



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina



481

"2022 - 40° Aniversario de la Gesta Heroica de Malvinas"
Informe Legal N° 5/2022

Letra: T.C.P. - S.L.

Cde. Expte N.º 73/2021

Letra: E

Ushuaia, 6 de enero de 2022

**AL PROSECRETARIO CONTABLE A/C
C.P. MAURICIO IRIGOITIA**

Viene a esta Secretaría Legal el expediente del corresponde, perteneciente al registro de la Dirección Provincial de Energía caratulado: **"HABERES DEL PERSONAL DPE- PERIODO MARZO/2021"**.

II. ANTECEDENTES.

Las presentes actuaciones ingresaron a esta Secretaría Legal, en virtud de la Nota Interna N.º 3325/2021 Letra: TCP-S.C. suscripta por el Auditor Fiscal a/c de la Prosecretaría Contable C.P. Mauricio IRIGOITIA.

El objeto de la misiva consistió en "(...) remitir el expediente de la referencia, obrando a fs. 468/474 el Informe Contable N.º 479/2021 Letra: TCP-DPE suscripto por el Auditor Fiscal subrogante C.P. L. CASTELLUCCI en el cual el profesional actuante releva 4 (cuatro) incumplimientos sustanciales, refiriéndose el primero de ellos a las etapas de ejecución del gasto".

Ello “(...) a los efectos de que se analice en el ámbito de su incumbencia, la presunción de un perjuicio fiscal señalado por el auditor en el Incumplimiento Sustancial N.º 1, teniendo en cuenta los fundamentos expuestos en el Informe Contable mencionado”.

Así, el Informe Contable N.º 479/2021 Letra: TCP-DPE en su parte pertinente reza: “**Incumplimiento sustancial N.º 1:** ‘Teniendo presente que por Resolución DPE N.º 263/21 (v.f. 337), se aprobó el gasto y el pago total de los Haberes del mes de Marzo/21 y que por otra parte de sus considerandos se desprende lo siguiente: ‘...Que se cuenta con presupuesto...’, lo cual no surge del análisis de las presentes actuaciones que se **cuenta con la respectiva imputación presupuestaria**, en ninguna de sus etapas (Preventivo, Compromiso, Devengado y Pagado), incumpliendo con lo normado bajo el artículo 31º del Decreto Provincial N.º 1122/02, reglamentario de la Ley Provincial N.º 495, resultando ésta observación, un incumplimiento reiterado en distintas Actas de Constatación de Control Posterior. Motivo por el cual y resultando éste un ‘Incumplimiento Sustancial’, **se requiere informar** los motivos de la falta de registración presupuestaria, entendiendo que tal omisión se encuadrada como motivo de configurarse un presunto perjuicio fiscal’.

Descargo: Los registros se realizan siempre a posterior por el área contable. Esta división solo corrobora la existencia de crédito presupuestario, información suministrada por la Sección Presupuesto dependiente del Dpto. Contable.

Análisis: Se incumple con lo establecido en el Artículo 31º del Decreto Provincial N.º 1122/02, reglamentario de la Ley provincial N.º 495, por cuanto no se



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina



402

"2022 - 40° Aniversario de la Gesta Heroica de Malvinas"

acredita el correspondiente crédito presupuestario, como así tampoco los comprobantes de las etapas del gasto”.

II. ANÁLISIS.

Sobre este punto, esta Secretaría Legal emitió opinión en el Informe Legal N.º 4/2022 Letra: T.C.P.-S.L., suscripto en el marco del Expediente perteneciente al registro de la Dirección Provincial de Energía N.º 46/2021 Letra: E, caratulado: “*HABERES DEL PERSONAL DPE- PERIODO FEBRERO/2021*”.

Allí, se indicó que: “(...) sobre los momentos de registración en la contabilidad presupuestaria, la Ley provincial N.º 495 de “Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial”, en su artículo 31 dice: “Se considerará gastado un crédito, cuando queda afectado definitivamente al devengarse un gasto. La reglamentación establecerá los criterios y procedimientos para la aplicación de este artículo y corresponderá al órgano rector del sistema la regulación de los demás aspectos conceptuales y operativos que garanticen su plena vigencia”.

Seguidamente en el artículo 32, la mentada Ley provincial reza: “Las jurisdicciones y entidades comprendidas en esta Ley están obligados a llevar los registros de ejecución presupuestaria en las condiciones que les fije la reglamentación. Como mínimo deberán registrarse la liquidación o el momento en que se devenguen los recursos y su recaudación efectiva y, en materia de presupuesto de gastos, además del momento del devengado, según lo establece el artículo precedente, las etapas de compromiso y del pago. El registro del compromiso se utilizará como mecanismo para afectar preventivamente la

6

“Las Islas Malvinas, Georgias, Sandwich del Sur son y serán Argentinas

disponibilidad de los créditos presupuestarios y el del pago para reflejar la cancelación de las obligaciones asumidas” (el subrayado me pertenece).

Por su parte, el Decreto provincial N.º 1122/2002 reglamenta el artículo 31 de la Ley provincial N.º 495 de la siguiente manera: “Las principales características de los momentos a registrarse en la contabilidad presupuestaria serán los siguientes:

1) *En materia de ejecución del presupuesto de recursos:*

1.1.- *Los recursos se devengan cuando por una relación jurídica se establece un derecho de cobro a favor de las jurisdicciones o entidades de la administración provincial y simultáneamente una obligación de pago por parte de las personas físicas o Jurídicas, las cuales pueden ser de naturaleza pública o privada.*

1.2.- *Se produce la percepción o recaudación de los recursos en el momento en que los fondos ingresan o se ponen a disposición de una oficina recaudadora, de un agente del Tesoro Provincial o de cualquier otro funcionario facultado para recibirlo.*

2) *En materia de ejecución del presupuesto del gasto:*

2.1.- *El compromiso implica:*



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina



"2022 - 40° Aniversario de la Gesta Heroica de Malvinas"

2.1.1.- *El origen de una relación jurídica con terceros, que dará lugar, en el futuro a una eventual salida de fondos, sea para cancelar una deuda o para su inversión en un Objeto determinado.*

2.1.2. -*La aprobación por parte de un funcionario competente de la aplicación de recursos por un concepto e importe determinado y de la tramitación administrativa cumplida.*

2.1.3.- *La afectación preventiva del crédito presupuestario que corresponda en razón de un concepto y rebajando su importe del saldo disponible.*

2.1.4.- *La identificación de la persona física o jurídica con la cual se establece la relación que da origen al compromiso, así como la especie y la cantidad de los bienes o servicios a recibir o, en su caso el carácter de los gastos sin contraprestación.*

2.2.- *el gasto devengado implica:*

2.2.1.- *Una modificación cualitativa y cuantitativa en la composición del patrimonio de la respectiva jurisdicción o entidad, originada por transacciones con incidencia económica y financiera.*

2.2.2.- *El surgimiento de una obligación de pago por la recepción de conformidad de bienes o servicios oportunamente contratados, por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación.*

2.2.3.- *La liquidación del gasto y la simultánea emisión de la respectiva orden de pago posterior al cumplimiento de los previstos en el numeral anterior.*

2.2.4.- *La afectación definitiva de los créditos presupuestarios correspondientes.*

3) *El registro del pago se efectuará en la fecha en que se emita el libramiento, se formalice la transferencia o se materialice el pago por entrega de efectivo o de otros valores.*

4) *A los efectos de evitar costos operativos innecesarios y mejorar la eficiencia en el uso de los recursos, se implementará un régimen de reservas internas en las jurisdicciones y entidades para registrar la tramitación previa a la formalización de los compromisos.*

5) *La Secretaría de Hacienda definirá, para cada inciso, partida principal y partida parcial, los criterios para el registro de las diferentes etapas de ejecución del gasto y la descripción de la documentación básica que deberá respaldar cada una de las operaciones del registro.*

6) *Con base en los criterios determinados en el presente artículo, la Contaduría General de la Provincia fijará los procedimientos y elaborará los manuales necesarios para que las jurisdicciones o entidades lleven los registros de ejecución de los recursos y gastos”.*



Provincia de Tierra del Fuego, Antartida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina



404

"2022 - 40° Aniversario de la Gesta Heroica de Malvinas"

De las actuaciones se desprende que las etapas del compromiso y devengado, parecería que son realizadas con posterioridad al efectivo pago (fs. 343-350), es decir extemporáneamente.

Al respecto, prestigiosa Doctrina tiene dicho que: "(...) 2. **MOMENTOS PARA LA REGISTRACIÓN DE GASTOS (...) 2.1. Momentos previos a la ejecución presupuestaria (...) 2.1.3. Compromiso.** Según el artículo 31 de la LAFCO es el mecanismo para afectar preventivamente la disponibilidad de los créditos presupuestarios (...)

El compromiso es una etapa del registro del gasto de carácter preventivo, en que se exteriorizan las características de una determinada erogación con principio de ejecución, pero condicionada su ejecución total o parcial, incluso su anulación, a la efectiva contraprestación del proveedor o contratista, circunstancia que es propia de la etapa del devengamiento.

2.2. Momentos propios de la ejecución presupuestaria

2.2.1. Devengado. Según el art. 31 de la LAFCO, el devengamiento se exterioriza cuando se considera gastado un crédito y por lo tanto ejecutado definitivamente los créditos presupuestarios por dicho concepto. Según las Normas técnicas básicas el devengado 'acontece cuando nace una obligación de pago, inmediata o diferida, por la recepción de conformidad de bienes o servicios o por haberse cumplido los requisitos administrativos dispuestos para los casos de gastos sin contraprestación' (...)" (José María LAS HERAS. "Estado Eficiente. 3RA Edición. Administración Financiera Gubernamental. Un enfoque sistémico".

Editorial Osmar D. Buyatti. Bs As. Año 2010. Páginas 382 a 384) (el resaltado me pertenece).

Además, sobre el registro de compromisos y gastos devengados del clasificador Gastos en Personal, se ha indicado que: "(...) **5.3. Conciliación de Aspectos Disímiles con la Ley de Contabilidad** (...) En general se compromete cuando por un instrumento llamado orden de compra se establece una obligación o promesa futura de entregar un bien por parte de un tercero y de cancelar por parte del Estado la deuda que se generara. Y en general se devenga -es decir se asume como deuda- cuando se exterioriza la relación contractual del Estado con un tercero mediante la provisión efectiva de ese bien. Mediante una orden de pago se dispone para ésta la liquidación del gasto producto de la existencia de un contraprestación recíproca entre partes o cuando se manifiesta una acción unilateral de transferencia patrimonial como en el caso de subsidios.

La Secretaria de Hacienda por Resolución 358/92 estableció las 'Normas complementarias que deben cumplir las jurisdicciones para la autorización y/o aprobación de gastos y ordenación de pagos'. Se trata de criterios para el registro de compromisos y gastos devengados del clasificador por objeto. Aun desconociendo esta norma no es difícil saber cuándo hay un compromiso. Siempre existirá en este un contrato o una orden de hacer una cosa o de prestar un servicio, o el dictado de algún instrumento legal de régimen jurídico vigente que determine algún tipo de obligación futura. En cuanto al momento del devengamiento las distintas figuras contractuales (...) permiten precisar los siguientes criterios por tipo de bien:



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina



405

"2022 - 40° Aniversario de la Gesta Heroica de Malvinas"

✓ *Gastos en personal mediante verificaciones de la liquidación de las nominas de funcionarios y agentes en sus distintos ítems: remuneraciones básicas, adicionales, asignaciones familiares menos retenciones legales, préstamos y embargos. En cada caso se requiere la certificación de los días efectivamente trabajados por parte de la autoridad de control del personal (...).*

El análisis de algunas erogaciones, según el texto de la Resolución de la SHN 358/92, ayuda a comprender determinar uno u otro momento. Por ejemplo, en la partida inciso 1. Gastos en personal, partida principal 3, el 'compromiso' se produce cuando se dispone la prestación del servicio por parte de un funcionario autorizado. Es decir que es un evento ex-ante que puede suceder o no. Este ocurrirá mediante la efectiva prestación del trabajo personal del agente, en forma parcial o total exteriorizando por tanto la etapa del 'devengado', incidiendo sobre el patrimonio y resultados (...)" (Obra op.cit. Páginas 394 y 395) (el subrayado no corresponde al original).

En consecuencia, las etapas del compromiso y devengado deberían registrarse en principio, en forma posterior a la suscripción del acto administrativo que autorice el gasto pero siempre previo a su pago, lo que no sucede en el expediente bajo análisis.

Por otro lado en relación a la registración de la etapa del Preventivo, el artículo 33 de la Ley provincial N.º 495 dice: "No se podrán adquirir compromisos para los cuales no quedan saldos disponibles de créditos presupuestarios, salvo cuando medie la correspondiente modificación presupuestaria".

Además, reconocida Doctrina ha indicado que: “(..) Momentos previos a la ejecución presupuestaria. Estimación presupuestaria. Correspondiente a las cifras previstas en el cálculo de recursos del presupuesto anual, expresadas según el clasificador de recursos (..)” (Obra op.cit. Página 382).

Así, en el caso particular, si bien no surge la existencia de registración del Preventivo como lo prevé la norma, a fojas 229-230 se encuentra agregada una planilla que reflejaría que se cuenta con partida presupuestaria para afrontar el gasto.

Más allá que el inciso 1 refiere solo a Gastos de Personal y que se trata de un gasto que se devenga mensualmente y no cuenta con intervención previa de una autoridad -a diferencia de una contratación-, la planilla agregada mencionada en el párrafo anterior no bastaría a los fines de cumplimentar con la obligación de registrar esta etapa del gasto, no encontrándose en consecuencia cumplida la norma.

Ello, teniendo en cuenta que si bien la etapa del Preventivo no es uno de los momentos mínimos de registración obligatoria conforme lo prevé el artículo 32 de la Ley provincial N.º 495, resulta necesaria su implementación conforme al artículo 31.4. del Decreto provincial N.º 1122/2002”.

Analizadas las presentes actuaciones, en el similar orientación a lo ut supra transcripto, se observa que a fojas 330 a 331 obra agregada una planilla que reflejaría que se contaba con partida presupuestaria para afrontar el gasto, pero que no luciría suficiente para ser considerado una registración de la etapa del preventivo.



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina



"2022 - 40° Aniversario de la Gesta Heroica de Malvinas"

Por su parte, se advierte que las etapas del compromiso y devengado se efectúan con posterioridad al efectivo pago (fs. 439-446) incumpliendo así lo estipulado en la Ley provincial N.º 495, el Decreto provincial N.º 1122/2002 y lo manifestado por reconocida Doctrina al respecto.

En consecuencia y conforme lo indicado arriba, lo correcto sería que las etapas del compromiso y devengado en material salarial, se realicen en principio en forma posterior a la suscripción del acto administrativo que autorice el gasto y previo a su pago.

Ahora, sobre la consulta específica referida a la posibilidad de que dicho incumplimiento pudiese generar un presunto perjuicio fiscal, se comparte el criterio vertido por el Auditor Fiscal Subrogante C.P. José Luis CASTELLUCCI en el Informe Contable N.º 479/2021 Letra: TCP- DPE en el apartado "*Presunto perjuicio fiscal*" donde indicó que: "*(...) las conclusiones arribadas permiten corroborar la existencia de incumplimientos normativos, que en su caso son de naturaleza insalvable, no pudiendo concluir en esta instancia, la posibilidad de configurarse la existencia de un posible perjuicio fiscal*", ello atento a que son los primeros periodos del año, lo que hace suponer la existencia de partida presupuestaria en materia salarial.

Es importante destacar, que lo afirmado en el párrafo anterior, es atento a las especiales circunstancias del caso, puesto que la registración presupuestaria cumple un rol fundamental en la contabilidad estatal y justamente una de sus funciones, a la par de constituirse en herramienta de cumplimiento de la ley de

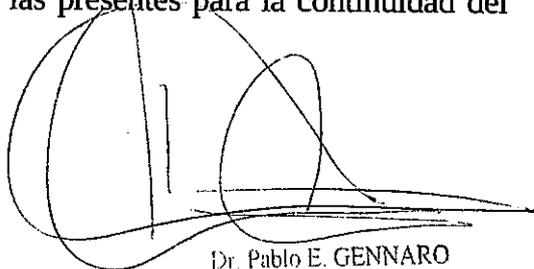
presupuesto, es la de no exponer al estado a situaciones presupuestarias no previstas, que pueden tener consecuencias patrimoniales para el erario provincial.

III. CONCLUSIÓN.

Como corolario de lo expuesto, de las actuaciones surge que no se registra correctamente la etapa del preventivo y que las etapas del compromiso y devengado se efectúan con posterioridad a la emisión de la orden de pago y del efectivo pago -extemporaneas-, incumpliendo así lo estipulado en la Ley provincial N.º 495, el Decreto provincial N.º 1122/2002 y lo manifestado por reconocida Doctrina.

Ahora, sobre la posibilidad de que ese incumplimiento pudiese generar un presunto perjuicio fiscal, se comparte el criterio vertido por el Auditor Fiscal Subrogante C.P. José Luis CASTELLUCCI en el Informe Contable N.º 479/2021 Letra: TCP- DPE en el apartado "*Presunto perjuicio fiscal*" donde indicó que: "*(...) las conclusiones arribadas permiten corroborar la existencia de incumplimientos normativos, que en su caso son de naturaleza insalvable, no pudiendo concluir en esta instancia, la posibilidad de configurarse la existencia de un posible perjuicio fiscal*", ello atento a que son los primeros periodos del año, lo que hace suponer la existencia de partida presupuestaria en materia salarial.

Sin otras consideraciones, se giran las presentes para la continuidad del trámite.



Dr. Pablo E. GENNARO
Jefe de la Secretaría Legal
Tribunal de Cuentas de la Provincia