguien que realiza gestión fiscal necesariamente la responsabilidad se produce por el ejercicio de dicha gestión.

Entonces, el daño, desde la óptica de la responsabilidad fiscal, es la lesión que sufre el patrimonio económico del Estado como consecuencia del hecho que lo genera.

Debe aclararse que el hecho generador y el daño son eventos diferentes, pues, el hecho generador se refiere a la circunstancia que lo origina o su causa, mientras que el daño se refiere específicamente al efecto negativo o dañino que se produce.

Corolario de lo expuesto, tratándose de multas y sanciones, su imposición constituye el hecho que genera el daño, que se produjo por la omisión o la negligencia en el

cumplimiento de una obligación, pero **el daño mismo solo se genera cuando se produce el efecto negativo para el tesoro público, que es la cancelación o pago de la sanción o la multa.**

En efecto, cuando la entidad pública eroga recursos para el pago de una multa, sanción, o intereses sin la debida justificación, es cuando se produce una disminución en el presupuesto de la entidad pública, y es el momento en que se configuraría un daño al patrimonio público.

4.5 Proceso Auditor - Hallazgos con Incidencia Fiscal, Disciplinaria y Penal.

Superado lo anterior, frente al proceso auditor realizado por la Contraloría General de la República se precisa que, este, se fundamenta en las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores —ISSAI- y las Normas Internacionales de Auditoría -NIA- adaptadas al marco constitucional y legal de la vigilancia y control fiscal en Colombia.

En tal sentido, el Contralor General de la República expidió la Guía de Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la CGR, la cual establece los conceptos fundamentales que se deben considerar en la planeación estratégica y en las fases de la auditoría que adelante la CGR.

Para el caso de las contralorías territoriales, se expidió la Guía de Auditoria Territorial, "GAT" la cual es aplicable a los organismos de control fiscal de ese orden.

Ahora bien, en la aplicación de las técnicas de auditoría, lo cual se hace por la Contraloría competente de acuerdo con sus procedimientos que son proferidos de conformidad con lo establecido en los artículos 268 y 272 de la Constitución Política.

Ahora bien, los hallazgos determinados tienen efectos fiscales, penales, disciplinarios y corresponden a todas aquellas situaciones que hagan ineficaz, ineficiente, inequitativa, antieconómica o insostenible ambientalmente, la actuación del auditado, o que viole la normatividad legal y reglamentaria o impacte la gestión y el resultado del auditado.

En tal sentido, el proceso auditor evalúa la gestión fiscal realizada por los funcionarios competentes en las entidades del Estado o por los particulares cuando se les ha asignado el manejo de fondos o bienes públicos. Este proceso se desarrolla en forma secuencial y armonizada permitiendo una evaluación de la gestión fiscal, de acuerdo con el tipo de auditoría programada, para luego dar traslado a las autoridades competentes de las irregularidades si éstas se presentaron. Los hallazgos determinados por la CGR, pueden ser fiscales, disciplinarios o penales, y se definen así:

- **Hallazgo Fiscal:** Se encuentra que los servidores públicos o particulares han realizado una gestión fiscal deficiente contraria a los principios establecidos para la función pública que ha producido un daño patrimonial al Estado. Como elementos fundamentales se tiene la existencia de un daño patrimonial al Estado y que ese daño se haya producido como consecuencia del desarrollo de la gestión fiscal. Frente al hallazgo fiscal el auditor deberá dar traslado a la Contraloría Delegada para Responsabilidad Fiscal, Intervención Judicial y Jurisdicción Coactiva. Este tipo de hallazgo puede concretarse en una responsabilidad fiscal para aquellos que lesionaron el patrimonio público.
- **Hallazgo Disciplinario:** Se encuentra que los servidores públicos y los particulares que ejerzan funciones públicas han incurrido en alguna conducta que la legislación tipifica como falta disciplinaria. Frente al hallazgo disciplinario el auditor deberá dar traslado a la Procuraduría General de la Nación que se encargará de determinar si existe responsabilidad disciplinaria por parte de las personas que incurrieron en las conductas tipificadas como faltas disciplinarias.
- **Hallazgo Penal:** Se encuentra que los servidores públicos y los particulares han incurrido en alguna conducta que la legislación penal tipifica como hecho punible. Frente al hallazgo penal el auditor deberá dar traslado a la Fiscalía General de la Nación, quien se encargará de determinar si existe responsabilidad penal por parte de quienes realizaron los hechos punibles.

Por lo anterior, el análisis del grupo auditor determina la connotación fiscal, disciplinaria, o penal de los hallazgos, los cuales deben ser debatidos en mesa de trabajo para que el equipo auditor tenga seguridad de la realidad del hallazgo, la información que lo soporta, y las conclusiones alcanzadas.

Los hallazgos con incidencia fiscal, disciplinaria o penal, una vez aprobados por la instancia competente, para tal fin, serán trasladados a las respectivas autoridades con sus soportes, toda vez que los auditores como servidores públicos les asiste el deber de denunciar, siempre que se presenten los requisitos que para ello exige la ley.

En la formulación del hallazgo, el equipo auditor debe identificar claramente las causas del mismo, y, si se trata de un hallazgo de orden administrativo, el sujeto de control fiscal deberá formular las acciones correctivas en el plan de mejoramiento.

En ese orden, se deben identificar las consecuencias, considerando estos como las consecuencias de la materialización de los riesgos, que afectan el logro de los objetivos y de las operaciones de los sujetos de vigilancia y control fiscal. Los efectos, actuales o potenciales, pueden exponerse frecuentemente en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo o número de transacciones. Cualquiera sea

el uso de los términos, el hallazgo debe incluir datos suficientes que demuestren su importancia.

Ahora, el análisis del auditor no solo debe incluir el efecto inmediato, sino los potencialmente de largo alcance, sean estos tangibles o intangibles. Además, es necesario evaluar si las situaciones adversas, son casos aislados o recurrentes y para este último caso indicar su frecuencia.

Ahora bien, en cuanto al traslado de los hallazgos penales y disciplinarios estructurados en ejercicio del proceso auditor y respecto de éstos, a las entidades competentes, En Concepto No.018 de 2019 de la Oficina Jurídica, explicó lo siguiente:

"Cabe precisar que si trasladar el hallazgo de acuerdo con lo definido en las normas de auditoría de la CGR, es poner en conocimiento de las autoridades competentes las acciones u omisiones de particulares y funcionarios públicos con connotación penal o disciplinaria, ello no es otra cosa que denunciar. Entendido de esta manera, se cumple con la obligación de denunciar. Claro está que el hallazgo debe cumplir con todos los elementos constitutivos del mismo y por tanto debe contener la claridad y la precisión necesaria en relación con los hechos y la normatividad que soporta dicha denuncia. Recuérdese que la Contraloría General de la República, comporta la calidad de denunciante calificado, en tal virtud, los hallazgos con presunta connotación disciplinaria y penal deben configurarse adecuadamente y en consecuencia deben contener afirmaciones inequívocas, libres de ambigüedades, argumentado y válido para los interesados, como lo dispone el documento Principios, Fundamentos y Aspectos Generales para las Auditorías en la CGR, adoptada mediante Resolución Reglamentaria Orgánica REG-ORG-0012 de 2017"

Cabe precisar que para el traslado de hallazgos no existe un término específicamente determinado, así por ejemplo en la Contraloría General de la República se había establecido un plazo para ello, pero luego se consideró que habida cuenta que el proceso auditor debe contar con un cronograma de actividades, cuya planeación y elaboración es de autonomía del grupo auditor y el mismo debe estar aprobado por las instancias correspondientes, en éste, se deben fijar los plazos prudentes para ejecutar cada una de las etapas del proceso auditor y en consecuencia, también el plazo para el traslado de los hallazgos.

Contexto bajo el cual los términos se deben establecer de conformidad con criterios, tales como la complejidad de la entidad auditada, recurso humano que integra el grupo auditor; especialidad de los temas objeto de la auditoría, necesidad de integrar los expedientes objeto de traslado con la plenitud de soportes, conforme lo exigen los artículos 41 de la Ley 610 de 2000 y 98 de la Ley 1474 de 2011, entre otros; parámetros que impiden determinar un término absoluto para todos los casos.

Para el caso de las contralorías territoriales, debe revisarse en cada contraloría el término que ésta haya fijado para tal efecto de acuerdo a ello determinar su cumplimiento.

Por tanto, el hallazgo debe ser trasladado en el término establecido para ello, y de no hacerse ello generará acciones disciplinarias para el funcionario responsable de su remisión a las instancias correspondientes.

Para el caso del inicio de la acción fiscal, si tal demora genera la caducidad de la acción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 610 de 2000, que dispone como término que impide el inicio del proceso de responsabilidad fiscal, cinco (5) años, que se cuentan desde la ocurrencia del hecho generador del daño al patrimonio público.

Por tanto, si a partir de la ocurrencia del hecho generador del daño, ha pasado un quinquenio sin que el ente fiscalizador profiera el auto de apertura del proceso de responsabilidad fiscal, la acción caduca inexorablemente.

Cabe precisar que este término empezará a contarse para los hechos o actos instantáneos desde el día de su realización, y para los complejos, de tracto sucesivo, de carácter permanente o continuado desde la del último hecho o acto.

En consecuencia, la mora en el traslado del hallazgo pudiera generar la caducidad de la acción fiscal, pero habrá de analizarse cada caso en particular y adelantar las acciones que correspondan, como podría ser el proceso disciplinario en caso de que ello fuere procedente.

5. Conclusiones.

5.1. El incumplimiento de las obligaciones por parte del Agente Retenedor o Recaudador, no constituyen gestión fiscal, dada su naturaleza de intermediarios y en consecuencia no es dable dar inicio al procedimiento de responsabilidad fiscal por parte de la Contraloría General de la República.

Cuando se vislumbre la configuración de la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 817° del Estatuto Tributario por parte de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, sin que se lograra la recuperación de estos dineros dejados de recaudar, es factible que la Contraloría General de la República, en aras de buscar el resarcimiento de los daños al patrimonio público, adelante el proceso de responsabilidad fiscal.

5.2. En los eventos en que las entidades estatales den lugar al pago de multas, sanciones o intereses de mora, se estará en presencia de un detrimento patrimonial al Estado, que conllevará en ejercicio del control fiscal, adelantar el proceso de responsabilidad fiscal y en éste, se examinará la conducta del gestor fiscal a fin de determinar si obró con dolo o culpa grave.

5.3. En los procesos auditores, adelantados por los organismos de control fiscal, se pueden encontrar hallazgos, con incidencia fiscal, penal o disciplinaria que corresponden a todas aquellas situaciones que hacen ineficaz, ineficiente, inequitativa, antieconómica o insostenible ambientalmente, la actuación del auditado, o que violan la normatividad legal y reglamentaria o impacten negativamente la gestión y el resultado del auditado.

Los hallazgos con efectos fiscales, disciplinarios o penales, una vez aprobados por la instancia competente para tal fin, serán trasladados en el término establecido para tal efecto por cada organismo de control fiscal.

5.4. La mora en el traslado de los hallazgos puede generar la caducidad de la acción fiscal, caso en el cual, puede generar para el funcionario de su traslado la acción disciplinaria.

Cordialmente,



JAVIER TOBO RODRIGUEZ
Director Oficina Jurídica

Proyectó: Alejandra Aldana Forero
Revisó: Lucenith Muñoz Arenas
N.R. SIGEDOC 2022ER0145852
TDR 80112-033 Conceptos Jurídicos. Conceptos Jurídicos.