

LA CONTABILIDAD Y EL CONTROL DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

por Dr. Ruben Mario De Luca

Cont.

LA CONTABILIDAD Y EL CONTROL DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

por Dr. Ruben Mario De Luca

1.- INTRODUCCIÓN

En uno de los informes presentados por el equipo de profesionales ⁽¹⁾ que trabajó en el Proyecto S.I.I.F. (Sistema Integrado de Información Financiera), en la Provincia de Buenos Aires), decíamos que *"... la Contabilidad es una técnica destinada a dar respuesta a las exigencias de carácter legal y da paso a un objetivo más moderno, donde se la considera como una herramienta que permite suministrar información apta para la toma de decisiones ..."*.

Si a ello le agregamos que una de las funciones indelegables que tiene el gobierno es la de administrar los recursos económicos disponibles a fin de aplicarlos a la satisfacción de las necesidades de la comunidad según las definiciones políticas que emanan de la ley anual de presupuesto, va de suyo que la contabilidad representa el elemento básico para ejercer el control de la ejecución presupuestaria y -en general- de las operaciones económico-financieras que provocan variantes cuantitativas y/o cualitativas en el patrimonio estatal.

En el mencionado informe señalábamos, a propósito de lo expuesto en el párrafo anterior, que para alcanzar aquellos objetivos, era necesario *"... replantear un cambio en la Administración Pública actual, donde el usuario espera que el sistema contable brinde información útil sobre la evolución del patrimonio, la situación financiera, el estado de ejecución presupuestaria y ciertas contingencias derivadas de las actividades que se desarrollan en el sector público y que no siempre aparecen reflejadas en el presupuesto anual ..."*.

A modo de advertencia, cabe hacer notar que esa posición no significa abandonar el control de legalidad, ya que en el orden provincial bonaerense constituye un mandato expreso de la Constitución que condiciona en gran medida a la gestión económico-financiera, ya que los órganos de control contable son entidades de existencia necesaria porque así lo determina la Ley Suprema y porque las competencias funcionales que le asigna a la Contaduría General hacen que deba intervenir activamente en las etapas de ejecución presupuestaria para asegurar el registro de las transacciones bajo el principio de universalidad, quedando a cargo del Tribunal de Cuentas la aprobación de las cuentas activas y pasivas que resultan de la rendición de cuentas a que están obligados los funcionarios responsables de la administración, recaudación o tenencia de fondos públicos.

El cambio que se impone en estas circunstancias apunta a la integración de todos los procesos administrativos a fin de conformar un único sistema de información financiera, bajo las modernas concepciones que la tecnología de punta a propósito de los notables avances que se han registrado en los últimos años en materia de informática y comunicaciones.

De allí, entonces, que es factible concebir una reforma sustancial del sistema contable, de tal suerte que la información pueda ser capturada en el preciso momento en que se ejecuta el acto de administración susceptible de provocar cambios patrimoniales cuantitativos y/o cualitativos

¹ El Area de Contabilidad estuvo integrada por el autor de este trabajo y los doctores Eduardo Cedale, Mario Enrique Orlandoni y María Inés Eyherabide.

que interesan a los diferentes responsables sectoriales, esto es, a los gobernantes, a los legisladores, a los administradores públicos, a los fiscalizadores y, también -por cierto- a los comunicadores sociales, a las entidades intermedias y a los contribuyentes.

El concepto fundamental que debe regir el cambio es el de considerar que **la contabilidad pública es una sola** y que la presentación de estados contables bajo la forma de balances generales consolidados o por jurisdicción, estados de situación presupuestaria, financiera o patrimonial, cuentas corrientes discriminadas por responsables, deudores o acreedores, partes de tesorería, y cualquier otra forma de presentación, no tendrá otro propósito que facilitar la toma de decisiones, ejercer el control interno y producir suficiente información a terceros para asegurar la mayor transparencia posible en la gestión gubernativa.

De acuerdo a esa concepción surge un enfrentamiento doctrinario con la corriente de opinión que reconoce al presupuesto como eje del sistema de información financiera, privilegiando así el flujo informativo referido al estado de caja frente al que señala las variaciones del patrimonio estatal.

El resultado del ejercicio según la primera interpretación será positivo o negativo según haya ingresado mayor o menor dinero a las arcas fiscales en comparación con las salidas del Tesoro, independientemente del concepto que la originó, ya que no se distingue en tal caso si se trata de recursos genuinos, fruto de la potestad que tiene el Estado de imponer tributos a la población, o si -por el contrario- responden al uso del crédito o a la venta de activos fijos.

La contabilidad general permite, en cambio, medir la gestión gubernativa desde el punto de vista económico en comparación con las decisiones políticas adoptadas a lo largo de un determinado ejercicio, de manera que pueda ser cuestionada si un déficit presupuestario no se traduce en crecimiento patrimonial o si un superávit financiero obedece a un notable incremento de la deuda pública.

La reivindicación del sistema contable queda justificada por ser el universo mayor, esto es, la caja de resonancia de todas las transacciones que resultan de la gestión económico-financiera del Estado involucra a las previsiones presupuestarias y a las contingencias extrapresupuestarias, constituyéndose en una verdadera síntesis de los distintos procesos operativos que producen los cambios patrimoniales sectoriales y globales. La contabilidad general, concebida con sentido de integralidad, podrá brindar la información necesaria para ejercer una fiscalización eficiente, esto es, determinar si se respetan los límites cuantitativos y cualitativos establecidos por la Legislatura a través del presupuesto general; conocer el estado de tesorería; determinar las variaciones registradas en las cuentas activas y pasivas del patrimonio estatal; medir las responsabilidades individuales de los funcionarios; y tener presente los compromisos potenciales hacia terceros.

Los productos finales que se acaban de señalar surgirán de una única base de datos que admita registros automáticos para alimentar la información destinada a llevar -en tiempo real- la contabilidad presupuestaria, la contabilidad de movimiento de fondos, la contabilidad patrimonial y la contabilidad de responsables, quedando reflejadas las cuentas respectivas y los ajustes técnicos pertinentes (amortizaciones, revalúos, etc.) en la Cuenta General del Ejercicio,

documento equivalente a la Cuenta de Inversión a que alude la Constitución Nacional y a los balances generales de las empresas privadas.

Para ello es preciso respetar ciertas pautas que deben considerarse elementales en la Administración General del Estado, ya que se refieren a la observancia de los **principios de equidad** (estados contables confeccionados de manera que no signifiquen beneficios para un determinado sector en detrimento de otros); **de utilidad** (satisfacer las necesidades de todos los usuarios del sistema); **de oportunidad** (suministrar información en tiempo y espacio para facilitar la toma de decisiones en el momento adecuado); **de objetividad** (mostrar la situación real, sin interferencias de ningún tipo); **de confiabilidad** (información representativa y veraz); **de eficiencia** (información disponible al menor costo posible); **de uniformidad** (información basada en los mismos criterios de calificación en cuanto a valoración y conceptualización); **de universalidad** (registro de todas las transacciones realizadas por los organismos centralizados y descentralizados que forman parte de la Administración General del Estado); y **de claridad** (exposición de los resultados económicos y de la situación patrimonial de manera comprensible para los destinatarios de la información).

II.- LOS ALCANCES DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL

Desde siempre, y muy especialmente a partir de la reforma contable aprobada en 1947, la contabilidad patrimonial fue concebida -en la Provincia de Buenos Aires- como una suerte de registro de bienes de uso con pretensiones de inventario permanente, toda vez que en ella sólo se tienen en cuenta los inmuebles, rodados, muebles, útiles e instalaciones.

Las cuentas del activo y del pasivo que informan sobre los deudores y acreedores no tienen cabida en dicha contabilidad y mucho menos los bienes inmateriales y los cargos diferidos. Lo mismo ocurre con los compromisos potenciales que surgen de contratos de comodato, avales, donaciones con cargo y demás situaciones donde el Estado tiene obligaciones que cumplir en defensa de derechos reales o exigencias respecto a terceros relacionados por contratos o convenios.

La omisión del registro contable sistemático involucra también a los créditos resultantes de la potestad tributaria que ejerce frente a la población, ocurriendo otro tanto con los recursos financieros no tributarios (devolución de préstamos o anticipos, venta de bienes, cobro de multas, reclamo de indemnizaciones, etc.), quedando expuesto el Estado Provincial a pérdidas significativas por efecto de la prescripción, especialmente en el caso del cobro de impuestos, tasas y contribuciones.

La propuesta de reestructuración del sistema contable adquiere singular importancia en el caso de la contabilidad patrimonial, especialmente en lo que concierne a la habilitación de las cuentas corrientes de los contribuyentes y, por asociación de éstas, la formulación de la cuenta contable "Deudores por impuestos" debidamente desdoblada en "Deudores por impuesto" (a los Automotores, Inmobiliario, etc.) para conocer con certeza el comportamiento de los contribuyentes en cada uno de los tributos que conforman la estructura financiera del Estado.

Con respecto al control de la recaudación a través de la contabilidad deben tenerse en cuenta dos aspectos fundamentales: por un lado, todo lo que se relaciona con el movimiento de fondos, ya que la canalización de los recursos tributarios por intermedio del Banco de la Provincia

supone un vínculo inmediato con la Tesorería General de la Provincia (función tutelar) y con la Contaduría General de la Provincia (función escritural).

Sin embargo, debe tenerse presente, que el cumplimiento de esta última requiere una relación directa entre la contabilidad financiera (registro del movimiento de fondos) y la contabilidad patrimonial (registro de las acreditaciones en las cuentas individuales de los contribuyentes), aspecto éste que no se encuentra debidamente orquestado en el órgano responsable de la contabilidad general.

La reestructuración del sistema contable en el marco de un proceso de integración absoluta requiere, a los fines del control contable respecto a la recaudación tributaria, un tratamiento especial de las cuentas relacionadas con la función recaudatoria, especialmente en el caso de liquidaciones de oficio, esto es, "**Impuesto año**" (a los Automotores o Inmobiliario), "**Contribuyentes Impuesto**" (ídem), "**Banco Provincia**", "**Deudores por impuesto**" (ibídem), "**Deudores morosos**", "**Deudores en gestión judicial**" y "**Deudores incobrables**".

El pasaje de los saldos de las cuentas "Deudores por impuesto", "Deudores morosos", "Deudores en gestión judicial" y "Deudores incobrables" tendrá que ver con la evolución que se aprecie en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes tras el vencimiento original o las intimaciones que deberán efectuarse en primera (a cargo del organismo recaudador) y segunda instancia (a cargo de la Dirección de Apremio), quedando las dos últimas cuentas a las resultas del juicio que habrá de interponer la Fiscalía de Estado ante el fracaso de la segunda intimación y la consecuente interposición de la demanda, en el primer caso, y de la sentencia judicial que declare la incobrabilidad del crédito por insolvencia o incomparecencia del deudor, en el restante.

En tal sentido, corresponde señalar que la automaticidad de los registros frente a la mencionada evolución significaría la virtual desaparición de las tradicionales pérdidas por prescripción de derechos y, por carácter transitivo, no habría margen para las habituales moratorias impositivas que -en realidad- denotan la incapacidad e impericia de los órganos recaudadores y una verdadera estafa a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones en tiempo y forma.

III.- EL SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires prescribe, en su art. 157, que "*El Contador y Sub Contador no podrán autorizar pago alguno que no sea arreglado a la ley general de presupuesto o a leyes especiales ...*", precepto éste que guarda correspondencia con la norma contenida en el art. 158, donde establece que "*El Tesorero no podrá ejecutar pagos que no hayan sido previamente autorizados por el Contador ...*".

Esas dos disposiciones tuvieron origen en la reforma constitucional de 1873 y constituyen mandatos expresos de la Ley Suprema bonaerense para los máximos responsables de dos de los cuatro entes de existencia necesaria que forman parte del sistema de control que ha dado en llamarse "modelo bonaerense" y que se contrapone con el que rige en el orden nacional por voluntad del legislador, habida cuenta que funciona en base a las normas contenidas en la Ley n° 1

24.156, también conocida con el nombre de "Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional".

Por ese conducto quedó establecido en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires el llamado sistema de control concomitante, es decir, aquel que se ejerce en paralelo con la realización de los actos de administración correspondientes a la gestión económico-financiera del Estado. Las leyes que reglamentan dicho mandato constitucional (Ley de contabilidad, Ley de Obras Públicas y Estatuto para el Personal) le imponen a la Contaduría General obligaciones funcionales con relación al gasto público, ya que en la antigua concepción del control interno el Tesoro estaba más expuesto a los excesos de los gobernantes por la sencilla razón que eran éstos los que ejercían el poder decisorio sobre la oportunidad y la forma de ejecutar el presupuesto, planteándose así la posibilidad de actitudes dispendiosas por vía de la discrecionalidad y/o la arbitrariedad. Sin embargo, ello no afecta el cumplimiento de las funciones contables ya que el cometido del mencionado Organismo no tiene ningún tipo de limitaciones.

La ley orgánica de la Contaduría General, en cambio, le reconoce atribuciones suficientes para ejercer el control con relación a los recursos financieros, aunque -en este caso- sólo se encuentra prevista la fiscalización por medio de auditorías o a través del impulso de actuaciones sumariales frente a la presunción de perjuicio fiscal por causas imputables a servidores públicos.

La imprevisión de los constituyentes (no reconocimiento de atribuciones para fiscalizar la recaudación tributaria y no tributaria) ha quedado superada por la aplicación de procedimientos de control respaldados por la ley, ya que la realidad es hoy muy distinta a la existente en las reformas constitucionales anteriores a 1994.

La corrupción ha ganado -quizás- más espacio en lo relacionado con las decisiones gubernamentales instaladas en áreas distintas a las que impulsan o toman decisiones en materia de gasto público, quedando muchas veces impune porque la organización gubernativa no se encuentra preparada para fiscalizar debidamente la actividad de ciertos órganos que, por acción u omisión, provocan perjuicios económicos al Estado.

En materia de recaudación han proliferado distintas conductas que conforman un ambiente de corrupción que afecta sensiblemente al erario público. El blanqueo de saldos deudores en las oficinas donde se administran los distintos impuestos; la venta o destrucción de expedientes en los que se tramitan multas, exclusión de beneficios o sanciones; la demora en cursar intimaciones con el objeto de provocar la pérdida de derechos por prescripción; y un sinnúmero de situaciones irregulares podrán prevenirse y evitarse con la implantación de un sistema contable moderno que permita reconocer a los deudores y detectar el momento justo en que corresponde intimarlos para que cancelen sus compromisos.

La automaticidad de los registros contables y la disponibilidad de la información en tiempo real constituyen los elementos básicos y necesarios para que distintos organismos ejerciten el control desde todos los ángulos posibles, es decir, a través del **control concomitante**, a partir de la validación de los datos que ingresen al sistema por parte de la autoridad de aplicación (Contaduría General); del **control a posteriori** por doble conducto: por los auditores de la Repartición responsable de la administración del respectivo recurso tributario o no tributario y

por los relatores del Tribunal de Cuentas encargados de estudiar las rendiciones de los órganos recaudadores; del **control escritural** (Contaduría General y Tribunal de Cuentas); y del **control de legalidad**, por parte de la Contaduría General (ajuste a la ley de presupuesto) y de la Fiscalía de Estado (defensa del interés fiscal).

Asimismo, esa forma de registrar las transacciones en la contabilidad patrimonial aventaría el riesgo de manipulación de los datos y, por otra parte, brindaría suficiente información acerca de la eficacia y eficiencia de los órganos que operan en cada uno de los sistemas recaudatorios.

IV.- DESCRIPCIÓN GLOBAL DEL SISTEMA QUE SE PROPONE

Para desarrollar el módulo correspondiente al "Registro de la recaudación tributaria" es preciso estructurar un subsistema que tenga en cuenta las siguientes pautas:

a) La contabilidad central respetar la teoría contable y regirse por los **principios y normas técnicas generalmente aceptadas en el sector privado**.

b) El nomenclador presupuestario deberá guardar correspondencia con el que se aplique en el sistema contable, resultando así un **plan de cuentas único** para satisfacer el interés general.

c) Deberá habilitarse una **base de datos única** para que converjan todas las transacciones caracterizadas por su significación económico-financiera y contenido jurídico.

d) Aplicación de una metodología que contemple el **registro contable por única vez**, de tal suerte que el dato viaje por los canales de información preestablecidos y recalen finalmente en los subsistemas pertinentes conforme a las definiciones del sistema contable, todo ello sin perjuicio de los ajustes contables que correspondan a los fines de la formulación de balances y estados de situación.

e) Generación de **asientos contables automáticos** en los casos de operaciones caracterizadas por el reconocimiento de una misma contrapartida contable.

f) Cada registración deberá precisar el momento de **exteriorización del acto de administración** pertinente en función de los efectos jurídicos que cause frente a terceros y de su repercusión en el patrimonio estatal.

g) Aplicación de **criterios técnicos homogéneos** en cuanto a la valuación y amortización de los bienes; a la imputación de los recursos y erogaciones; y -en general- a cualquier otro acto de administración que provoque variaciones en el cuadro de resultados o en el estado patrimonial.

El ingreso de datos correspondientes a la percepción de recursos económicos comprenderá a los recursos tributarios y no tributarios, tanto de jurisdicción provincial como nacional, interconectándose con el sistema contable para alimentar los rubros correspondientes a la percepción de los diferentes impuestos en sus distintas etapas (emisión, intimación preventiva e intimación bajo apercibimiento de iniciación de acciones legales).

La iniciación del proceso, en el caso de los impuestos que se liquidan de oficio

(Automotores e Inmobiliario), tendrá lugar inmediatamente después de la emisión y culminará con el cobro del impuesto y su contabilización. En el plano intermedio quedarán las intimaciones que el organismo recaudador efectúe a cada uno de los deudores en dos instancias fundamentales:

T) La primera, deberá efectuarla el organismo recaudador después de producido el vencimiento de la fecha fijada para el pago del impuesto, dentro de un período razonable, ajustable en función de la información proveniente de los bancos encargados de la percepción, a cuyo efecto habrá de otorgarse un plazo perentorio a los contribuyentes morosos. El tratamiento contable que debe darse a esta situación es el de saldar la cuenta "Contribuyentes impuesto" con cargo a la cuenta "Deudores impuesto", la cual resume las cuentas individuales de los contribuyentes que adeuden sus obligaciones tributarias.

T) La segunda deberá efectuarla el organismo responsable de perseguir el cobro por vía extrajudicial o judicial (en la Provincia de Buenos Aires Dirección de Apremio) dentro de un período razonable, ajustable en función de la información proveniente de los bancos encargados de la percepción, a cuyo efecto habrá de otorgarse un plazo perentorio a los contribuyentes morosos. El tratamiento contable que debe darse a esta situación es el de saldar la cuenta "Deudores por impuesto" con cargo a la cuenta "Deudores morosos", la cual resume las cuentas individuales de los contribuyentes que adeudan su obligación tributaria, cualquiera fuere el concepto que originó esa caracterización y no obstante las intimaciones cursadas.

La efectivización del pago del impuesto por parte del contribuyente dará lugar al siguiente asiento: "BANCO PROVINCIA" a "DEUDORES IMPUESTO" o "DEUDORES MOROSOS", según se trate de las intimaciones efectuadas en primera o segunda instancia, respectivamente.

Cuando el contribuyente no respondiere a la segunda intimación la Dirección de Apremio deberá remitir las actuaciones a consideración del Fiscal de Estado para que éste ordene la iniciación de acciones legales, resultando -en tal caso- el siguiente asiento contable: DEUDORES EN GESTIÓN JUDICIAL a DEUDORES MOROSOS por la suma no ingresada al erario público.

La última etapa del proceso depende de la resolución judicial que ponga fin al juicio, es decir, si resulta condenatoria y se logra la percepción de los impuestos adeudados con las accesorias del caso corresponderá efectuar el siguiente asiento: CAJA a DEUDORES EN GESTIÓN JUDICIAL; en cambio, si el cobro fuere imposible por no haberse podido localizar al deudor o porque el demandado es insolvente, deberá debitarse la cuenta DEUDORES INCOBRABLES, constituyendo una pérdida atribuible al ejercicio en que se dictó la respectiva sentencia.

Para mayor ilustración se transcriben a continuación los asientos contables que corresponden a dicha evolución de los créditos derivados del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, a saber:

"Contribuyentes Impuesto " 100
a
"Impuesto año....." 100
(por la emisión global de cada posición) *¿o al recaudamiento?*

"Banco Provincia" 40
a
"Contribuyentes Impuesto " 40
(por el efectivo ingreso de la recaudación)

"Deudores por Impuesto " 30
o el abrogamiento / vencimiento a del impuesto?
"Contribuyentes Impuesto " 30
(por las intimaciones cursadas por el organismo recaudador a los contribuyentes que no abonaron en término)

"Banco Provincia" 20
a
"Deudores por Impuesto " 20
(por el efectivo ingreso de la recaudación)

"Deudores morosos" 10
a
"Deudores por Impuesto " 10
(por las intimaciones cursadas por la Dirección de Apremio a los contribuyentes que no respondieron al requerimiento)

por el sistema de declaraciones juradas (ingresos brutos, sellos, etc.) la situación varía en cuanto al devengamiento, ya que al no haber un padrón de contribuyentes de base fija no es posible la emisión anticipada, es decir, anterior al vencimiento. Por consiguiente, las etapas de devengamiento y exigibilidad se confunden en una misma fecha, la establecida para el vencimiento de la obligación.

Los datos resultantes de las declaraciones juradas permitirán conocer el monto recaudado, si es que el pago se efectiviza en una única transacción, debiéndose registrar el remanente cuando el contribuyente decide optar por un régimen de pago en cuotas, en cuyo caso se registra la suma diferida como deuda global y cada una de las posiciones con igual tratamiento contable que el señalado en el ejemplo anterior. Los asientos que corresponde efectuar en tales casos serían:

"Banco Provincia"

a

"Contribuyentes Impuesto"

(por el efectivo ingreso de la recaudación al momento de presentarse la declaración jurada)

"Deudores por Impuesto"

a

"Contribuyentes Impuesto"

(por los saldos diferidos en función del plan de pagos que autorice la norma respectiva)

"Banco Provincia"

a

"Deudores por Impuesto"

(por el efectivo ingreso de la recaudación al vencimiento cada cuota)

"Deudores morosos"

a

"Deudores por Impuesto"

(por las intimaciones cursadas a los contribuyentes que no abonaron las cuotas adeudadas en término)

Al cierre de cada ejercicio el saldo de la cuenta "Impuesto año" representará el total emitido, cuando se trata de impuestos de base fija (Inmobiliario y Automotores), debiéndose ajustar en función de lo efectivamente recaudado según los saldos que arrojen las cuentas de orden que registren esa situación.

La situación es diferente en el caso de impuestos liquidados por declaración jurada, ya que el saldo de dicha cuenta representa el total recaudado, aunque cabe hacer notar que dentro de ese concepto deberá considerarse las percepciones (cobro en efectivo) y los diferimientos (pago en cuotas), ya que a partir de la presentación de las respectivas declaraciones juradas el estado tiene un derecho de cobro que debe quedar reflejado en la Cuenta General del Ejercicio.

La misma información se podrá disponer con relación a los recursos no tributarios y con las moratorias que se encuentren vigentes al momento de instaurarse un sistema contable que reúna las características señaladas en el presente trabajo y que, esencialmente, constituye un verdadero SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACION FINANCIERA.

CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. La Plata, noviembre del 2000.