

Los ingresos municipales no tributarios en la Provincia de Mendoza, República Argentina. Un Modelo para su Control

En el presente trabajo se propone un modelo de control de los ingresos no tributarios municipales., analizado desde la óptica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza- República Argentina.

En primer lugar, se procede a establecer el marco legal, objetivo y procedimientos de fiscalización. Comprende la evaluación del sistema de control interno existente en materia de recaudación que abarca un relevamiento de los procesos y circuitos del sistema informático y del sistema de Rentas y Catastro.

En segundo lugar, se analiza la prescripción de las obligaciones que los contribuyentes mantienen con el fisco, al ser el medio de extinción más importante en las obligaciones fiscales. También se evalúa cómo proceder en casos de incobrabilidad de los créditos, de moratorias y la responsabilidad contable que le cabe a los funcionarios que incurren en desidia.

In the present work, a control model for non-tax local incomes has been proposed, which has been analysed by the Court of Auditors of the Province of Mendoza, in Argentina.

Firstly, a legal framework, as well as an aim and audit procedures have been established. The work comprises the assessment of the existing internal control system with regards to tax contributions that involves a replacement of the computer system processes and circuits, and of the Income and Land Registry system.

Secondly, it comprises analysing those taxes due to the tax office which have been written off with the passing of time, as this is the most common reason for taxes to be cancelled. Finally, it involves an assessment on how to proceed in the event of non-recoverable credits, moratoria, and accounting liability of civil servants for negligence.

Palabras claves: INGRESOS MUNICIPALES NO TRIBUTARIOS, MARCO LEGAL, CONTROL INTERNO, PRESCRIPCIÓN, RESPONSABILIDAD CONTABLE.

Keywords: NON-TAX LOCAL INCOMES, LEGAL FRAMEWORK, INTERNAL CONTROL, WRITE-OFF, ACCOUNTING LIABILITY.

I. INTRODUCCIÓN

Por lo general, los auditores de los organismos de control externo dedican gran parte de su trabajo a la fiscalización de las erogaciones evaluando su control interno, el régimen de contrataciones vigente, la ejecución presupuestaria, etc., olvidando que los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, son los que soportan la financiación del correspondiente presupuesto de gasto.

La necesidad de que los órganos de contralor externo dediquen la misma profundidad a controlar los ingresos, que destinan a controlar las erogaciones, no es algo nuevo. El tema fue tratado en el *III Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores* (Rio de Janeiro–1959); por el *VIII INCOSAI* (Madrid–1974) y en el *VI Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores–VI CLADEFS* (Guatemala–1981).

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza no ha sido ajeno a esta tendencia. Es así, que en el ámbito municipal, en los últimos años los auditores externos se han abocado a profundizar el control de los ingresos de origen municipal.

Posiblemente sea más fácil planificar y programar una auditoría de gastos, ya que para auditar los ingresos se dan diversas circunstancias tales como:

- El tiempo que transcurre desde el momento de la recaudación y el de su registración contable, al no existir en todos los municipios una integración del sistema de recaudación con el sistema contable.
- La dificultad de supervisar ingresos recaudados y no contabilizados.
- Generalmente, la cantidad de personas afectadas a las tareas inherentes a los recursos es menor que la destinada a tareas relacionadas con los gastos.
- La documentación acreditativa de los ingresos muchas veces limita las evidencias, lo que no ocurre cuando se trata de gastos.
- Si el contribuyente no consigna los datos correctos en los tributos que son mediante decla-

ración jurada, da lugar a errores de cálculo en el monto a tributar. Este no sería precisamente el caso de los tributos municipales, sí a nivel provincial, en impuestos tales como sobre los Ingresos Brutos.

- Para la ejecución de los gastos, existen distintos niveles de funcionarios que lo autorizan mientras que para los ingresos, su cálculo está dado por la normativa legal y su recaudación depende de lo que el contribuyente pague.
- Si no existe un buen sistema de control interno, puede dar lugar a la connivencia entre el empleado del organismo y el contribuyente, originando una malversación de fondos a través de la eliminación de deudas.

Estos son algunos de los posibles riesgos que se pueden dar en materia de recursos no tributarios y que el auditor debe tener presente al momento de planificar su tarea de fiscalización.

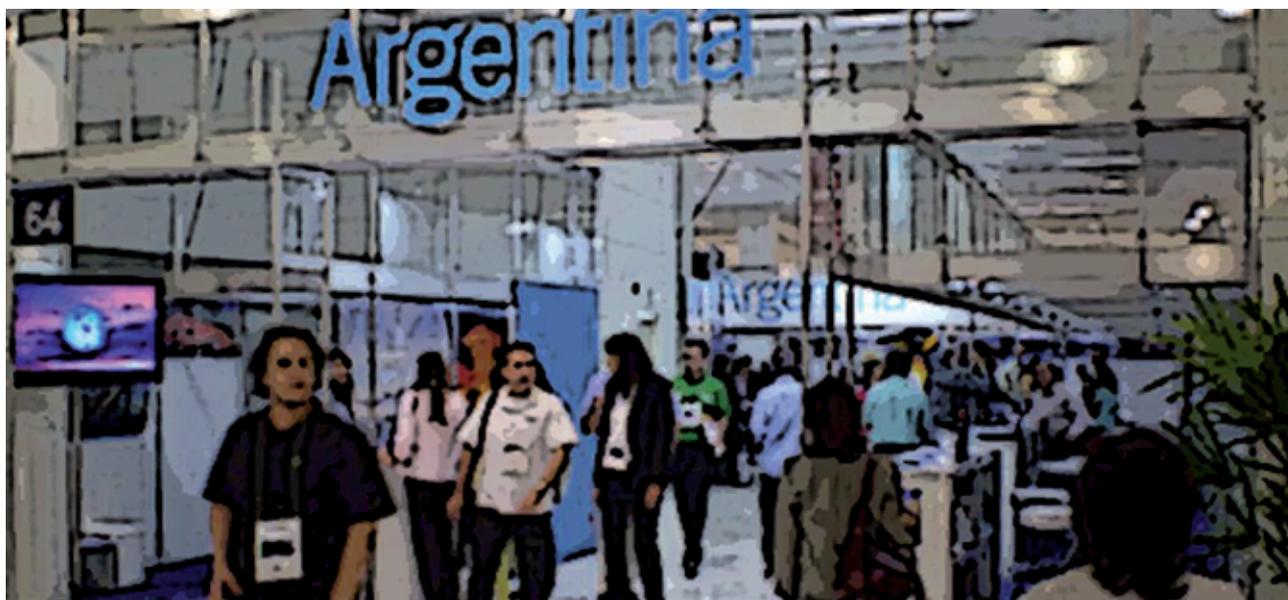
El presente trabajo está limitado a cómo auditar los ingresos no tributarios municipales, estableciendo marco legal, objetivo y procedimientos de fiscalización utilizados en la Provincia de Mendoza.

II. MARCO LEGAL

El Tribunal de Cuentas es el organismo de control externo que tiene a su cargo aprobar o desaprobado la cuenta que examina y así como no puede revisar aquello que no integra la cuenta, debe revisar todo lo que forma parte de ella. Por lo tanto, el control de los recursos es competencia fiscalizadora del órgano de control.

El art. 182 de la Constitución de Mendoza dice que “...cuantos empleados y personas administren caudales de la provincia... estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros que hubieren invertido o percibido, para su aprobación o desaprobación”.

De la misma manera la Ley Orgánica N° 1003 ha previsto (art. 12) que “las funciones del Tribunal respecto del examen de las cuentas de percepción o inversión de los caudales públicos, serán limitadas a comprobar si ellas han sido practicadas con arreglo a



la Constitución, en primer término, y después a las leyes y decretos en vigencia.”

Ambas disposiciones se refieren a las operaciones de percepción e inversión. La percepción (no como operación concreta de la contabilidad sino como proceso de generación del recurso que concluye con la percepción) se inicia en el momento en que la ley encomienda al funcionario responsable, procurar para la Hacienda caudales que le son debidos a partir del acto de imposición que actúa como causa de la obligación tributaria. Esto tiene su apoyo en el artículo 20 de la Ley Orgánica que señala que “la rendición general de cuentas del año será hecha por la Dirección de Rentas en cuanto a la percepción...”, como también en lo que determina el art. 31 respecto del informe del contador revisor que debe contener opinión acerca de “si se ha cobrado y recibido todo lo que se ha debido cobrar o recibir” y “si las liquidaciones y demás operaciones aritméticas de la cuenta están hechas con exactitud”.

En consecuencia no debemos asimilar el término percepción con el de recaudación o exacción sino con todo el proceso de recaudación que comprende tres etapas:

a) La fijación o determinación del hecho imponible, la base imponible y el monto de la obligación.

b) La recaudación o exacción, acto a través del cual se puede exigir a los deudores las sumas liquidas y determinadas a su cargo, y recepción de las mismas por el agente recaudador.

c) El ingreso al tesoro por el cual los agentes recaudadores ponen a disposición de Tesorería las sumas recaudadas.

Por lo tanto el control de legalidad debe comprender todo el proceso de recaudación y su marco legal está dado por las siguientes Leyes Provinciales:

Ley N° 3799 de Contabilidad

ARTÍCULO 24° “La fijación y recaudación de los recursos de cada ejercicio estará a cargo de las oficinas o agentes que determinen la ley y los reglamentos respectivos.

Los recursos percibidos cualquiera sea su origen deberán ser ingresados en la Tesorería General o en las tesorerías centrales de los Organismos Descentralizados antes de la finalización del día hábil siguiente al de su percepción.

El Poder Ejecutivo podrá ampliar este plazo cuando las circunstancias así lo justifiquen.”

ARTÍCULO 25° “Se computarán como recursos del ejercicio los efectivamente ingresados o acreditados en cuenta a la orden de las Tesorerías hasta la finalización de aquél.

Los ingresos correspondientes a situaciones en las que el Estado sea depositario o tenedor temporario no constituyen recursos.”

ARTÍCULO 26° “La concesión de exenciones, quitas, moratorias o facilidades para la recaudación de los recursos, sólo podrá ser dispuesta en las condiciones que determinen las respectivas leyes.

Las sumas a cobrar por los órganos administrativos, que una vez agotadas las gestiones de recaudación se consideren incobrables, podrán así ser declaradas por el Poder Ejecutivo. Tal declaración no importará renunciar al derecho al cobro ni invalida su exigibilidad conforme a las respectivas leyes.

El Decreto por el que se declara la incobrabilidad deberá ser fundado y constar, en los antecedentes del mismo, las gestiones realizadas para el cobro.”

ARTÍCULO 27° “Ninguna oficina, dependencia o persona recaudadora, podrá utilizar por sí los fondos que recaude. Su importe total deberá depositarse de conformidad con lo previsto en el artículo 24 y su empleo se ajustará a lo dispuesto en el Título I del presente Capítulo II.

La devolución de ingresos percibidos en más, por pagos improcedentes o por error y las multas o recargos que legalmente queden sin efecto o anulados, se liquidará con imputación al rubro del recurso al que se hubiere ingresado, aún cuando la devolución se opere en ejercicios posteriores.”

Ley N° 1079 Orgánica de Municipalidades

ARTÍCULO 73° “Corresponde al Concejo en lo relativo al ramo de “Hacienda”:

Inc.1° Dictar el presupuesto anual de gastos y las ordenanzas de contribuciones y servicios, en la forma determinada en el título IV de esta Ley.

Inc.5° -Organizar por medio de una ordenanza especial, la contabilidad, percepción y manejo general de los fondos municipales, siguiendo las normas establecidas en la Ley de Contabilidad de la Provincia.

En ningún caso y por ningún concepto podrán entregar la percepción de los servicios y rentas municipales, de cualquier clase, a concesionarios especiales.”

ARTÍCULO 105° “Son atribuciones y deberes del Intendente Municipal:

Inc.14° Hacer recaudar las contribuciones y rentas municipales y decretar su inversión con sujeción a las ordenanzas y presupuestos vigentes.”

ARTÍCULO 135° “El cobro de las contribuciones, servicios, patentes y multas a los deudores morosos, se hará empleando el procedimiento establecido en la Ley de Apremio de la Provincia, correspondiendo la aprobación del remate al Juez de Paz.”

ARTÍCULO 136° “El Intendente por sí o por medio de apoderados o recaudadores cuyo nombre constara en la liquidación de la deuda, está facultado para el cobro judicial de las rentas establecidas por la Ley y las ordenanzas municipales.”

III. OBJETIVO

El objetivo de la auditoría de los ingresos está dado en el art. 31 de la Ley 1003 al establecer que el Contador Revisor deberá “informar si se ha cobrado o percibido todo lo que se debía cobrar o percibir”. A su vez, la Ley 3308 en su art. 24 dispone que “Corresponde también al Tribunal de Cuentas de la Provincia la fiscalización amplia de todos los organismos y empresas del Estado o Municipalidades, para lo cual impartirá instrucciones y recomendaciones tendientes a procurar en un régimen de auditoría, la implantación de sistemas contables para organismos similares.”

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, es consecuente con una de las políticas de la calidad ...la de acercar el control al momento de los hechos y establecer y mantener una interrelación permanente con los cuentadantes, formal e informal, que posibilite aumentar la calidad en el desempeño y en los resultados obtenidos por ambos organismos. Por ello, si bien el control de los recursos de origen municipal en la Provincia de Mendoza es a posteriori, debe ser realizado en la etapa de fiscalización y cercano al momento en que se producen los hechos y a través del análisis de los sistemas de control interno.

En el año 2005, en el XVIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina

se arribaron, entre otras, a las siguientes conclusiones:

- Propender la generación de un sistema de identificación única de contribuyentes que comprenda todas las obligaciones que sobre él recaiga.
- Crear en los Tribunales de Cuentas un sector específico para el control de recursos, dotándolo de personal interdisciplinario profesionalizado calificado, con capacitación permanente y continua en la materia.
- Que las tasas retributivas de servicios, sean analizadas con la misma profundidad que el resto de los recursos tributarios.
- Que los órganos superiores de control, hagan uso de su facultad de reglamentar sobre todo los aspectos atinentes a la gestión de los recursos, en todas sus etapas, estimulando a los entes recaudadores a emitir la normativa interna que torne transparente y auditable sus sistemas de recaudación.
- Estimular en los Tribunales de Cuentas el control sistémico y permanente de los recursos, a realizarse a partir del momento en que queda determinado el crédito a favor del estado, ya que realizarlo antes podría tornarlo antieconómico y problemático, y, realizarlo después sería incompleto.
- Impulsar los mecanismos necesarios para la detección de las deficiencias emergentes de los subsistemas de contribuyentes que necesariamente deben ser integrados a la contabilidad general.
- Impulsar el fortalecimiento de los sistemas de control interno en las áreas involucradas en la estimación, fijación y recaudación de los ingresos municipales.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, ya había visto la necesidad de que existieran requisitos uniformes de registración y de rendición de cuentas para todos los organismos que caen dentro de su ámbito de aplicación, y en año 2000 dictó el Acuerdo N° 2988 (To. Ac. 3691 del 17/03/2004).

Posteriormente, la Ley de Presupuesto Provincial N° 6871 del año 2001, en su Art. 60, estableció que “El Honorable Tribunal de Cuentas emitirá resolución que contemple la uniformidad de criterios en la registración y rendición de cuentas de los municipios que permita:

a) Propender al análisis cuantitativo y cualitativo del movimiento presupuestario comparado, de las finanzas municipales.

b) Evaluación y obtención de coeficientes que permita ayudar a la redistribución de la masa participable, guardando criterios de uniformidad y equidad.”

En cumplimiento de ello dicta el Acuerdo 3278 disponiendo que las Municipalidades de la Provincia deberán adoptar y adaptar la Clasificación por Finalidad y por Función, establecida en el Anexo 2° del Decreto N° 3159/79 (t.o.) que regía a nivel provincial.

IV. DESARROLLO

A. Evaluación del Sistema de Control Interno

Cumplir con los objetivos implica en primer término evaluar el control interno existente en materia de recaudación y comprende un relevamiento de los procesos y circuitos tales como:

1) AUDITORÍA DE SISTEMAS

a) **Organización:** el objetivo es minimizar los riesgos de control en el desarrollo de tareas incompatibles. Es conveniente segregar la función de administración de seguridad de aquellos sectores involucrados en forma directa con el mantenimiento y soporte de los sistemas. Para ello se debe obtener Información General del Sistema utilizado, o sea, tomar conocimiento de los medios tecnológicos con los que se procesa la información (manuales, procesamiento electrónico propio, de terceros, mixto) y constatar si la contabilidad está actualizada, cómo se relacionan los distintos subsistemas (Contribuyentes, Patrimonio, Tesorería, etc.) con el Sistema Contable.



Además, habrá que verificar si el ente, en este caso el Municipio, cuenta con un organigrama actualizado que defina con claridad las líneas de autoridad, responsabilidad y dependencia, las funciones de Organización y Métodos y de Control Interno, si existe un manual que describa las funciones y responsabilidades, y un manual de normas y procedimientos de seguridad informática.

b) **Seguridad Física:** en este punto el objetivo es asegurar una adecuada protección física de las áreas de servicios de sistemas informáticos y/o recintos de resguardo físico de las copias de respaldo. Permite proteger a los recursos que integran los sistemas informáticos contra amenazas accidentales o intencionales. Comprende aspectos tales como seguridad del acceso físico, seguridad física del área de cómputos, procedimientos de *backup*, la existencia de un plan de contingencias, cobertura de seguros, etc.

c) **Seguridad Lógica:** el objetivo es definir los requerimientos mínimos que los sistemas de control deben contemplar para proteger los datos de accesos y manipulaciones no autorizadas a través de una adecuada identificación del cliente, la existencia de claves de acceso y definición de las características que deben reunir las contraseñas, la separación de los ambientes de desarrollo y producción (ejecución) de programas y archivos

de datos, procedimiento de puesta en funcionamiento de programas, su mantenimiento, etc.

d) **Seguridad Legal:** el objetivo de este punto, está referida a los recaudos que se deben tomar referentes a la propiedad del software, contrataciones de servicios y sistemas informáticos, relacionados con el personal, etc. Todo aquello que no se autorice en forma expresa, está prohibido.

2) AUDITORÍA DEL SISTEMA DE RENTAS Y CATASTRO

Un aspecto a indagar es ver cómo están relacionados los Sistemas de Rentas y Catastro y en la estructura organizativa, a qué nivel se encuentran los dos sectores como así también cuáles son las principales tareas que realizan.

Al igual que en el Área de Sistemas, corresponde ver si se han implementado mecanismos de seguridad física para minimizar riesgos (detectores de humo, calor, cerraduras magnéticas para controlar el acceso al área de sistemas, rediseños y reimplantación de los cableados externos, etc.).

Resulta importante que en el Área de Catastro el sistema contemple los principales datos por cada tipo de expediente, tales como número de padrón, tipo y número de expediente, datos del titular, campos significativos del expediente (metros superficie, mejoras, etc.), fecha y responsable de la actualización de los datos fijos y que exista un archivo audi-

tor que permita identificar al responsable que haya realizado modificaciones a los datos fijos.

Los programas que administren los datos fijos referidos a los contribuyentes y a los inmuebles deben contemplar cada una de las posibles transacciones que se realicen sobre esos datos fijos (subdivisión, mejoras, modificaciones de áreas cultivadas, fecha en que se realiza la modificación, responsable que registró la modificación, etc.). Además, cuando haya que modificar alguno de esos parámetros, lo cual debiera estar a cargo de un funcionario de Catastro, que no sea necesario modificar los programas fuentes.

Otros aspectos a tener en cuenta son:

- Tipos de reportes que se pueden obtener tanto del sistema de Rentas como de Catastro.
- Que se encuentre separada la información debidamente actualizada de terrenos o inmuebles que no deben estar gravados es decir, que no entren en el proceso de facturación o aforo. Esto nos va a permitir seguir un adecuado control de los padrones reales.
- Respecto del aforo hay que tener presente quién es el responsable del aforo, quién controla ese aforo, si desde Rentas se pueden detectar cambios en los valores de aforo y en ese caso cómo procede. Cuando durante el transcurso de un ejercicio se cambia algún parámetro que incide en el aforo habrá que ver cómo quedan reflejados esos ajustes. Los programas utilizados en el proceso de facturación debieran detectar y denunciar errores en los datos fijos (fuera de rango) utilizados para el cálculo del aforo.
- Con relación a la cuenta corriente del contribuyente, el programa deberá permitir el acceso directo a los archivos de cuenta corriente y en caso de poder realizar modificaciones, éstas deben estar debidamente autorizadas. También debiera permitir detectar movimientos como exenciones y condonaciones con información suficiente como para poder arribar a la documentación respaldatoria de las mismas.

B. Procedimientos de Auditoría

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza exige a las Comunas, a través del Acuerdo N° 2988, la presentación de un archivo de los Subsistemas de Cuentas por Cobrar de Contribuyentes, actualizados al cierre de cada mes, o la puesta en línea, de la siguiente información: por cada concepto de ingreso que el organismo recaude, se presentará un archivo con formato DBF que deberá contener como mínimo el siguiente detalle:

- Fecha de cada operación.
- Código y concepto de ingreso: (impuestos, tasas, comercios, obras reembolsables, cobranza a obras sociales, cuotas, cánones, etc.).
- Número de Padrón, Cliente, Deudor, etc.
- Nombre del Contribuyente, Cliente o Deudor.
- Saldo inicial.
- Aforo o facturación.
- Ajustes al aforo o facturación.
- Exenciones, condonaciones.
- Otros débitos y créditos: por concepto.
- Pagos.
- Saldo final.
- Responsable de la gestión de cobranza.
- Estado de gestión de cobranza.

En una hoja o archivo separado se deberá describir cualquier campo o código cuyo nombre no sea descriptivo.

Complementariamente deberá remitirse una planilla impresa con los totales de cada columna descrita anteriormente, firmada por los responsables. En caso de remitirse el archivo en soporte electrónico esta planilla, además contendrá la cantidad de registros del mismo, cantidad de bits y condición de sólo lectura, además de otros elementos de seguridad que impidan su modificación por los usuarios.

Según el juicio al que haya arribado el auditor después de la evaluación del Sistema de Control Interno de los distintos Subsistemas del Municipio: de Contribuyentes, Presupuestario (Recursos) y Patrimonial, será la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Los controles globales tienden a detectar los riesgos de control. Algunos controles globales que se pueden aplicar entre los distintos subsistemas son:

1. Comprobar que esos totales de la planilla impresa coincidan con la Base de Datos suministrada.
2. Comprobar que las sumas algebraicas horizontales sean correctas.
3. Verificar el saldo inicial con el saldo final de Deudores al cierre del ejercicio anterior (o mes anterior cuando es balance mensual).
4. Verificar que el total de aforo sea coincidente con los débitos en la cuenta de Deudores.
5. Verificar que el total de saldo final, por ejemplo, de Deudores por Tasas, coincida con el saldo deudor de esa cuenta en el balance mensual o anual.
6. Controlar que el Total de Pagos coincida con lo Recaudado de la ejecución presupuestaria y con la baja patrimonial (deudores por tasas, etc.).

Los controles sustantivos consisten en tomar muestras de la Base de Datos del Subsistema de Contribuyentes, analizar las situaciones especiales y la documentación que la respaldó. Algunos de estos controles sustantivos que se pueden aplicar son los siguientes:

1. Verificar la existencia de padrones sin movimiento o valor cero en todos sus campos y por cada tipo de recurso. La falta de aforo debe estar justificada y en ese caso depurar la Base de Datos a fin de evitar posibles errores al registrar en los mismos, movimientos que correspondan a otro contribuyente.
2. Corroborar que no existan padrones cuyo titular no sea identificado, es decir, padrones anónimos. Debiera depurarse la Base de Datos si esos padrones no registran movimiento alguno en sus campos. Caso contrario el Municipio debiera proceder a completar la Base identificando a sus titulares.
3. Constatar que no existan padrones a nombre del Municipio ya que estos no corresponde sean aforados.
4. Verificar la existencia de Aforos menor a cero, hecho inconsistente.

5. Obtener una muestra de aforos y constatar en base a las fichas que obran en Catastro, la Ordenanza Tarifaria vigente y el Código Tributario, si el aforo ha sido determinado correctamente. Determinar el porcentaje de la muestra.
6. Verificar la existencia de saldo final negativo (crédito del contribuyente). Analizar el origen y justificación del mismo.
7. Obtener una muestra de las eximiciones (las más importantes por su monto), pedir la ficha de ese contribuyente a fin de obtener el número de expediente donde radican las actuaciones de la exención. Ver si el motivo está previsto en el Código Tributario u otra Ordenanza (no debe ser por norma de menor jerarquía). Determinar el porcentaje de la muestra. También cabe realizar el procedimiento inverso, tomar una muestra de un archivo de resoluciones o decretos que autorizan la exención y verificar si fue registrada correctamente en la Base de Datos del Subsistema de Contribuyentes.
8. Proceder igual que en el caso anterior cuando se trata de condonaciones. La autorización de la misma debe ser mediante una norma de igual jerarquía que estableció el tributo es decir por ordenanza.
9. Obtener una muestra de pagos (lo más importantes por su monto) y verificar en la caja diaria correspondiente. Determinar el porcentaje de la muestra.
10. Realizar el procedimiento inverso, seleccionando una muestra de comprobantes de la caja diaria y verificar su registro en la ficha del contribuyente. Determinar el porcentaje de la muestra. Hacerlo para cada tipo de recurso.
11. Tomar una muestra de los principales deudores y verificar en la ficha de ese contribuyente la antigüedad de la deuda, si está apremiada, si no existen períodos prescriptos. Determinar el porcentaje de la muestra.
12. Si en la Base de Datos está previsto un campo de ajuste, analizar el origen de los más importantes,

respaldo documental que justifique el mismo. Determinar el porcentaje de la muestra.

13. Si el ajuste consiste en una baja porque el contribuyente se ha acogido a un plan de pagos, verificar el alta en la base de datos correspondiente a ese plan de pagos.
14. Solicitar la impresión de auditoría de un mes y verificar qué usuarios trabajaron. Es decir, si se hicieron modificaciones, anulaciones, ajustes, etc., y si estaban autorizados para ello, (debe estar la norma escrita) y si es lógico el nivel de autorización que tiene para hacer esa modificación, anulación, ajuste, etc.

C. Prescripción de las obligaciones fiscales

1) CONCEPTO-PLAZOS

Un párrafo aparte merece el tratamiento de la prescripción de las obligaciones que los contribuyentes mantienen con el fisco, porque es el medio de extinción más importante en las obligaciones fiscales.

La prescripción es un medio por el cual se pueden adquirir derechos (prescripción adquisitiva) o liberarse de ciertas obligaciones (prescripción liberatoria o extintiva) por el mero transcurso del tiempo preestablecido por ley, según cada caso.

El fundamento de la llamada prescripción liberatoria está dado en la necesidad social de impedir que una determinada deuda se extienda *in eternum*, cuando es evidente la desidia o inacción del acreedor en ejercer su derecho a reclamarla dentro de un razonable lapso.

Ni en doctrina ni en jurisprudencia es pacífico este tema, tanto en lo que respecta a la normativa a aplicar como a los plazos o a las facultades del estado, sea provincial o municipal, para fijar los plazos ni el término de la prescripción.

En el orden nacional el Código Civil establece como regla general en el artículo 4023 que “Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial” y como excepción establece en el artículo 4027 que “Se prescribe por cinco años la obligación de pagar los atrasos:

...3) de todo lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos”.

Por su parte, la Provincia de Mendoza en su Código Fiscal establece en su artículo 48 inc. c) que “Prescriben por cinco (5) años las facultades del fisco para...c) accionar para el cobro de los débitos tributarios, intereses y sanciones” y el artículo 49 inc. b) dispone que “Prescriben por el transcurso de cinco (5) las facultades del fisco para (...) accionar para el cobro de los tributos, intereses y sanciones”.

Y los Códigos Tributarios Municipales en general establecen que “Prescriben por el transcurso de diez (10) años: 1) Las facultades para determinar las obligaciones tributarias y para aplicar las sanciones por infracciones previstas en este Código; 2) La acción de repetición a que se refiere el artículo 82º de este Código; 3) La facultad de promover la acción administrativa o judicial, para el cobro de la deuda tributaria y sus accesorios”.

En los Fallos “Filcrosa” y “Provincia de Neuquén” la Corte Suprema ha dejado sentado el criterio de que la prescripción no es un instituto propio del derecho local, sino un instituto general del derecho en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo 75 inc. 12 Constitución Nacional.

En consecuencia las obligaciones fiscales prescriben a los 5 años. A los efectos del cómputo del plazo de la prescripción el Código Civil en su artículo 3956 dispone: “La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación” y por lo tanto, los plazos corren a partir del vencimiento de la obligación y no desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, como dispone el Código Fiscal de la Provincia.

2) INTERRUPCIÓN-SUSPENSIÓN

La prescripción liberatoria se puede interrumpir o suspender. Las causas de suspensión e interrupción de la prescripción tampoco resultan coincidentes entre el régimen civil común y el régimen fiscal.

Así, el Código Fiscal en su artículo 51 ha previsto que la intimación administrativa causa la in-

interrupción de la prescripción, comenzando a correr nuevamente el plazo a partir del 1 de enero del año siguiente oponiéndose a la ley de fondo el Código Civil artículo 3986 que establece: “La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio”.

La suspensión se produce, conforme lo dispone el Código Civil, “por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción.”

3) INCOBRABILIDAD DE LOS CRÉDITOS

Aquellos créditos cuya prescripción liberatoria hubiese operado pueden ser declarados como incobrables.

Al respecto la Ley de Contabilidad N° 3799 de la Provincia de Mendoza dispone en su artículo 26 que “Las sumas a cobrar por los órganos administrativos, que una vez agotadas las gestiones de recaudación se consideren incobrables, podrán así ser declaradas por el Poder Ejecutivo. Tal declaración no importará renunciar al derecho al cobro ni invalida su exigibilidad conforme a las respectivas leyes.

El decreto que declara la incobrabilidad deberá ser fundado y constar en los antecedentes del mismo, las gestiones realizadas para el cobro”.

Este tema de los créditos incobrables también es tratado en el Código Fiscal de la Provincia en su artículo 52 bis disponiendo, que: “A partir del 1 de enero de 2001, anualmente, la Dirección General de Rentas registrará en las cuentas corrientes de los contribuyentes y/o responsables, con información a la Contaduría General de la Provincia, al Tribunal de Cuentas de la Provincia y Fiscalía de Estado, en forma circunstanciada de los créditos tributarios incobrables que corresponda por: a) insolvencia financiera y/o patrimonial del contribuyente y/o responsable; b) desaparición del contribuyente

y/o responsable; c) transferencia o liquidación de la entidad autorizada para la recaudación del débito tributario.”

Existen también numerosos créditos que por su escaso monto, no resulta conveniente iniciarle un juicio de apremio, pero tampoco significa que el Municipio renuncie al derecho de cobrar.

Es por eso que, el artículo 119 del Código Fiscal establece que: “Cuando al deudor no se le conozcan bienes ejecutables o el débito no exceda la suma de trescientos pesos (\$300), quedará a criterio del organismo generador del crédito o del ente encargado de su ejecución, iniciar el juicio de apremio y en caso de haberlo iniciado, desistir de la acción o del proceso, según corresponda, cuando el mantenimiento de los mencionados débitos en forma activa, generen costos al ente administrador, éste podrá denunciar su incobrabilidad y observar el procedimiento indicado en el artículo 52 (bis) del Código Fiscal, sin que ello importe renunciar al derecho de cobro”.

4) LA PRESCRIPCIÓN DURANTE LA VIGENCIA DE LAS MORATORIAS

Cuando el contribuyente se hubiere acogido a una moratoria, la imposibilidad de promover acciones durante la vigencia de la misma dispuesta de conformidad con la legislación de la materia, debe ser juzgada a tenor de lo que regla el Código Civil, en su artículo 3980: “Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses.”

“Si el acreedor no hubiere deducido la demanda interruptiva de la prescripción por maniobras dolosas del deudor, tendientes a postergar aquélla, los jueces podrán aplicar lo dispuesto en este artículo.”

5) CADUCIDAD DE INSTANCIA

La caducidad de instancia es un instituto del derecho procesal que consiste en un determinado

tiempo en el que la parte que inicia el juicio (el actor) debe impulsar el proceso. Si en ese plazo no lo impulsa, pierde la oportunidad de seguir adelante con el juicio.

Se trata de un modo anormal de terminación del proceso, ya que éste concluye no por imperio de una sentencia de mérito que haga lugar o rechace las pretensiones ventiladas, sino por decisorio judicial basado en la inactividad del demandante que hace presumir su desinterés en el tema.

Del Fallo “Emse c/Sanchez Pulenta p/ apremio” se desprende que cabe descartar a la caducidad de instancia (artículo 3987 del Cód. Civil) como causal de cese del efecto interruptivo, puesto que en el procedimiento de apremio fiscal se ha excluido a la perención de instancia.

El artículo 118 del Código Fiscal dispone: “En el juicio de apremio no podrá cuestionarse la inconstitucionalidad del tributo cuyo pago se persigue ni plantearse cuestión alguna sobre el origen del crédito ejecutado, ni se producirá la caducidad de instancia”.

Cuando durante el juicio de apremio el demandado decide pagar, pueden otorgársele facilidades de pago. Si se produce la caducidad del plan de pago se procederá con el juicio de apremio en el estado

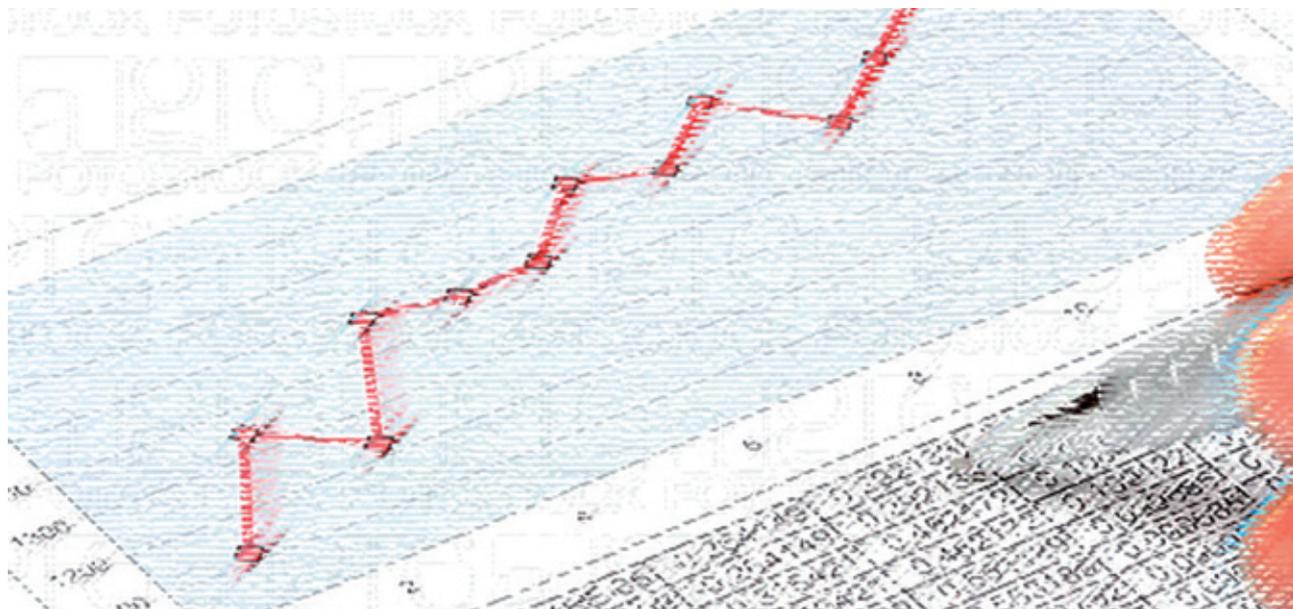
en que se encontraba al momento de concederse la facilidad de pago, previa notificación al demandado. Así se encuentra previsto en el Código Fiscal artículo 135.

6) RESPONSABILIDAD CONTABLE DE LOS FUNCIONARIOS

Como ya expresáramos, del artículo 182 de la Constitución Provincial se desprende que toda persona que administre caudales públicos está obligada a rendir cuentas al Tribunal.

Puede darse que no se cumpla con esta obligación o se cumpla indebidamente por no resultar conforme con el respaldo documental o normas legales vigentes que regulan el manejo de los fondos públicos. Es acá donde se incurre en responsabilidad contable y esa responsabilidad es la que exige el Tribunal de Cuentas y sus facultades son:

1. Cuando se trata de una omisión de la rendición de la cuenta por parte del cuentadante: el Tribunal podrá aplicar sanciones (multa, suspensión del funcionario) y, llegado el caso, a formular la cuenta de oficio a costa del funcionario remiso.
2. También puede darse que exista un procedimiento administrativo irregular al no ajustarse a la normativa legal. En este caso le cabe la aplicación de una multa. Pero si como consecuencia de ese



procedimiento administrativo irregular resulte que no se recaudó todo lo que debía recaudar, corresponde la formulación de un cargo por lo no percibido.

3. Si lo que se observa es una inconsistencia en los registros o en la documentación de la cuenta: además de corresponderle las sanciones por la falta de integridad de la cuenta y considerarla como no integrada, el Tribunal puede establecer diferencias en las disponibilidades al no ajustarse los ingresos a los registros contables y formular los cargos que correspondan.

Cuando los funcionarios que intervienen en la recaudación de la renta no activan los sistemas de percepción de los respectivos créditos, también tienen responsabilidad contable al incurrir en desidia. Por lo tanto, en caso de prescripción, el perjuicio patrimonial que sufre el Estado por la negligencia en la percepción de los tributos, constituye una infracción a los deberes impuestos expresamente por las leyes que rigen la administración financiera.

Así, nuestra Ley de Contabilidad en su artículo 69° establece que “Todo funcionario o empleado público encargado en forma permanente o transitoria de la guarda, conservación o administración de dinero, valores, efectos o especies, es directamente responsable de la administración, empleo o conservación de aquéllos, subsistiendo la responsabilidad hasta tanto se apruebe la correspondiente rendición de cuentas.”

Previo a determinar la responsabilidad contable de un funcionario hay que establecer si existen sistemas de información y procedimientos adecuados, si se han establecidos los controles necesarios como así también las acciones a seguir, etc. En otras palabras, se debe efectuar una evaluación del sistema de control interno y según el resultado a que se arribe será la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Ocurre que no siempre se logra recaudar todo lo que se esperaba. En esos casos hay que evaluar si el funcionario realizó todo el esfuerzo necesario ten-

diente a percibir todo lo que esperaba percibir.

El Tribunal de Cuentas de Mendoza, a través del Fallo N° 14592, sentó un precedente muy importante al entender que existió una pérdida de derechos por inactividad procesal del responsable de llevar a cabo la cobranza y formuló el cargo respectivo.

V. CONCLUSIONES

Desde el punto de vista de los Municipios, resulta importante la labor que deben desarrollar a través de sus sectores de Catastro y Rentas.

Catastro: a cuyo cargo debe estar el manejo de los datos de los inmuebles tanto en su aspecto físico, jurídico y económico, por el cual se avalúa el capital patrimonial para calcular la carga tributaria correspondiente.

Rentas: que es la responsable de evitar evasiones de los contribuyentes y fraudes fiscales; son los responsables de no dejar pasar la posibilidad de intentar el cobro de esos créditos, realizando por intermedio de la oficina de Apremios, la ejecución fiscal de todas las deudas por todos los conceptos vencidos y pendientes de cobro y el requerimiento obligatorio de los pagos de los contribuyentes del Municipio por incumplimiento de pagos y demostrar en forma fehacientemente documentada que los mismos no pueden ser cobrados.

Y acá es fundamental que los Municipios actualicen las ordenanzas tributarias, adaptándolas a las normas marco que regulan los aspectos relacionados con la prescripción de los créditos, evitando pérdida de derechos por esta causa.

Los Municipios debieran contar con un sistema de recaudación integrado al sistema contable y que todos los sectores –Catastro, Rentas y Contabilidad– trabajen con un objetivo común e integral, de manera que la información que deben brindar se encuentre consolidada y muestre la realidad de cada organismo.

Los organismos de control externo, deben evaluar el control interno implementado por los Municipios, contribuyendo a corregir el déficit de estos organismos. Según sea la eficiencia del sistema de

control interno serán los procedimientos de auditoría a aplicar a los efectos de la fiscalización de los recursos tributarios de origen municipal.

Es importante que los auditores realicen los controles en la etapa de fiscalización, es decir, cercano al

momento en que se producen los hechos y determinen la responsabilidad contable de los funcionarios al ocasionar pérdidas por prescripción de créditos fiscales o por caducidad de los reclamos judiciales.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución de la Provincia de Mendoza.

Códigos:

- Civil de la Nación.
- Fiscal de la Provincia de Mendoza.
- Tributario Municipal.

Leyes Provinciales:

- Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 1003.
- Ley N° 3308.
- de Contabilidad N° 3799.
- Orgánica de Municipalidades N° 1079.
- de Presupuesto de la Provincia N° 6871.

Acuerdos N° 2988 (T.o. Ac. 3691 del 17/03/04) y N° 3278.

Lagarón Comba, Manuel, *Acerca de la Fiscalización de los ingresos tributarios de* XVIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina.

Dictamen N° 597 de Secretaría Relatora del Tribunal de Cuentas de Mendoza.

Fallo N° 14592 del Tribunal de Cuentas de Mendoza.