

# DEUDAS CON EL ESTADO: REALIDAD O FICCIÓN. LA CONTABILIDAD PÚBLICA Y LA SUPREMACÍA DE LO ¿JURÍDICO? O LO ¿ECONÓMICO?

Ómar Eduardo Mancipe Saavedra\*

Iván Jesús Castillo Caicedo\*\*

## RESUMEN

Las entidades públicas, de acuerdo con el mandato legal establecido en el parágrafo 3.º del artículo 2.º de la Ley 901, están obligadas a reportarle a la Contaduría General de la Nación una relación de los deudores que tienen obligaciones vencidas y que cumplen las condiciones de plazo y cuantía, la cual se publica en la página web de esta entidad.

Al analizar el monto de las cifras reportadas al 30 de noviembre de 2008 se observa que éste alcanza un valor significativo de 19 billones de pesos como acreencias a favor del Estado, de los cuales el 87,5% corresponde únicamente a 23 entidades públicas, siendo la Dirección Nacional de Estupefacientes y el Consejo Superior de la Judicatura las de mayor monto reportado.

El artículo destaca el origen de estas deudas para con el Estado, encontrando que obedecen principalmente a sanciones administrativas y sentencias judiciales en cabeza de personas con nula capacidad de pago, inexistentes o al margen de la ley, lo cual genera interrogantes que se intenta resolver como: ¿Qué se considera acreencias a favor de un ente público pendientes de pago? ¿Debe el Estado reconocer contablemente derechos por sanciones o sentencias que es escasa la probabilidad de recaudo de las mismas?

En el artículo se reflexiona sobre el papel de la contabilidad pública frente a una realidad jurídica y frente a la realidad económica, ¿qué debe primar?, ¿qué es un derecho cierto a reconocer en contabilidad pública?, ¿la sanción o sentencia, o la posibilidad de recaudo?

\* Contador público, magíster en auditoría de sistemas, asesor contador general de la Nación, docente universidades Externado de Colombia, Javeriana, Rosario. Correo electrónico: omar.mancipe@uexternado.edu.co

\*\* Contador público, especialista en pedagogía y docencia universitaria, Maestría en Gerencia Pública, asesor contador general de la Nación, docente universidades Libre y Javeriana. Correo electrónico: icastillo@contaduria.gov.co

Todos estos interrogantes y un desarrollo técnico conceptual sobre esta situación, al igual que una alternativa de solución son temas aquí abordados.

**Palabras clave:** boletín de deudores morosos, rentas por cobrar, devengo, prudencia.

Fecha de recepción: mayo de 2010, fecha de aceptación: noviembre de 2010

## INTRODUCCIÓN

Causa una gran extrañeza cuando al leer las cifras reveladas por la Contaduría General de la Nación en el *Boletín de deudores morosos del Estado*<sup>1</sup> se observa que las personas naturales y jurídicas se encuentran en mora de pagarle al Estado

la no despreciable cifra de 19 billones de pesos al 30 de noviembre de 2008, deuda de la cual el 87,5% está concentrada en tan solo 23 entidades públicas de las más de 3.500 que conforman el Estado colombiano y que reportan información contable a esta entidad.

## CIFRAS ESTADÍSTICAS

Al analizar las entidades a las cuales se les adeuda estos recursos, encabezan el listado, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) con casi 5 billones de pesos, el Consejo Superior de la Judicatura que supera los 4 billones de pesos y la Dirección Nacional de Estupefacientes con un valor muy cercano a los 4 billones de pesos, como se puede observar en el cuadro siguiente:

Entidades con mayores acreencias a favor (noviembre de 2008) cifras en miles de pesos	
1. DIAN - recaudador	4.780,0
2. Consejo Superior de la Judicatura	4.268,4
3. Dirección Nacional de Estupefacientes	3.875,5
4. Central de Inversiones S. A.	693,3
5. Otros	5.445,7

Es comprensible que la DIAN aparezca en primer lugar, toda vez que allí se revela el valor adeudado por los contribuyentes de los impuestos nacionales que administra esta entidad, aunque es una cifra muy significativa si se tiene en cuenta que representa el 6,3% de

los ingresos tributarios que estimaba recaudar el Gobierno Nacional a través del Presupuesto General de la Nación del año 2009<sup>2</sup>, recursos necesarios para el cumplimiento de los programas de inversión social en el país.

1 *Boletín de deudores morosos del Estado*: Relación que elabora cada ente público para que sea remitida a la Contaduría General de la Nación, de las personas naturales y jurídicas que tienen acreencias cuya cuantía supera los cinco salarios mínimos mensuales legales vigentes (smmlv) y se encuentran en mora por un período superior a seis meses.

2 El total de los ingresos tributarios en el Presupuesto General de la Nación aprobado para el año 2009 ascendió a \$ 75.052 miles de millones de pesos.

Lo que genera una gran extrañeza es encontrar en este informe las cifras reveladas por el Consejo Superior de la Judicatura, el cual reportó con corte a 30 de noviembre de 2008 un saldo a favor por un valor cercano a los \$4,3 billones de pesos, que según la fuente primaria corresponden a multas que están en cobro coactivo, impuestas por las autoridades judiciales: Corte Suprema de Justicia, Corte Constitucional, Consejo de Estado y Sala Jurisdiccional Disciplinaria del Consejo Superior de la Judicatura, los Tribunales Superiores, los Tribunales Administrativos y los jueces de la República.

El concepto de las multas impuestas por la rama judicial se concentra en aquellas originadas en delitos, siendo las de mayor impacto los delitos como el del terrorismo y el relacionado con la parapolítica<sup>3</sup>, que representan valores significativos, presentando para este período un incremento considerable, con relación a años anteriores, influenciado por el reconocimiento de los intereses moratorios, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 62 de la Ley 633 de 2000.

Una situación similar se presenta en la Dirección Nacional de Estupeficientes (DNE) al revelar un valor de acreencias a su favor por valor de 3.9 billones de pesos en que muestra un incremento importante respecto a períodos anterior-

es, justificado en las multas a favor de la DNE impuestas por los jueces de la República ante las infracciones cometidas a la Ley 30 de 1986, por tráfico de estupeficientes y manejo de sustancias controladas, entre otras.

A simple vista, si se analizan las cifras reportadas, se podría concluir que el Estado colombiano tiene una expectativa financiera muy favorable, ya que de hacer efectivos los derechos allí representados, dispondría de recursos que le permitirían desarrollar con mayor eficacia sus fines constitucionales.

Pero la realidad es otra, y la pregunta es ¿cuántos de los 10 billones que aproximadamente se le adeudan a estos dos entes públicos, que están en mora, son recuperables? Las estadísticas de recuperación son exiguas, menos del 1% de la deuda se recupera, según se advierte de las notas explicativas que las entidades consignan en sus estados contables. ¿Cuál es la razón? No se puede perder de vista que las multas impuestas por los jueces se encuentran en cabeza de personas de las cuales en muchos casos no se conoce su ubicación, o corresponden a personas que no tienen cómo pagar, tales como indigentes o prostitutas, o han sido sometidas a procesos de extradición y sus bienes fueron objeto de extinción de dominio en otro proceso jurídico.

<sup>3</sup> *El Tiempo* publicó el día domingo 8 de marzo de 2009 en la sección 1-4 el titular: "Parapolíticos deben \$ 15 mil millones a la justicia", en donde anotaba: "once de los condenados –algunos ya libres– no han cancelado la multa que se les impuso. Varios se declaran desde ya insolventes o anuncian revisiones. En 5 años todas prescriben".

## ¿PERO POR QUÉ SE MANTIENEN COMO DEUDAS A FAVOR DEL ESTADO?

Al realizar el análisis de la obligatoriedad que le asiste a las entidades públicas de reportar a sus deudores morosos, todo se origina en lo dispuesto en el párrafo 3.º del artículo 2.º de la Ley 901, el cual establece que las entidades estatales deben relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago de forma permanente cada semestre, para lo cual deben elaborar un boletín de deudores morosos, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis meses y una cuantía mayor a cinco salarios mínimos legales vigentes, y enviarlo a la Contaduría General de la Nación.

Establece la norma que el boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación y monto del acto generador de la obligación, su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma. Surge entonces la siguiente pregunta: Para efectos del reporte del BDME, ¿qué se considera acreencias a favor de un ente público pendiente de pago?

De acuerdo con la norma y dada la obligación que la Ley 901 le impuso a la CGN de consolidar y publicar el boletín, esta entidad instruyó a los entes públicos para la elaboración y reporte de la información, señalando que para esos efectos se consideran acreencias a favor del Estado las que correspondan a los saldos registrados en la contabilidad como derechos causados y revelados, a una fecha de corte, en los conceptos de

rentas por cobrar (impuestos), deudores (otros) del catálogo de cuentas del plan general de contabilidad pública, así como los valores que están registrados en las cuentas de orden y que provienen de la eliminación de los conceptos anteriores en el balance, pero que representan derechos que requieren ser controlados, por tener alguna expectativa de recaudo, aunque puede ser remota.

De otra parte, establece la normativa que dichas acreencias deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor del Estado, aceptadas por la persona natural o jurídica, y que no estén siendo objeto de discusión en vía gubernativa, en la jurisdicción ordinaria o contenciosa, ni en proceso de responsabilidad fiscal.

Desde el punto de vista del Régimen de contabilidad pública, las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. Por su parte, los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

Los mencionados derechos se reconocerán por el valor determinado en las declaracio-

nes tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, para el caso de la rentas por cobrar, y por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados, para el caso de los deudores.

## LA CONTABILIDAD PÚBLICA FRENTE A LA REALIDAD JURÍDICA Y LA REALIDAD ECONÓMICA

A partir de allí se presenta una dicotomía, en el sentido que si estos derechos o valores se reconocen contablemente atendiendo únicamente lo establecido en las normas legales, o es necesario medir el impacto y evaluar la realidad económica de los mismos, para reconocerlos como tales en la contabilidad. Aquí es importante hacer una serie de reflexiones y preguntas al respecto.

¿Hasta qué punto los valores revelados por las entidades públicas en el BDME como derechos del Estado muestran la realidad financiera y económica?

¿Será que los valores allí revelados son recuperables?, o simplemente por el cumplimiento de una norma ¿se está generando una expectativa financiera que no consulta la realidad económica y no se traduce en recaudos ciertos para el Estado? En este sentido se advertía que las estadísticas no son muy favorables, ya que de acuerdo con la información suministrada por las entidades involucradas, durante el cuatrienio 2004-2008

el índice de cobro de estos valores no alcanza siquiera el 1% del total de la cartera revelada.

Y las inquietudes continúan: ¿En el reconocimiento de derechos debe la contabilidad pública tener en cuenta solamente lo legal o es más importante lo económico?

¿Debe tener aplicación el principio de esencia sobre la forma para la contabilidad gubernamental?

¿Debe la CGN revisar la normativa contable expedida en estos casos especiales para dar tratamiento diferencial para los derechos que se originan en diversas situaciones?

¿Es conveniente para el Estado revelar en el balance general de la Nación derechos, que de acuerdo con las estadísticas se encuentran en mora; no es posible ejercer acción de cobro, y es alta la incertidumbre de su recaudo?

¿No es inexacto un informe que muestre derechos que a pesar de considerarse ciertos, el nivel de recaudo efectivo no es siquiera el 1%?

¿Será que las multas impuestas deben tener una proporcionalidad con la posibilidad de recaudo o pago?

## ¿QUÉ HACER CONTABLEMENTE?

En contabilidad pública se tienen dos principios importantes contenidos en el régimen de Contabilidad Pública, que orientan el reconocimiento de los he-

chos económicos, pero que en determinadas ocasiones pueden estar jugando en contravía, el de devengo o causación y el de prudencia. De la misma manera se reconoce que el entorno jurídico y el económico condicionan el Sistema Nacional de Contabilidad Pública.

**Devengo o causación.** “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos...”.

**Prudencia.** “En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna [...] Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y relevar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos...”.

En este orden de ideas, aplicando el principio de causación o devengo habría lugar a reconocer en las cuentas reales o de balance el valor de las multas impuestas sin tener en cuenta la incertidumbre de recaudo que se presenta en estos casos.

Teniendo en cuenta que en ese tipo de multas o sanciones, dadas las condiciones socioeconómicas desfavorables de quien es sancionado en algunos casos, la dificultad de su localización, lo exorbitante de la sanción en su valor, entre

otros, el recaudo de estos derechos son extremadamente inciertos, dadas las cifras estadísticas reseñadas al respecto, se considera que reconocer estos derechos directamente en las cuentas de Balance como *deudores* y en las cuentas de resultados como *ingresos*, distorsiona enormemente la situación o posición financiera del Estado, por cuanto se revelan derechos que no corresponden con la realidad económica y se presentan ingresos realizados que finalmente no lo son.

Como consecuencia de lo anterior, se observa un patrimonio público incrementado, con un resultado positivo por estos valores que no resulta ser cierto, lo cual, adicional a la distorsión económica de la información, para las entidades descentralizadas puede significar distribuir excedentes por estos valores patrimoniales.

Por ello, la Contaduría General de la Nación debe avanzar en establecer diferentes categorías de derechos para su reconocimiento contable, y para el caso específico de las multas impuestas por autoridades judiciales, en donde el recaudo de ellos es bastante incierto, el reconocimiento inicial debería hacerse en cuentas de orden, y solo en la medida en que se presente el recaudo o se tenga la certeza del mismo, proceder a reconocer en cuentas reales o de balance.

Con ello, se estaría en la misma dirección que señala el Fondo Monetario Internacional en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001, cuando señala:

5.13 El ingreso debe registrarse en base devengando, es decir, cuando ocurren las actividades, transacciones u otros eventos que generen el derecho a recibir los impuestos u otros tipos de ingreso. La aplicación de esta norma general a los distintos tipos de ingreso se indica en cada sección de la clasificación, según sea necesario.

5.15 ... *No sería apropiado devengar ingresos por un monto que la unidad del gobierno no espera realmente recaudar. Por lo tanto, la diferencia entre las determinaciones y las recaudaciones previstas representa un derecho que carece de valor real y no debe registrarse como ingreso. El monto de los impuestos y contribuciones a la seguridad social que se rige como ingreso debe corresponder al monto que se prevé*

*realmente recaudar.* Sin embargo, la recaudación efectiva puede llevarse a cabo en un periodo posterior, posiblemente mucho después.

Aunque se dejaría de causar un derecho que es legal, pero contablemente estarían más ajustados a la realidad el balance general y los ingresos estatales. Se evitaría una distorsión en la información y no se generarían expectativas financieras inciertas.

Con relación al BDME la CGN debería determinar si incluye en la relación de deudores morosos los derechos que aún no han sido reconocidos en cuentas de balance, por las razones explicadas anteriormente.

Habrà que esperar qué pasa con estas decisiones.