

**XVIII CONGRESO DE CONTADURÍAS
GENERALES DE PROVINCIAS**

Situación Previsional: Control e Integración al Sistema Contable

Autor: *CRA. M. ESTELA RODRÍGUEZ*

Contaduría General de la Provincia de San Juan

Salta – 2003

Introducción

Este trabajo colegas, pretende mostrar un aspecto poco conocido de la Transferencia de las Cajas Previsionales Provinciales a la Nación,

Podrá pensarse así, que solo servirá a quienes estén interrelacionados con esta situación, pero se persigue avanzar un poco mas, conociendo aspectos que deben tenerse en cuenta en la relación Fisco-Contribuyente-DGI- Provincias, cualquiera sea el impuesto o contribución de que se trate.

Como lo es el control de la cuenta corriente que obligada la Provincia, debe llevar y la registración contable que se ve involucrada.

Consideren que lo que desarrollamos es meramente un caso testigo, por que c/ Provincia ha tomado sus propios recaudos, a fin de viabilizar al ordenamiento de sus ahora creadas "cuentas corrientes" ya citada y compaginadas así, con sus registraciones contables, que están muy lejos de parecerse a la dinámica y escueta contabilidad privada, para lo que estén diseñados los aplicativos de DGI.

No se trata solo de conjugar lo declarado y lo retenido; ya que lo liquidado aparece como valido, como exacto, aunque quizás solo lo sea de a momentos. A esto debemos agregar lo imputado por AFIP-DGI a cada DDJJ proveniente de lo retenido.

La falta de comprobantes de Pago hace aun más incierta la situación.

Se puede llegar a tener retenciones superiores a las DDJJ? Si, y sin embargo no considerarse canceladas la DDJJ de Seguridad Social.

Aparece en nuestros registros también lo grabado, es decir liquidado y entrado para pagar, pero aun no pagado, pero sin embargo retenido y pagado por ante AFIP-DGI.

Parece un juego de palabras, pero una simple conjugación de retenciones y aplicaciones dispuesta por una normativa de DGI (discutible en cuanto a su validez), genero un sistema perverso, que aparenta lo que no es, y que para una de las partes resulta "cómodo", pero para la otra se ha transformado en un instrumento de tiranía, de mora, engorroso y burocrático por excelencia.

Se darán las soluciones que creo coadyuvaran a la solución de esto, pero lo que ha creado no se solucionara sin un re-inventar o re-crear el sistema, ya que el mismo, nunca existió.

El manejo con los Municipios y Empresas del Estado, creando el responsable por deuda previsional ajena (no conocemos en la doctrina tributaria Previsional otro caso similar), presenta también aristas nunca soñadas, ni vistas por las autoridades nacionales, pero si por los organismos provinciales que tienen a su cargo la registración de la Coparticipación Municipal, y que deban acudir cual responsables o empleadores de los agentes municipales, cuando no lo son, ni lo serán, violándose las autonomías municipales, prescriptas constitucionalmente.

Pero este engendro al parecer, también ha comenzado a crear inconvenientes en el organismo nacional, ya que las rectificativas por novedades y las de cuiles erróneos hacen tambalear los números de este no tan exacto sistema.

Explicar la responsabilidad, la registraci3n, y las conciliaciones ser3n nuestro objetivo, como as3 tambi3n proponer los puntos b3sicos en los que se asienta lo hecho y lo por hacer, ya que la historia contin3a.

1) Situaci3n Previsional Provincia de San Juan :

Normativa Nacional aplicable

La Provincia de San Juan, celebr3 un Convenio de Transferencia del Sistema Previsional Provincial el cual fuera aprobado por ley 6696 y ratificado por Decreto Nacional N3 363/96.

La cl3usula 13 dispone que “La Provincia transfiere al Estado Nacional, y este acepta su sistema de Previsi3n Social, regulado por las normas provinciales vigentes...”

A su vez la Cl3usula S3ptima establece que a partir de la vigencia del Convenio de Transferencia, la Provincia ingresara al Estado Nacional, de acuerdo a la reglamentaci3n de la Direcci3n General Impositiva (DGI) que resulte aplicable, los aportes personales y efectuara las contribuciones patronales obligatorias del personal a que se refiere la cl3usula quinta, conforme a las Leyes Nacionales 24.241 y sus modificatorias y N 3 24463 (Art.133) sin perjuicio de la responsabilidad de los organismos provinciales y las Municipalidades de realizar las retenciones de los aportes personales y de tributar la contribuci3n patronal, los que ser3n ingresadas a la DGI, necesariamente por la Provincia.

Agrega tambi3n que a partir de la fecha en que comience a regir el Convenio de Transferencia, ser3n de aplicaci3n las al3cuotas que sobre los aportes personales y contribuciones patronales establece la Ley Nacional N3 24.241 y sus modificatorias o disposiciones que sustituyan el r3gimen all3 contemplado.

Ingresaran al Estado Nacional los recursos previstos en el financiamiento del sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones al Sistema 3nico de Seguridad Social conforme la Ley Nacional N3 23.966 y sus modificatorias o disposiciones que sustituyan al r3gimen all3 contemplado.

Se esboza un mecanismo que velara por el pago que los aportes y contribuciones, al prescribir que la DGI informara mensualmente a la Subsecretaria de Relaciones y Econ3micas con las Provincias, de la Secretaria de Hacienda de la Naci3n, una s3ntesis de las DDJJ y Aportes y Contribuciones efectuados por la Provincia.

Todas las provincias que transfirieron el Sistema cuentan con cl3usulas similares.

La Cl3usula Duod3cima establece con claridad meridiana que la Provincia garantiza el compromiso asumido en las cl3usulas 43, 73, 83 y 113, 143, 153, 163 y 213 con la participaci3n provincial en el R3gimen de Distribuci3n de Recursos entre el Estado Nacional y las Provincias, establecido por ley 23.548 y sus modificatorias o el R3gimen que lo sustituya.

Esta cl3usula es la de la garant3a que la Provincia constituye para asegurar el pago de los aportes y contribuciones.

Completa la cl3usula diciendo que se autoriza al Estado Nacional y faculta al Banco de la Naci3n Argentina, a requerimiento de la DGI, a retener e ingresar al SIJP hasta el 100% diario de los recursos que le corresponden a las provincias en virtud de dicho R3gimen .

La Subsecretaria de Relaciones Fiscales y Económicas con las Provincias, de la Secretaria de Hacienda de la Nación, tomara la intervención que le compete. La DGI informara a dicha Subsecretaria los saldos impagos a su vencimiento, de las DDJJ de Aportes y Contribuciones.

En sucesivos párrafos se establece también la facultad del Estado Nacional de verificar si los importes recaudados se ajustan al cumplimiento de las obligaciones emergentes de las normas que regulan los aportes y contribuciones y la Provincia se compromete a facilitar el ejercicio de tal facultad.

La DGI, a través de la Resolución Grales. 4020/96 y sus modificaciones estableció la operatoria a seguir con el pago y la declaración de Aportes y contribuciones de Seg. Social. La Resolución General 4207/96 vino a establecer en forma coordinada y homogénea a todas las provincias que adhirieron al SIJP, la forma de declarar y la forma de pago del Régimen de Retención:

Así las cosas, tenemos:

a) Forma de declarar:

- Desde la fecha de Transferencia, hasta el mes en que finalice el plazo para ejercer la opción del Art. 30 de la ley N° 24.241, mediante el formulario 570.
- A partir del mes siguiente a la de la finalización de dicho pago, en los términos y condiciones dispuestos en la R.G.3834 y sus modificaciones, conforme la modalidad establecido en el Sistema de Atención Directa de la misma.
- Los plazos para el cumplimiento de las obligaciones previstas operaran en las fechas de Vto. General para c/u de los respectivos periodos mensuales.

b) Régimen de Retención

- Establece que el Bco. de la Nación Argentina conforme la autorización conferida por cada Convenio retendrá diariamente de los recursos de la coparticipación federal a transferir a las provincias adheridas, el porcentaje que fije la Subsecretaria de Prog. Regional, organismo dependiente de la Sria. de Prog. Económica, hasta el monto limite que establezca dicha Subsecretaria, los cuales serán comunicados por la indicada a la precitada entidad bancaria.
- La retención se efectúa a partir del 5° día hábil bancario anterior a la finalización de cada mes, hasta... el referido limite o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada inclusive, lo que fuere anterior.

c) Forma de Pago

- El pago se hace así por anticipado. Si quedasen saldos de la DDJJ se cancela con las retenciones que se mandan a efectuar. (R.G. 599/01).

Normativa Provincial Aplicable

Esta especial forma de declarar y pagar de la Provincia con la Nación, hizo que la Provincia se organizara para un mejor proveer de sus cuentas.

Hay pagos que devienen directos y otros que por la asistencia autarquías y cuentas especiales, la provincia paga por cuenta de otros: es el caso del Poder Judicial y de los Descentralizados.

La devolución o reintegro que la Provincia pago por cuenta de estos entes, se hace vía depósitos en cuentas bancarias destinadas al efecto. Debe controlarse que se deposite lo que se pago, y se hace uso de Certificaciones de Aportes y Contribuciones que son declaraciones de estos entes de cuanto devengaron en concepto de aportes y contribuciones de Seg. Social.

La R.G. 1009/01 vino a llevar un espacio ocupado por la Pcia., reglamentando algo que en la práctica ya se había efectuado, como lo es la obligatoriedad de Certificaciones de Aportes y Contribuciones de Ap. y Contrib. De Seg. Social devengados, por parte de los Municipios.

Estos forman otro acápite importante, por cuanto tienen autonomía constitucional y deben “pagar” o “devolver” lo que la Pcia. ha adelantado en concepto de pago por cuenta de ellos.

Es decir otro control que se debe efectuar.

De esta forma la Provincia debió aggiornar su normativa a la mera situación que se presentaba, es decir dictar normas para el control de los “pagos por cuenta”, para reglamentar los plazos de presentación de las Certificaciones y de las Bases de datos, a fin de no incurrir en desvíos, que motiven calculo de intereses por presentaciones fuera de termino, multas por omisiones, no declaración de agentes, etc.

Mencionamos la Resolución Ministerial 136/96, y los Decretos del Poder Ejecutivo Provincial que en consecuencia se dictaron.

Las circulares de Contaduría General N° 423, 437 y 454-CGP vinieron a propiciar un ordenamiento de varios aspectos, ya que se debía atomizar mas el control,, con las implicancias que veremos que esto tiene en el ordenamiento jurídico contable.

Se apunta así a las cuentas de capitalización y reparto, dado los problemas de las distintas alícuotas, o a una incorrecta asignación de remuneración imponible, tanto de Seguridad Social como de Obras Sociales Nacionales y, otros problemas, como cuiles erróneos, mal consignados, mal generados, etc.

2) Relación Fisco – Contribuyente

Dado esta especial vinculación entre el Estado Provincial y el Fisco Nacional, es que creo necesario abordar este tema, máxime cuando hay una colisión entre entes con jerarquía constitucional como son las Provincias.

La relación Fisco Contribuyente es un aspecto central del Derecho Tributario que no ha sido adecuadamente sistematizado en una sola publicación, y posee múltiples facetas que no son sencillas de abordar en su integridad. Esta relación no comprende solamente a los contribuyentes propiamente dichos, sino a todos los sujetos que concurren al desarrollo dinámico del sistema tributario, tales como los responsables, agentes de información, órganos de aplicación, etc.

No es desdeñable que la incorporación de la tecnología a los sistemas administrativos de control y cumplimiento de las obligaciones fiscales genera beneficios, especialmente para la administración, pero al mismo tiempo provoca cierta fractura entre los derechos que asisten a los contribuyentes y responsables y el que es posible ejercitar efectivamente de acuerdo con el contenido de los programas (aplicativos) respectivos. En otros términos cuando los programas operan contra legem, se erigen en un factor distorsionante de la relación Fisco – Contribuyente, y en nuestro caso: Nación – Provincia.

San Juan y varias provincias han sido víctimas de la incomprensión de estos “programas”, por cierto realizados por hombres, y en nuestro caso particular, devenir finalmente en un recurso ante la Corte Suprema.

Otra faceta no menos importante de esta relación es la que se relaciona con el estatuto de los derechos y garantías de los contribuyentes o aquellas otras que implementan la tutela judicial efectiva de esos derechos y garantías. Este aspecto en nuestro caso, merece una sensible atención porque se roza con las autonomías provinciales, y con el hecho de que el Estado Provincial resulta declarante de agentes que no son suyos, tales como los Municipios por ejemplo, y en este caso las autonomías municipales resultan de por sí afectadas, y la relación Provincia – Municipio alterada.

Mencionaremos sucintamente ejemplos que hacen a esta relación y que influyen a la hora de vincular la registración contable, amén de contradecir la buena fe contractual en la que cae la administración tributaria:

- a) El caso más destacable a mi entender, es el avasallamiento que se produce por una cuestión de comodidad del recaudador, al ejecutar la garantía en forma previa, sin haber conciliado con el contribuyente Provincia la forma de pago. Así es que en forma unilateral a través de la citada Resolución General 4207/96 se dispone que el pago debe realizarse mediante la retención de coparticipación federal de impuestos asignable a las Provincias, en forma diaria, y acopiando hasta el pago de la DDJJ de Seguridad Social. La garantía del no pago de la DDJJ, dice el Convenio, será la Coparticipación Federal de Impuestos.
- b) Las intimaciones de deudas incluyen a agentes que corresponden a Municipios, creando así el problema de que estos no pueden defenderse en forma directa sino a través de la Provincia, que es la poseedora del CUIT intimado.
- c) Cuando el Contribuyente Provincia goza de descuentos en contribuciones de la Seguridad Social (caso de la Ley 19.032), ocurrió que el programa aplicativo para declarar e ingresar tales obligaciones no previó tales descuentos. Por lo tanto existía una discordancia entre lo declarado y lo ingresado, o entre lo calculado y lo que correspondía declarar. Esto generó sistemáticamente saldos deudores que pretendieron ser ejecutados mediante actas de determinación de deuda. Se impugnaron, se desestimó la impugnación, y así sucesivamente hasta agotar la vía administrativa y pasar a la judicial.
La conducta de la administración muestra una clara arbitrariedad, distribuyendo un programa informático que impide el ejercicio del derecho propio, reclamando por vía compulsiva una deuda inexistente.
- d) Otro acto a destacar es el tan mentado de los domicilios fiscales de la administración provincial, habiendo existido Actas de Intimación de Deudas o de Inicio de Inspecciones, notificadas en lugares que “les pareció”, o a personas “que supusieron” eran los y las correctas. Esto puso en condición de indefensión al Contribuyente Provincia, ya que estando acreditado su domicilio fiscal, el ente recaudador no tomó los debidos recaudos, y dado lo vasto de la organización administrativo contable en una provincia, donde no siempre los encargados del control y de la hacienda pública se ubican en el mismo edificio que el gobernador por ejemplo.

Informática y Tributación:

Mencionamos en un acápite especial aspectos relacionados a este tema, dado que las Provincias han sido afectadas por su existencia.

La Provincia de San Juan particularmente procesa un promedio de 45.000 liquidaciones mensuales, las cuales se traducen en 32.000 agentes declarados en promedio mensualmente en cada DDJJ de Seguridad Social. Es lógico pensar entonces, que deben existir innumerables

controles y filtros de la información legal, liquidatoria, de bases de datos, etc. que se coadyuvan para propiciar una DDJJ lo más exacta y veraz posible.

Si presentamos rectificativas, se debe VOLVER a procesar toda la Base de Datos, modificar lo que sea pertinente, y recién allí proceder a generar la DDJJ rectificativa de la anterior, dando variantes en más o en menos, por CADA CUIL, es decir estas modificaciones no se general en forma global, sino individual. El órgano de control y de registración debe globalizarlas para un mejor entendimiento y asentamiento contable.

Por otra parte, resultaría imposible para el control eficaz de los millones de presentaciones que se realizan al año por parte de los contribuyentes, por pagos a cuenta, vencimientos generales, informaciones, etc., hacerlo sin un adecuado sistema de informática que procesa los datos y los transforma en información idónea para la administración.

Los contribuyentes, incluidos los Estados Provinciales, se vieron compelidos a la utilización obligatoria de medios informáticos, a efectos de dar cumplimiento a sus deberes formales, sustanciales y de información.

Esto involucra la generación de formularios, de consultas, acceso a dictámenes, consulta de bases de datos (ex INARSS – Base de Datos de Reparto), etc.

Pese al progreso que esto significa, la incorporación de la informática ha generado cierto grado de perplejidad no solo entre los obligados tributarios, sino también entre sus asesores, transformando la materia en un asunto interdisciplinario con la imprescindible asistencia de entendidos en la disciplina informática. Ello se traduce en un incremento de costos y de controles, tanto en recursos humanos como en equipamiento técnico adecuado.

Pero, lo que MAS PREOCUPA, es que asistimos a cierta inflexibilidad de los instrumentos informáticos, que logran alterar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y responsables. Se advierte que por sobre las obligaciones sustantivas o materiales de pago de los distintos gravámenes establecidos por la ley, se está imponiendo la regla que deriva directamente del contenido del programa (aplicativo), desarrollado para el uso obligatorio de los contribuyentes y responsables en el cumplimiento de esas obligaciones y de otras cargas de naturaleza formal.

Aquí cabe hacer la aclaración de que DGI, tardó mucho en comprender que éramos contribuyentes especiales, aún más, a los efectos de los aplicativos casi no nos tuvieron en cuenta, y hemos sido y seguimos siendo CONTRIBUYENTES COMUNES, nada más que declaramos a más de 30.000 agentes o personas cuilizadas, pagamos en promedio 5 millones de pesos mensuales en concepto de Aportes y Contribuciones de Seguridad Social, la mayoría en forma adelantada al vencimiento de la Declaración respectiva, somos Provincias o entes de jerarquía constitucional, y si no pagamos se aseguran el pago con garantía de la Coparticipación Federal de Impuestos, nada más que estas son las diferencias.

El imperio de la informática así, subordina la importancia de las declaraciones juradas como actos determinativos edificados sobre las normas legales, a la constatación de cuestiones de hecho y circunstancias formales. Estos programas han sido adaptados en forma unilateral, y en algunos casos sustituyen soluciones que la ley permite, y crean derecho con mengua del principio de reserva de ley (v.gr.: imposibilidad en ciertos casos de efectuar compensaciones, deducciones, transferencias, etc.)

Los contribuyentes son tratados como meros usuarios, sin advertir que, al igual que el Fisco, quien posee en forma exclusiva los beneficios de los sistemas merece ser beneficiario de la informatización.

Aquí, empieza a tallar algo que, en el seno de la Comisión de Enlace, formada por representantes de las Provincias que transfirieron sus Cajas Previsionales, se ha hecho entender, apreciar y comprender, a veces con éxito, otras no tanto, y es lo referido al conocido “principio de interdicción de la excesividad”.

Este principio subsume en sí, la prohibición a los poderes públicos de que, en el ámbito de su actividad discrecional, ordenen algo que pueda considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado.

Es el caso de las conocidas y pedidas Rectificativas por Novedades, que significa que para corregir la historia previsional de una persona a la que se le han declarado aportes en más, o en menos, debe presentarse NUEVAMENTE la DDJJ del mes en cuestión, donde de todo el universo de los agentes declarados, solo debe corregirse o modificarse el imponible del agente en cuestión, el resto no. Esto obliga a levantar bases de datos, a corregir, a desc corregir, a procesar nuevamente con el mayor costo de recursos humanos y económicos que ello implica, amén de los controles a realizar, SOLO para corregir ese solo imponible de seguridad social.

Es menester el establecimiento de límites y control al uso de la informática, de forma que se garantice la no invasión de derechos elementales del Contribuyente Provincia. Mucho se ha logrado hasta el momento, pero ha costado, y sigue costando. Esto roza también con el derecho a la intimidad informativa, por lo que debe reglamentarse la obtención de información por parte del ente recaudador.

3) Control: Juego de Retenciones y Obligaciones a Pagar

El juego de retenciones y obligaciones a pagar, no es un juego, lamentablemente, sino una gran maraña de montos a conciliar, que desvela a más de un auditor, y actualmente a la misma DGI.

Retenciones: son los descuentos que en forma proporcional (en base a un porcentual calculado por Economía de la Nación a través de la Subsecretaría de Recursos Fiscales con las Provincias), diaria (días hábiles se entiende), y conforme a la progresión establecida por la R.G. 4207/96, realiza Banco Nación, y que serán imputados a las DDJJ de Seguridad Social que se presenten por cada Provincia.

El método y los días de retención ya han sido explicitados, pero repito brevemente la secuencia: desde el quinto día hábil al último del mes, hasta el vencimiento de la obligación/declaración jurada o hasta la presentación de ésta última.

Es decir que para pagar la Declaración Jurada del devengado mes de Octubre, que vence el día 13 de Noviembre, se computarán la sumatoria de las retenciones diarias desde el día 25 de Octubre aproximadamente (el 5º día hábil anterior al último del mes), hasta el día del vencimiento de la DDJJ, es decir para el último día del vencimiento general, hasta el día 12 de Noviembre.

Obligaciones a Pagar: me refiero a las Declaraciones Juradas de Seguridad Social que la Provincia prepara y presenta en el día del Vencimiento, conforme las prescripciones de las normas aplicables a este respecto. Estas normas establecen que se debe respetar la R.G. 3834 y sus complementarias y modificatorias.

La Declaración Jurada se prepara en función de una Base de Datos que es preparada partiendo de las Liquidaciones de Sueldos efectuadas usualmente en el Centro de Cómputos o Direcciones de Informática, que son afectadas a este tema.

Aparte de las bases de datos de la Administración Central, existen otras bases de datos, que son las que proporcionan los Municipios que no liquidan a través del Centro de Cómputos provincial, como así también las correspondientes a aquellos entes descentralizados, empresas del estado, poderes del estado, etc. que procedan en igual forma, es decir liquidar por fuera.

De todas estas bases de datos se hace una sola, se la procesa, se controla y auditan diferentes ítems como: límites de mopres, cuiles erróneos, cuiles en base de datos de reparto, etc. y se la prepara para ser levantada en el Aplicativo SIJP, ahora con Versión 21, release 1.

Elaborada la DDJJ, que lleva varias horas, se la presenta en DGI, con formulario –ahora 931- debidamente firmado por el Sr. Contador General de la Provincia y el Sr. Secretario de Hacienda y Finanzas o, el Sr. Ministro de Economía.

Esta reviste el carácter de Declaración Jurada, es decir que se presumen ciertos y veraces los datos allí contenidos, aún los proporcionados por otros entes en los cuales no se ha tenido ingerencia en la liquidación, ni control alguno.

El control se realiza por varias vertientes, ya que así lo exige la mecánica aplicada y se trató siempre de algo sui generis, ya que no se buscó esta forma de trabajo, ni tampoco se nos dio participación en su armado.

Se detallan a continuación los principales controles realizados:

- a) Que las retenciones se efectúen en los períodos previstos por la R.G. 4207/96.
- b) Que el total de las retenciones no excedan el monto de la DDJJ de Seguridad Social
- c) Que los Municipios reintegren el monto que la Provincia pagó y declaró por su cuenta, conforme la DDJJ en la que se incluyeron sus datos, y conforme la Certificación de Aportes y Contribuciones que cada uno de ellos presenta, conforme la R.G. 1018/01 (AFIP).
- d) Que, de igual forma las Empresas del Estado (por los períodos correspondientes), los entes descentralizados y los Poderes Legislativo y Judicial, restituyan lo que se pagó y declaró por cuenta de ellos.
- e) Finalmente, que lo declarado para cada agente o persona incluida, se observe claramente en su historia previsional como declarado y pagado. Esta es la atomización del control, expresión medio inventada por mí, y que ya adelantara. Esto obliga a analizar cada cuenta, cada CUIL, motivados principalmente por reclamos, a efectos de analizar si la historia previsional obedece a la realidad, y si se le han imputado o aplicado los pagos realizados.
- f) Que lo retenido sea tomado en cuenta por DGI, a efectos de armar los Estados de Cuenta. Esto ha sido muy difícil ya que por mucho tiempo, DGI no le daba importancia a este tema, y se reclamó en contadas oportunidades la regularización de ello, incluida la provisión de un comprobante de pago.

Es recién que ahora, se ha podido entrar en conversaciones y avances respecto de los comprobantes de pago de las Declaraciones Juradas, y de un estado de Cuenta Corriente que permita dilucidar los saldos de la misma.

El problema de los controles entre lo retenido y las obligaciones a pagar radica en las siguientes incongruencias que se presentan:

- El monto de lo retenido no coincide con el monto de la DDJJ
- No es suficiente contar con el monto de lo retenido, sino también con la desagregación de las DDJJ, y de las imputaciones que a esos conceptos se hagan. Solo lo sabe la DGI, y debe remitirnos la información, por mucho tiempo esto se obvió.
- Las fechas de retención no coinciden con las fechas informadas por el Banco Nación, ni con las fechas de procesamiento de dicha información por DGI, ni con las fechas de imputaciones a los conceptos específicos: Aportes Personales Seguridad Social, Aportes Obras Sociales Nacionales, Contribuciones Seguridad Social, Contribuciones Obras Sociales Nacionales.

Dado esta situación se analiza que lo cierto es: lo retenido, y las DDJJ presentadas, aunque en materia contable no resulten suficientemente totalmente aceptables ambas certezas, tal como veremos más adelante.

Comprobante de Pago:

Entre las retenciones y las obligaciones a pagar, se encuentra un eslabón que es de extrema importancia para la registración, el comprobante de pago.

No existe ninguna norma legal que reglamente la forma de armar la cuenta corriente, como así también como se entregará el comprobante de pago.

La única referencia proviene de la R.G. 4207/96, cuando nos dice en su artículo 6º, penúltimo y último párrafo que el Banco de la Nación Argentina deberá entregar a la Provincia correspondiente un comprobante que acredite el monto de la retención diaria practicada, dentro de los 3 (tres) días de efectuada la misma, y por otro lado que la dependencia de este Organismo en la cual se encuentra inscripta la respectiva Provincia, emitirá una constancia de la imputación efectuada a cada período, correspondiente a las retenciones previstas en dicha resolución general.

Con referencia a lo primero, el Banco de la Nación Argentina nos envía, por fax un resumen de las retenciones, firmado, el cual se constituye en el comprobante de acreditación del monto de la retención diaria practicada.

En cuanto a lo segundo, es decir la obligación de DGI de emitir la constancia de imputación efectuada a cada período, recién ahora se está instrumentando, luego de muchas reuniones, muchas notas, mucho pedirla, mucho discutir por su importancia y la necesidad de contar con ella.

Llamó mi atención siempre una expresión vertida por uno de los funcionarios de DGI, que la recuerdo siempre.... “de que no pidiésemos algo que no existía, ya que no estaba definido en ninguna parte que era un comprobante de pago,....” casi textualmente fueron sus palabras.

Consultando varios diccionarios contables y otros que no lo son, nos encontramos con qué:

Comprobante es el documento que sirve de prueba de un desembolso en efectivo, o aquel que sirve como evidencia de la autoridad que se tiene para autorizar un desembolso en efectivo, por ejemplo una factura aprobada por un proveedor.

Cualquier evidencia documental que respalde una transacción o un asiento contable. Es sinónimo justificante en México.

Según la Real Academia Española comprobante es aquello que comprueba, es verificar, confirmar una cosa, cotejándola con otra o repitiendo las demostraciones que la prueban y acrediten como cierta.

Comprobar es también, cerciorarse de la naturaleza, propiedad e importe de las partidas de ingresos, erogaciones, activo o pasivo, examinando o comprobando los datos justificantes, probar mediante comparaciones con las evidencias del caso.

Tal como se advierte, el comprobante sería aquél que comprueba que la DDJJ de Seguridad Social de la Provincia, se ha pagado con las Retenciones de tales y cuales días. Nos cercioraríamos de la naturaleza, propiedad e importe de las partidas de egresos mediante retención de coparticipación, y de su correcta imputación al pago de las DDJJ de la Provincia.

4) Integración al Sistema Contable

Situación actual:

Actualmente el desarrollo de la registración de las partidas involucradas en esta problemática se han venido manejando tal como dispone la normativa al respecto, en forma tradicional, más las modificaciones efectuadas ante los avatares y las situaciones de hecho que he relatado.

La Resolución 121-CGP-88, rige en cuanto al la registración de cargos y descargos a responsables de la Administración Central, en la Contaduría General de la Provincia de San Juan.

Relataré brevemente el procedimiento, ya que el mismo es solo para dar un ejemplo, ya que en las otras provincias se manejan con otros sistemas de registración y variarán por ende, la instrumentación o la forma.

El Centro de Cómputos de la Contaduría General de la Provincia, elabora una automática dividida en dos partes: una que comprende a Municipios y otra que es la llamada General, donde se incluye a la Administración Central, quedan fuera los Poderes Legislativo y Judicial, y los entes descentralizados que cuentan con sus propios fondos, por ejemplo: Caja de Acción Social, Dirección de Hidráulica, Dirección de Vialidad, EPRE, (Ente Provincial Regulador de la Energía), etc.

Esta automática es generada cada 15 días, y cuenta con cuentas con códigos contables y códigos de beneficiario.

La base lo constituye la grabación de los pedidos de fondos que son presentados por cada repartición por ante el Centro de Cómputos de la Provincia, que se generan con motivo de las liquidaciones de Sueldos que efectúa la Dirección Provincial de Informática.

Por ejemplo, seguiremos el comportamiento de la Cuenta 21.22.92 de Aportes Personales de Seguridad Social, que tiene asignado el Código de Beneficiario 6425. En cada automática quincenal pueden entrar no solo pedidos de fondos del mes corriente, sino de otros meses, ya sea por complementarias, ya sea por ajustes a las liquidaciones de sueldos.

Hay un Caja Ingreso y un Caja Egreso, registros ambos que intervienen en la elaboración de las cargas y descargas de los montos respectivos. De esta forma en el Caja Ingreso se puede “ver “ a la automática, ya que los Pedidos de Fondos son cancelados por la automática referida.

En función de ello se generará un asiento elaborado por el Area Fondos y Valores, a través del Caja Egreso.

Supongamos que tomamos la automática que abarca desde el 14 de Julio de 2003 al 20 de Agosto de 2003, cuya copia se adjunta, tanto en Administración Central como en Municipios. La primera asciende a \$ 1.760.678,07 y la segunda a \$ 342.782,57; arrojando entre ambas un monto de \$ 2.103.460,64.

Se encuentran incluidas en estas Automáticas los montos de Aportes Personales y Contribuciones Patronales que se pagan vía Coparticipación Federal de Impuestos. Se cancelan por el total, no incluyéndose para estos efectos los entes que se manejan por sí mismos como Departamento Hidráulica, Dirección de Vialidad, Caja de Acción Social, E.P.R.E., etc.

La cuenta Coparticipación de ésta forma, y conforme a este concepto se encuentra debitada por el Neto, que sumado a las retenciones, nos dará el Bruto de los aportes que se acreditan.

El movimiento se hace por operación contable, los egresos también se realizan por operación contable.

La sumatoria de la automática de Municipios no coincide forzosamente con la Certificación, y sí con la totalidad de los Pedidos de Fondos.

La sumatoria de la DDJJ a Pagar, lo devengado, lo obligado a pagar, es igual a la sumatoria de lo retenido en concepto de Coparticipación.

Se adjunta una Consulta por Cancelación de Automática por Período – Caja Ingresos, de la cuenta 21.22.93, tanto en la automática de los municipios como en la de la Administración Central.

Asimismo se adjunta el Detalle de los Pedidos de Fondos de la cuenta Contable 21.22.93, detallado por repartición, donde se indica el período devengado, hay que hacer entonces una segregación de período por período, cancelando contra las retenciones del período de la R.G. 4207, la imputación del período devengado (inserto en los Pedidos de Fondos respectivos, conforme lo liquidado por Dirección de Informática).

El Detalle de Aportes Municipales en el período, y que ingresan a la automática de Municipios se adjunta también, advirtiéndose que estos montos son los que los municipios “pagan”, y que deben coincidir con lo que certifican.

Problemática:

La contabilidad debe ser un fiel reflejo de la realidad, y esto es lo que se persigue. Esta forma de registración simple, se advierte, se comienza a complicar, ya que saltan diferencias en cuanto a:

- a) No coincidencia entre lo declarado y lo imputado por DGI. La provincia de San Juan tiene una diferencia de más de \$ 1.300.000 que no han sido imputados al pago de sus DDJJ, y si están registrando como pagadas las DDJJ respectivas. Esto resulta como consecuencia de que Banco Nación Argentina no comunicó las retenciones a DGI, para su imputación respectiva.
- b) Saltan diferencias por la diferente fecha de corte entre la automática y la liquidación de sueldos, que devenga la obligación. En el ejemplo se demuestra claramente que en el corte desde el 14/07/03 al 20/08/2003, se incluyen remuneraciones devengadas de Julio, y las de Agosto hasta el 20.

La tranquilidad llega, y las diferencias se minimizan cuando se comprende que la mayoría de las liquidaciones incluidas corresponden a Julio, que es el mes que se está pagando en paralelo a través de retención de coparticipación.

- c) Saltan diferencias, cuando se presentan rectificativas, y más aún por montos pequeños, que implican una mayor retención y el desvirtuar la cuenta corriente, por cuanto se abulta el período de la presentación, que no es el del devengamiento. Esto es un problema que hasta tanto no se proporcione la herramienta de las Rectificativas por Novedades, y se ajuste la Cuenta Corriente, no podremos efectuar un correcto control y seguimiento de las mencionadas rectificativas.
- d) Se verifica un doble, triple y hasta múltiple juego de “cuentas corrientes”, por un lado la que lleva el Gobierno de la Provincia con la DGI, por otro, la que lleva el Gobierno de la Provincia con los Municipios por lo que les declara y paga por cuenta de ellos y, la que lleva con los Organismos Descentralizados o Cuentas Especiales con Fondos Propios, a quienes les declara y paga por cuenta de ellos.
- e) La registración se hace en virtud de lo que se liquida e imputa por cada período devengado, pero en función de nuestros registros, que difieren de lo que se declara y paga por retención en la relación Nación Provincia. Porqué difieren? Porque la Dirección Provincial de Informática emite Liquidaciones y Pedidos de Fondos por éstas liquidaciones, pero no todos estos Pedidos de Fondos llegan a su destino primigenio que es el de ser pagados, algunos quedan en el camino, por errores, o incorrectas liquidaciones. Entonces, no todos los Pedidos de Fondos emitidos, son grabados por Cómputos de la Contaduría General de la Provincia, siendo su incidencia muy pequeña. Otra causa es que no todos entran en el período de corte de la Automática, se procesan en la siguiente, entonces se van solapando y completando los períodos a través de varias automáticas.
- f) Un grave problema se presenta con el programa liquidador de sueldos, ya que el mismo obedece a un formato viejo, anacrónico, que se ha actualizado, a través de parches y rectificativas. Suscitadamente referimos que se maneja con códigos liquidatorios que son cargados por los Liquidadores de Sueldos de cada repartición o ente, los cuales solo buscan solucionar los problemas presentados sin atender a la macro circunstancia de la liquidación de sueldos como Base de Datos plataforma de la DDJJ de Seguridad Social. En la actualidad nos encontramos en proceso de implementar un programa liquidatorio que subsane todas estas falencias, con mayores filtros de seguridad, y mayor elasticidad a la hora de brindar la base de datos para procesar en el SIJP.

Esta es la forma de llevar actualmente la registración en nuestra provincia, pero estamos en camino de cambios, por cuanto la experiencia, y solo ella nos ha mostrado que hace falta un cambio y en qué puntos.

A ésta problemática, se agrega tal como sabemos se ha dado en algunas provincias que transfirieron su sistema previsional, la necesidad de corrección y detalle de las Cuentas de Capitalización y de Reparto de cada agente declarado y cuyos aportes se pagan, más allá de que se recuperen o no, los montos por cuenta de quienes se hacen los pagos, más allá también, de las imputaciones que se hagan en función de lo liquidado por cada repartición, en forma global y a los efectos contables.

Esta es la famosa atomización del control que anticipara anteriormente, es decir la Provincia se convierte en una súper responsable y controladora, de hasta las más pequeñas diferencias que se manifiesten en los agentes involucrados e incluidos en su DDJJ, resaltando aún más su importancia, si tenemos en cuenta que los trámites de jubilación se suspenden, hasta tanto no se diluciden dichas diferencias.

Conforme Ley de Administración Financiera

Haré una breve referencia a los rubros y cuentas a ser utilizados, con la implementación de la Ley de Administración Financiera en la Provincia de San Juan, actualmente en trámite, con procesos en estudio y en curso.

En primer lugar, el concepto de Deudas Sociales, con su ubicación dentro de los Estados Contables:

2.1.1.2. Deudas sociales

Representa los montos adeudados por pago de servicios personales prestados al ente bajo relación de dependencia, incluyendo las contribuciones legales correspondientes, por retenciones y contribuciones pendientes de ingreso a diversos organismos, de acuerdo a normas legales vigentes.

Incluye las jubilaciones, pensiones y otras prestaciones de similar naturaleza no canceladas.

Ubicación de la cuenta Remuneraciones:

6.1. GASTOS DE CONSUMO

Gastos que genera la producción de bienes y servicios públicos de utilidad directa para los destinatarios. Comprenden las remuneraciones, los bienes y servicios consumidos, las amortizaciones, provisiones, reservas técnicas y los impuestos indirectos.

6.1.1. Remuneraciones

Comprende las sumas devengadas en compensación de servicios prestados en relación de dependencia para la producción de bienes y servicio

Inclusión de la cuenta que receipta los Aportes Personales:

6.4. PRESTACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Incluye aquellos gastos destinados a la atención de los aportes que corresponden al ente, para el sistema de jubilaciones y pensiones.

Los asientos tipo previstos son:

2.1. GASTOS DE CONSUMO, OPERACIONES Y OTROS

2.1.1. REMUNERACIONES

a. ASIENTO POR HABERES DEVENGADOS

REMUNERACIONES

Sueldos y salarios

Contribuciones patronales

Asignaciones familiares

Servicios extraordinarios

Bonificaciones y compensaciones¹

Otras remuneraciones

¹ Comprende Retiro Voluntario, Vacaciones no Gozadas entre otros.

- a *DEUDAS SOCIALES*
 - Sueldos y salarios a pagar*
 - Contribuciones patronales a pagar*
 - Prestaciones sociales a pagar*
 - Beneficios y compensaciones a pagar*
 - Retenciones a pagar al sistema de seguridad social*²
 - Otras retenciones a pagar*³
 - Otros*
- DEUDAS FISCALES*
 - Retenciones de impuestos a pagar*
 - Otras*
- OTRAS DEUDAS*

Finalmente, el asiento de pago con Coparticipación Federal de Impuestos

ASIENTO POR PAGO DE COPARTICIPACION Y RETENCIONES

- 2.1.1.5.0. *TRANSFERENCIAS Y CONTRIBUCIONES A PAGAR*
 - 2.1.1.5.2. *Transferencias a Pagar al Sector Público*ⁱ
- 2.1.1.2.0. *DEUDAS SOCIALES*
 - 2.1.1.2.2. *Contribuciones Patronales a Pagar*
 - 2.1.1.2.3. *Retenciones a Pagar al Sistema de Seguridad Social*
 - 2.1.1.2.5. *Seguros de Vida y Supervivencia a Pagar*
 - 2.1.1.2.6. *Otras Retenciones sobre Sueldos a pagar*
 - 2.1.1.2.9. *Otras Deudas Sociales*
- 2.1.1.3.0. *DEUDAS FISCALES*
 - 2.1.1.3.2. *Retenciones de Impuestos a Pagar*
- 2.1.1.9.0. *OTRAS DEUDAS A PAGAR*
 - 2.1.1.9.1. *Otras Deudas a Pagar*
 - a 1.1.2.1.0. *BANCO SAN JUAN –TGP*
 - Cta. Cte. N° xxx*
 - 1.1.9.1.0. *RETENCIONES COPARTICIPACION FEDERAL A ASIGNAR*

Tal como se advierte, es necesario incorporar sub cuentas, que nos muestren los saldos de las “cuentas corrientes” de los Municipios, de los Entes Descentralizados y Cuentas Especiales con fondos propios.

Propuestas:

Nos encontramos ahora, en condiciones de abordar en las propuestas para mejorar la registración contable de las Declaraciones Juradas de Seguridad Social y sus pagos vía retención de coparticipación.

Merced al caso testigo, el nuestro, es que hemos deducido una serie de aspectos a tener en cuenta:

² Movimiento de caja

³ Idem anterior

- a) Las registraciones deben efectuarse en base a constancias o comprobantes, por lo que deben continuarse las gestiones para propiciar que el organismo recaudador cumpla con su obligación de otorgar el comprobante de pago de cada DDJJ, presentada. Cuando nos referimos a estas, hacemos la salvedad de que será un comprobante por cada una, con su correspondiente carácter, es decir 0= Original, 1= Rectificativa 1, 2= Rectificativa 2, y así sucesivamente.
- b) Debe habilitarse el manejo de una cuenta contable, que funcione como reflejo de la cuenta corriente que se posee y concilie con DGI, de forma que recpte los saldos a favor, los saldos en contra, los montos en suspenso, etc. En esta se debitarán las retenciones, y se acreditarán las obligaciones, de forma que su saldo nos exprese lo que resta, o lo que falta pagar, discriminado por cada período presentado.
- c) Habilitación de cuentas o sub cuentas contables, que posibiliten se determine la deuda entre los municipios y los organismos por cuenta de los cuales se declara y se paga por ante AFIP-DGI, reflejando los créditos a favor de la Provincia, o en contra, en su caso.
- d) La implementación de una normativa que recpte este movimiento de cuentas corrientes, su registración y sus controles. Todos estos aspectos se efectúan en la práctica, pero no se encuentran normatizados.
- e) Optimización del liquidador de sueldos, de forma que no permita desviaciones y que brinde la base de datos lo más acertada posible para su procesamiento en el SIJP.
- f) Vinculación entre lo que se liquida y lo que se paga, ... en realidad éste es el primer desafío a enfrentar, ya que una vez logrado podremos detectar lo realmente devengado y realmente pagado.

5) Responsabilidades de la contabilización y del manejo de los fondos

La vinculación entonces con las problemáticas de la registración de las DDJJ, el pago de las mismas, de su incidencia por ende en las cuentas previsionales de capitalización o reparto de cada agente declarado, la existencia de organismos de control y recaudación con potestades que colisionan con las autonomías provinciales, junto a la existencia de sistemas informáticos liquidatorios de remuneraciones que requieren mejoras, hacen que se erija en gran protagonista la registración contable que debe reflejar la realidad de lo hecho.

La responsabilidad del Contador General de la Provincia también está involucrada en virtud de las leyes provinciales en vigencia, junto a la de ejercicio profesional y las concomitantes en materia previsional tal como la Ley N° 24.241 y 24.763, pero esta responsabilidad deviene en este tema meramente administrativa. Es así, ya que no se trata de un super funcionario que deba manejar todos los temas, sino de quien debe dar los pasos útiles necesarios para asegurar que se cumplen las leyes específicas, máxime cuando existen servicios administrativos que son los encargados de la ejecución de las tareas de liquidación, del grabado de novedades y de la aplicación de las leyes.

Esto se entiende aún más al recordar que en la Declaración Jurada se incluyen entes descentralizados, cuentas especiales con fondos propios, poderes Legislativo y Judicial con autarquía constitucional, y los más significativos: Municipios, con autonomía constitucional.

No existe un manejo de fondos en forma directa, ya que no se firman cheques, como así tampoco se interviene en la determinación de los porcentajes de los montos a retener en la coparticipación fiscal.

El sistema implementado, antiguo o nuevo, debe ser integral e integrado entre los distintos subsistemas de la contabilidad. De esta forma la registración en materia previsional se convierte en “de avanzada”, al hacer interactuar e integrar a distintos sistemas, como lo son el de liquidación de sueldos, el de grabación y registración contable, el de fondos por los pagos que se realizan, el

previsional que hace respetar las normas devenidas del Convenio de Transferencia del Sistema Previsional Provincial, y otros de índole administrativo –contables.

Lo antes indicado, infiere que se hace necesario en cuanto a la economía y seguridad en las registraciones que sea indispensable equipos y sistemas de computación que tienen un considerable costo monetario, de tiempo e implementación y de capacitación de personal (que no tiene dependencia funcional del Contador General).

No se puede por ende, pretender que el Contador General sea el único y exclusivo responsable, sino que existen demasiados motivos para entender que la responsabilidad recae principalmente en otros funcionarios como Contadores de Municipios, Contadores de los Poderes del Estado, Contadores de los Entes Descentralizados, ... etc., que usan sistemas liquidatorios que “liquidan” lo que se “les pide”, no tienen acción volitiva alguna sobre estos aspectos. Asimismo los funcionarios de los llamados “políticos”, que toman decisiones en cuanto a si un concepto es o no remunerativo (tal el caso de los municipios), a si un agente debe ser incluido en la base de datos para la declaración jurada o no, se constituyen en los principales responsables por error u omisión, o por violación de las obligaciones previsionales de aportes y contribuciones de la Seguridad Social, estando plenamente vigente y aplicable las Leyes 24.463, 23.771, sus complementarias y modificatorias (Penal Tributaria).

Conclusión

Resulta difícil expresar una sola conclusión respecto al tema tratado, ya que hasta la fecha es un ámbito nuevo en el que se ha tenido que mover la Contaduría General de la Provincia, aprendiendo de sus aciertos y desaciertos, compartiendo con sus pares de otras provincias éstos, y haciendo camino al andar.

He tomado el caso testigo de la Provincia de San Juan, a fin de informar sobre nuestras experiencias y compartirlas con el resto de las Provincias, hayan transferido o no sus Sistemas Previsionales.

La especial sensibilidad que al tema previsional tiene la sociedad toda, le agrega un condimento extra a ésta situación expuesta.

Si agregamos a los diferentes entes como las Obras Sociales Nacionales o las A.F.J.P. que se encuentran involucradas con esta situación, hacen que se extiendan sus alcances a límites no sospechados.

Se hace necesario un gran esfuerzo de conciliación e integración entre distintas áreas, a fin de que la registración contable de la Provincia refleje fielmente las DDJJ, los pagos, lo pagado por cuenta de entes como Poderes del Estado, Empresas del Estado, Municipios, lo pagado a Obras Sociales Nacionales, y los desvíos que en concepto de DDJJ Rectificativas se generen, que muestren la historia previsional de cada agente declarado.

Se entiende que responsable es quien está obligado a responder de alguna cosa, ergo, tal como he explicado, la responsabilidad estará representada por el máximo de los esfuerzos y acciones para que un sistema integrado y consensuado permita la registración contable que muestre fidedignamente el pago de los Aportes Personales y Contribuciones Patronales de la Seguridad Social, de todos los incluidos en la DDJJ de la Provincia.

Estamos trabajando para ello.

Bibliografía

- 1) Ley Provincial N° 6696/96
 - 2) R.G. 4207/96 (DGI)
 - 3) R.G. 1018/01 (AFIP)
 - 4) R.G. 1009/01 (AFIP)
 - 5) Relación Fisco – Contribuyente, Humberto J. Bertazza – José Diaz Ortiz, 1° Edición, Buenos Aires, Errepar, 2003.
 - 6) Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 19° Edición, Madrid – 1970.
 - 7) Diccionario Contable y Comercial, O Greco – A. Godoy, Valetta Ediciones, 1996.
 - 8) Diccionario para Contadores, Eric K Kohler, México, 1976.
 - 9) Diccionario de Contabilidad y Auditoría, Enrique Fowler Newton, Ediciones Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1994.
 - 10) Responsabilidad del Contador, DR. Juan Luis Sierra, Municipalidad de San Rafael, X Jornadas Provinciales de Contadores Municipales.
-