

La registración de los recursos tributarios del sector público en la etapa del devengado

Dr. Sergio M. Hauque

Profesor Titular

Universidad Nacional del Litoral

Profesor Titular

Universidad Nacional de Entre Ríos

E-mail: sergiohauque@yahoo.com.ar

Resumen

El trabajo se inicia reseñando informaciones no sistemáticas respecto de la experiencia en Argentina y América Latina que permiten inferir que, más allá de algunas escasas excepciones parciales, la buscada aplicación del llamado “método de la acumulación” (NIC SP 1) no es efectiva para el caso de los recursos públicos.

Luego de revisar en detalle el contenido del concepto “devengado”, el trabajo se interna en las posibilidades de su aplicación a los recursos tributarios del Sector Público, especialmente para el más complejo caso de los tributos de autodeterminación por parte del contribuyente.

Más allá de que el cobro efectivo de algún recurso pudiera resultar el “hecho generador” en casos excepcionales, se concluye que su utilización generalizada para los recursos tributarios del Sector Público no permite el logro de los requisitos mínimos necesarios de la información contable, especialmente respecto de su Pertinencia, Integridad y Comparabilidad.

Palabras clave

- *contabilidad de efectivo o base caja*
- *método de acumulación contable*
 - *devengado*
- *recursos tributarios*
 - *sector público*
- *momentos de la registración*

Abstract

This paper tries to emphasize the advantages of the IASB approach for tax revenues reporting in the Public Sector (Public Sector IFRS). It includes an analysis of the advantages of the recording of taxes on accrual basis in spite of its costs. A numeric example included in the last part of the paper shows the distortion caused on the information obtained by the Public Sector, if it sticks to cash basis instead of using the accrual principle.

Key words

- *cash basis accounting*
- *accrual principle*
 - *tax revenues*
 - *public sector*
- *time of recording of taxes*

1. Introducción

El presente trabajo se generó en el marco de un proyecto de investigación que se desarrolla en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral denominado “Financiamiento y administración fiscal a nivel subnacional en un contexto de inestabilidad macroeconómica: El caso de Santa Fe”⁽¹⁾.

En dicho proyecto de investigación, el proceso de investigación principal resulta la determinación de la importancia que poseen algunas variables de política y de administración tributaria sobre los niveles de ingresos tributarios, especialmente en el nivel subnacional. A poco de iniciar el análisis durante el año 2006 con los datos del Estado Nacional, la Provincia de Santa Fe y el Municipio de Santa Fe, el grupo de trabajo ha notado la importancia de una conocida, pero no por ello menos grave, deficiencia de la información contable del Sector Público: *los ingresos tributarios se informan contablemente casi exclusivamente sobre la base de los montos percibidos, considerando así implícitamente que el hecho generador determinante del recurso tributario del Sector Público es la percepción efectiva del tributo.*

La utilización de datos de contabilidad micro y macroeconómica para el análisis de las variables determinantes de política económica que utilizan otros criterios de atribución de flujos respecto de los períodos de tiempo ligados al tradicional contenido de lo “devengado”, contrasta con el estricto criterio de lo “percibido” utilizado para el registro de

los recursos tributarios en la Contabilidad del Sector Público. Esta diferencia de criterios debilita las conclusiones que se intentan obtener en el trabajo, al intentar correlacionar datos provenientes de distintas fuentes contables.

Resultó así que el grupo de investigación se ha abocado a analizar profundamente las causas de esta divergencia de criterios de atribución de recursos a los distintos períodos de tiempo en los sistemas contables, que determina una fuerte limitación de la información secundaria disponible. El presente resulta un primer avance dentro de esta línea de investigación.

2. El criterio de atribución de los recursos tributarios respecto de los períodos de tiempo

Desde antaño la Contabilidad Pública ha registrado sus recursos y sus gastos conforme criterios particulares. Resultaba tradicionalmente aceptado que la Contabilidad Pública⁽²⁾ mantuviera principios básicos diferentes respecto de la contabilidad de los entes microeconómicos, al mismo tiempo que sostuviera su autonomía didáctica.

En una aproximación general, se sostenía que las registraciones contables del Sector Público se caracterizaban por una atribución de los flujos de recur-

(1) Proyecto con evaluación externa dentro del sistema CAI+D de la Universidad Nacional del Litoral iniciado durante el año 2006. Forma parte del programa “Sistemas de racionalidad pública, regulaciones, instituciones y financiamiento en contextos de reforma estatal e integración”.

(2) Así como la Contabilidad Nacional o de Cuentas Nacional, denominada también Contabilidad Macroeconómica (cfr. Mattesich, 2002).

sos y gastos determinada en general por el llamado "criterio de lo percibido", mientras que la tradicional Contabilidad Microecon3mica de los entes privados utilizaba el "criterio de lo devengado", intentando ligar los recursos y los gastos a los per3odos de tiempo en los que se produjo su hecho generador.

En las 3ltimas d3cadas, a partir de desarrollos doctrinarios y normativos⁽³⁾, la Contabilidad del Sector P3blico ha tendido a acercarse a un sistema de atribuci3n de recursos y gastos denominado por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector P3blico como "m3todo de acumulaci3n" y en el Proyecto Nro. 12 de la FACPCE sobre Marco Conceptual Contable para la Administraci3n P3blica como "etapa de devengado", compatible con el utilizado desde agraño por la Contabilidad Macroecon3mica privada⁽⁴⁾:

"Por *m3todo de acumulaci3n* se entiende un sistema de contabilidad en virtud del cual las operaciones y otros hechos contables se asientan en el momento en que se producen (y no 3nicamente cuando se percibe o efect3a el pago en efectivo o su equivalente). Por lo tanto, las operaciones y hechos contables se asientan en los libros de contabilidad y se contabilizan en los estados financieros de los per3odos contables a los que corresponden. Los elementos asentados en el sistema contable de acumulaci3n son el activo, el pasivo, el activo/patrimonio neto, los ingresos y los gastos." (Norma Internacional de Contabilidad del Sector P3blico Nro. 1.)

Sin embargo el proceso de transformaci3n de la Contabilidad P3blica resulta lento y dif3cil, no s3lo en nuestro pa3s, tal como surge de la informaci3n que agregamos a continuaci3n, obtenida entre mu-

chos otros ejemplos de la actualidad, especialmente en el campo de los recursos tributarios:

Un Informe de *Standard and Poor's* sobre M3xico, de Julio de 2006, destaca el mantenimiento de la base de caja para los ingresos en todos los estados y municipios mexicanos al sealar:

"Con respecto a las metodolog3as utilizadas, no existen principios contables homog3neos que sigan los estados y municipios mexicanos. De los 31 estados, 27 est3n calificados por *Standard & Poor's* y 16 de los mismos utilizan bases contables mixtas (reportan los ingresos con base en efectivo y los egresos con base acumulativa), y los 11 restantes utilizan bases contables en efectivo. En los 3ltimos agraos, los estados han enfocado cada vez m3s sus esfuerzos, al igual que otras entidades p3blicas en el mundo, para utilizar contabilidad acumulativa, la cual provee un m3todo m3s preciso para mostrar el desempeaño y la posici3n financiera de las entidades... Las cuentas por cobrar no siempre se depuran a trav3s de los agraos, por lo cual *Standard & Poor's* tiene informaci3n limitada acerca del monto real de las cuentas por cobrar en un punto espec3fico de tiempo. Los ingresos en los estados y municipios mexicanos siempre se registran cuando se reciben..." (Reporte sobre la Contabilidad en el Sector P3blico: Estados y Municipios Mexicanos del 6 de julio de 2006. Daniela Brandazza y Patricia Calvo en www.ammac.org.mx/Comunicaci3n/Boletines/Documentos/COMBL044.pdf, obtenido el 5 de agosto de 2006 a las 17,30 hs.)

Al mismo tiempo este informe costarricense de aproximadamente id3ntica fecha nos ubica en mayor medida en la problem3tica:

(3) En Argentina, especialmente la ley 24.156 de 1992 y las legislaciones subnacionales dictadas en consonancia con los principios de la misma, y en el nivel internacional la difusi3n a partir de 2000 de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector P3blico.

(4) Parad3jicamente, esta transformaci3n se realiza al mismo tiempo que en los sistemas de informaci3n microecon3micos se revaloriza la importancia de la informaci3n de base estrictamente financiera. "Cuantas veces las compaaas (...) pierden de vista que el objetivo de un proyecto no es el de reducir costos, sino el de hacer dinero" (las negritas son nuestras - www.goldratt.com citado por Morales Caparr3s, 2003: 177). "La gesti3n de valor parte de una idea fundamental: el 3xito de la empresa, en el largo plazo, est3 determinado por su capacidad de generar *free cash flow*, es decir **caja disponible** para distribuir un d3a a los inversores, sean ellos accionistas o acreedores..." (las negritas son nuestras - D'atri y Badia, 2001: 398). Sobre el tema cfr. entre otros Hauque, 2005.

“Para efecto de presentación de todos los estados financieros de uso general que se preparen y presenten, sobre la base de los Principios de Contabilidad Aplicables al Sector Público Costarricense, de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, de las Normas Internacionales de Contabilidad para Empresas Públicas, deberá utilizarse el método contable de lo devengado, es decir, las transacciones y otros hechos serán reconocidos cuando ocurran y no únicamente cuando se efectúe su cobro o su pago en efectivo o su equivalente o cuando se de su consumo. Las transacciones y otros hechos serán asentados en los registros contables y reconocidos en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación, sin embargo, en el caso de que el devengado de ciertos ingresos y gastos no se logre identificar, su registro contable se reconocerá a partir del reconocimiento o pago de obligaciones y de la percepción efectiva de los recursos.

Al respecto, este órgano de contralor pudo observar bastante lentitud en la definición de criterios y procedimientos para la adopción y aplicación de este principio contable, para el registro de los ingresos y otras operaciones relacionadas. En relación con la aplicación de ese principio, la Contabilidad Nacional indicó que en el registro de los ingresos se respetará el principio presupuestario de anualidad, donde el presupuesto regirá durante cada ejercicio económico del 1 de enero al 31 de diciembre, es decir, salvo excepciones, el presupuesto del ingreso será registrado bajo el criterio de efectivo, en tanto los ingresos de la contabilidad patrimonial, serán registrados con base en el criterio de lo devengado, siempre y cuando existan documentos o comprobantes de liquidación, entendido esto último como la identificación de un deudor y el monto adeudado, se registrará el correspondiente activo por liquidar o cobrar y su efecto en los recursos presupuestarios del período.

Recientemente el Contador Nacional también informó lo siguiente: ‘... A modo de resumen debe indicar que a la fecha la Contabilidad Nacional no ha realizado ningún registro de los activos y pasivos contingentes en cuentas patrimoniales, solamente en cuentas de orden’.

Lo expuesto permite observar que todavía la Contabilidad Nacional, no ha logrado una aplicación amplia y consistente del registro de los ingresos, basado en el principio del devengo, ni ha efectuado una difusión y orientación

para una adecuada adopción, a nivel de gobierno central y de los demás entes públicos.” (Informe DFOE-IP-03-2006 7 de julio de 2006. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa Área de Ingresos Públicos, Costa Rica.)

En nuestro país los ejemplos son similares. Nos dice la representante de la FACPCE ante el Comité del Sector Público de la IFAC:

“Por lo expuesto, está muy claro el momento del devengamiento para el gasto, pero no es así para el caso de los recursos, ya que en el Sector Público los mismos tiene distintos orígenes: tributarios, no tributarios, contribuciones, rentas de la propiedad, etc. Al analizar los conceptos que se engloban dentro de cada uno de los rubros pueden advertirse ingresos cuyo monto y fecha de percepción es precisa (tasas, alquileres, regalías, venta de bienes, etc.), toda vez que existe una base cierta de cálculo (un padrón, la entrega de un bien, la prestación de un servicio) y la identificación precisa del beneficiario y por ende deudor.

Esta situación se torna de mayor complejidad cuando existe un grado de aleatoriedad respecto de la base de liquidación del ingreso y de su eventual deudor. Tales son los casos de los ingresos tributarios y otros que se informan por declaraciones juradas cuya percepción real depende de una conjunción de factores (ingresos, gastos, etc.), ajenos y alejados de la Administración.

En estos últimos casos, si bien el ‘devengamiento’—entendiendo a éste como el nacimiento del derecho del Estado— se produce a una fecha cierta, la operatoria de los sistemas de información recién puede acceder al conocimiento de la percepción en el momento en que el contribuyente cancela su obligación con el Fisco. En esa oportunidad el recurso se devenga, y coincide, en ese caso, con el ‘percibido’. A este fin el criterio del ‘devengado’ exige la registración cuando se tiene conocimiento ‘objetivo’ del derecho. No obstante ello, existe la preocupación por parte de la Administración y se está trabajando en tal sentido, para tratar de acercarse cada vez más a la fuente de información, es decir al contribuyente, como una forma de mejor exposición contable y, asimismo, de herramienta para combatir la elusión y la evasión tributaria.

A tal fin, se entiende que un adecuado sistema de información tributaria debe contar con información resultante de

las declaraciones juradas presentadas, generando en ese momento el cr3dito del Estado, sobre el cual se imputar3n los pagos que efect3e cada contribuyente, pudiendo as3 generar una 'cuenta corriente fiscal'.

Resumiendo lo expuesto, el Sistema de Contabilidad Gubernamental en la Argentina se sustenta en el 'devengado', con la particular caracter3stica de los recursos tributarios, para los que se podr3a definir una superposici3n del devengado con el percibido." (Informe sobre el Sistema de Contabilidad Gubernamental en la Naci3n Argentina. Dra. Carmen Giachino de Palladino obtenido en <http://www.facpce.org.ar/boletines/45/> Informe sobre el Sistema de Contabilidad Gubernamental en la Nacion Argentina5.htm. 16 de julio de 2006.)

As3 tambi3n ante una auditor3a de la Sindicatura General de la Naci3n, los funcionarios del 3rea de recursos del Ministerio de Econom3a, justificaron el mantenimiento de la estructura de lo percibido para los recursos tributarios, se3alando que "la recaudaci3n tributaria solamente resulta factible de medici3n objetiva cuando ingresa a las cuentas del Tesoro Nacional", mereciendo la justa cr3tica del informe al observar que "Esto lleva a la elecci3n de momentos distintos para situaciones an3logas, que distorsionan tanto los registros como las evaluaciones que se realicen... Cuando se determina el contribuyente y su deuda, nace una relaci3n jur3dica y se establece el derecho de cobro, es decir se puede medir objetivamente en este momento, previo a su ingreso a la Tesorer3a General, afectando al Patrimonio del Ente. (Obtenido en www.siggen.gov.ar/documentacion/informes_siggen/me010802.pdf el 16 de julio de 2006.)

El material recopilado m3s arriba nos permite afirmar que s3lo existen escasas excepciones⁽⁵⁾ a

la regla de mantener las registraciones contables de los recursos para el Sector P3blico con una estrecha ligazi3n a los momentos en los que se producen los flujos de caja. Es decir, que a pesar que las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector P3blico se3alan claramente que elementos determinan el "m3todo de la acumulaci3n" para los ingresos tributarios del Sector P3blico⁽⁶⁾, existe una generalizada resistencia a su utilizaci3n. Analizaremos las que creemos son las causas de este comportamiento, luego de repasar nuestra concepci3n sobre el concepto "devengado".

3. Una visi3n general del concepto "devengado"

Uno de los problemas m3s dif3ciles que enfrenta el sistema de informaci3n contable resulta que al momento de realizar la apropiaci3n de los efectos de los flujos positivos y negativos que afectan el ente a distintos per3odos artificialmente determinados, no se conoce el total de los flujos que existir3n desde el nacimiento hasta la disoluci3n del mismo ente. Es as3 que los informes contables peri3dicos resultan solamente "informes de avance" que se realizan sin conocer efectivamente el final del proceso del desenvolvimiento del stock inicial hasta el stock final del ente.

Ahora bien, surge entonces el problema de c3mo atribuir los efectos de los flujos sobre el stock inicial a los distintos per3odos en los que "partamos" la vida del ente. Habr3 que definir entonces convenciones que nos permitan distribuir concretamente los flujos del cambio patrimonial de la totalidad de

(5) Seguramente existen ejemplos municipales puntuales ligados a disposiciones normativas espec3ficas que realizan parcialmente la imputaci3n de recursos tributarios sobre la base del principio de lo devengado (cfr. Resoluci3n Nro. 584/85 de la Contadur3a General de la Provincia de Buenos Aires sobre plan de cuentas para la informaci3n contable municipal en la Provincia). Sin embargo casi en todos los casos nos encontramos ante el registro de tributos de liquidaci3n administrativa y no de autodeterminaci3n por el contribuyente.

(6) Del mismo modo nos se3ala el contenido de la vigente Resoluci3n T3cnica Nro. 16, impl3cito marco conceptual para la Contabilidad P3blica hasta que se ponga en vigencia alguna normativa espec3fica.

la vida del ente⁽⁷⁾, no sólo respecto de los distintos elementos separables dentro del conjunto patrimonial del ente, sino también respecto de distintos períodos de tiempo.

Estas convenciones resultan específicas de la profesión contable por lo que se las ha diagramado dentro de dicho campo del conocimiento. La respuesta general a este problema más difundida, resulta la aplicación del concepto de “devengado”, considerado desde hace ya mucho tiempo un contenido básico del sistema contable de información⁽⁸⁾.

“Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.” (RT Nro. 17. Segunda Parte. Punto 2.2.)⁽⁹⁾

Este principio, que debe ser coherente con las condiciones para definir el momento del reconocimiento de elementos y de variaciones patrimoniales, resulta la clave fundamental en el sistema actual para definir este problema.

Ahora bien, no es bastante decir que cada período debe cargar con sus propios efectos patrimoniales⁽¹⁰⁾, sin tener en cuenta los flujos de fondos asociados, y considerando sólo el momento en que

aquellos suceden, ya que hasta allí sólo estamos enunciando un principio formal vacío de contenido.

Dijimos ya repetidas veces que esta noción se acerca, al concepto de “justicia”, ya no interpersonal o social, sino entre los distintos períodos en los que dividimos la vida del ente. La vieja noción de Ulpiano que sostenía que justicia era “dar a cada uno lo suyo”, jamás expresó qué contenido tiene lo suyo de cada uno, sino que se limitó a enunciar un postulado formal, vacío de referencias concretas. Fueron necesarias las elaboraciones de Aristóteles, Kant, Kelsen y Rawls entre tantos otros, que intentaron dar algún contenido concreto a dicho principio (cfr. entre otros Rawls, 1997), casi todos ellos distintos entre sí. Obviamente, el contenido concreto del concepto formal “justicia” aún no resulta compartido por todos los tratadistas del Derecho.

La diferencia con nuestro apreciado “devengado” o “método de acumulación”, resulta que muchas veces consideramos que nuestra misión termina con su enunciación, cuando el trabajo recién empieza allí. *No basta con decir que los efectos patrimoniales deben atribuirse al ejercicio en que ocurren, sino que hay que convenir cuándo consideraremos ocurrido un efecto patrimonial* ⁽¹¹⁾.

Ahora bien, el problema de llenar el “vacío” concepto de devengado con contenido convencional es

(7) Aceptando el hecho que sólo podemos realizar estimaciones sobre su cuantía, ya que al resolver periódicamente esta cuestión no lo podemos conocer. El problema de la consideración de los hechos posteriores al cierre del ejercicio, y los llamados ajustes de resultados de ejercicios anteriores son algunos de los ejemplos que surgen ante esta provisoriedad de la información contable periódica.

(8) Ya los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en los años sesenta en la Argentina, incluían a “devengado” como uno de sus principios fundamentales.

(9) En sentido similar al que se observa a la definición del “método de acumulación” de la NIC SP Nro. 1 citada más arriba.

(10) El concepto “devengado” se usa muchas veces como sinónimo de la noción de “competencia”, en relación con los distintos ejercicios en los que se divide la vida del ente.

(11) El tradicional agregado de “independencia” del reconocimiento de los efectos patrimoniales respecto de los flujos de fondos, entendible en las épocas en las que la profesión buscaba separarse de un limitado y único criterio de caja como el que se mantiene en la contabilidad de la mayoría de los entes públicos; no se justifica actualmente y sólo confunde al lector no avezado. En efecto, muchas veces las normas contables reconocen que el hecho generador concreto que acredita la ocurrencia de un efecto patrimonial es el flujo de fondos (i.e. pago o cobro de una donación en efectivo sin un compromiso previo; cobro de una obligación natural, percepción de un monto de dinero proveniente de la concreción de una contingencia activa, etc.). El caso de los recursos públicos que nos ocupa en este trabajo muestra que para muchos especialistas la solución se encuentra señalando que en este caso el primer hecho determinante del recurso susceptible de medición objetiva es el cobro efectivo del tributo (cfr. punto 2 en lo referente a los datos obtenidos en www.siglen.gov.ar).

arduo y sujeto a fuertes discusiones⁽¹²⁾. No basta tampoco con decir que un efecto patrimonial ocurre cuando sucede su “hecho generador”⁽¹³⁾, ya que tampoco identificamos cu3les son las caracter3sticas convencionales que nos permiten discernir cu3ndo nos hallamos ante un “hecho generador” de efectos patrimoniales, por oposici3n a los “hechos no generadores” de los mismos.

“En lo que tiene que ver con la asignaci3n peri3dica de mediciones contables, puede existir m3s de una visi3n de determinados hechos, que pueden ser considerados generadores de variaciones patrimoniales por algunas personas pero no por otras, seg3n su visi3n particular sobre la aptitud de los criterios de medici3n relacionados.” (Fowler Newton, 2001: 356)

La noci3n de “devengado” o de “m3todo de acumulaci3n” se concreta para las distintas posibilidades de informaci3n contable, con las distintas convenciones sobre los criterios de reconocimiento y valoraci3n de los elementos patrimoniales que poseamos, para cada uno de los momentos que resulten hitos en la vida del ente.

Esto es as3, si sostenemos tambi3n que, para los artificiales peri3dos intermedios, los resultados son simples consecuencias de las valoraciones de los elementos patrimoniales realizadas a principio y a fin de cada peri3do. En efecto, el hecho de reconocer un elemento patrimonial positivo que al inicio del peri3do no exist3a, implica autom3ticamente el “devengamiento” de un flujo patrimonial positivo.

En consecuencia, el contenido del concepto de “devengado”, m3s all3 de resultar un simple criterio de atribuci3n de resultados a peri3dos, es la necesaria contracara de las convenciones adoptadas sobre los criterios para medir los elementos patrimoniales

de los entes en cada momento final de los peri3dos dados. Si consideramos cada cierre “artificial” de ejercicio como un “stock final” del ente, la respuesta a la pregunta sobre los criterios de reconocimiento y valoraci3n de los elementos patrimoniales en cada cierre, determina impl3citamente los contenidos a la respuesta de la pregunta sobre la atribuci3n de las variaciones patrimoniales a cada uno de los distintos peri3dos de la vida del ente.

¿Por qu3 resulta tan importante el contenido del concepto de “devengado” para definir el momento de reconocimiento de los recursos tributarios? Precisamente porque ser3 este contenido el que nos permitir3 reconocer o no “stocks” como saldos a cobrar, en momentos previos al de su efectivo cobro.

Veamos un ejemplo. Supongamos que en un momento t_0 el Sector P3blico determina la entrada en vigencia de un tributo de autodeterminaci3n por el contribuyente. Al momento t_1 , en el que finaliza el Peri3do 1, el contribuyente A, no present3 declaraci3n jurada ni abon3 monto alguno en concepto de dicho tributo, cuando en realidad la declaraci3n que deb3a presentar hubiera arrojado un monto a pagar de \$ 100. En el Peri3do 2, que transcurre entre los momentos t_1 y t_2 , el Fisco realiza una fiscalizaci3n que determina el monto adeudado, el que resulta cuestionado por el contribuyente a trav3s de un recurso administrativo. En el Peri3do 3, que transcurre entre los momentos t_2 y t_3 , se produce una resoluci3n de3rgano competente que confirma definitivamente la determinaci3n. Supongamos adem3s que en el peri3do 4to, el contribuyente abona s3lo \$ 10, dejando impago el saldo. Por la inacci3n del Fisco la deuda restante prescribe durante el peri3do 8vo. Se nos abren varias alternativas de registraci3n contable de esta informaci3n, seg3n cu3l sea el “hecho generador” que escojamos como v3lido:

(12) Por algo los tratadistas, luego de intentar esbozar un concepto general de “devengado”, deben analizar con detenimiento los casos concretos de devengamiento, sin poder nunca agotarlos. (Cfr. Fowler Newton, 2001: Cap3tulo 10).

(13) Entre otros R.T. Nro. 17. Segunda Parte Punto 4.7.

a) Si definimos que el “hecho generador” del recurso tributario se produjo por el acaecimiento del hecho imponible en el período 1, al momento t_1 se deberá reconocer un elemento patrimonial activo con crédito a la cuenta de recursos. El problema resultará al momento de asignarle un monto objetivo a dicha registración⁽¹⁴⁾, ya que la declaración no se encontraba a disposición del ente público. Deberá tenerse en cuenta que tradicionalmente existen mecanismos de determinación supletoria por parte del Fisco⁽¹⁵⁾ para los casos de contribuyentes remisos en la presentación de las Declaraciones Juradas que permitirían otorgar un valor estimado a la registración en cuestión. Observemos que para el sistema tradicional que sólo refleja los flujos de efectivo para los recursos, el sistema contable no nos informará nada.

b) Si en cambio definimos que el “hecho generador” es la determinación del tributo en cuestión por parte del Fisco, el registro del elemento patrimonial activo con cargo al recurso se deberá realizar en el período 2. Seguramente al momento t_2 se deberá realizar el “test de recuperabilidad” sobre el activo y disminuir su valor por el posible riesgo de incobrabilidad. Ahora bien, si en realidad la registración no se realizó en el período anterior en razón de la imposibilidad de asignación de un valor objetivo, a pesar de aceptarse que el hecho generador se produjo en el período 1, el cargo debería realizarse a un ajuste de resultados de ejercicios anteriores. Recordemos que el sistema tradicional de registración contable pública aún no nos hubiera dicho nada.

c) Podríamos también pensar que el “hecho generador” aceptable es la firmeza de la determinación realizada. Si es así, las consideraciones realizadas respecto del período 2 son aplicables al presente, debiendo registrarse a partir de t_3 , la existencia de un elemento patrimonial activo. La Contabilidad pública en su estado actual aún no nos informa nada.

d) Si aceptamos que el “hecho generador” es el cobro efectivo del recurso, tal como resulta la práctica contable pública actual, será recién en el período 4 cuando registremos los efectos patrimoniales del recurso tributario en cuestión. *Pero sólo por \$ 10, los \$ 90 restantes se nos escaparán otra vez. En cambio, con los criterios propuestos, el sistema contable seguirá manteniendo un elemento patrimonial activo por los montos a cobrar que pasaron el “test de recuperabilidad”.* Si dichos montos deben ser disminuidos por el citado test, la información contable registrará la causa de dicha pérdida.

e) Si alguna vez registramos el derecho de cobro, en el período 8vo, a más tardar deberíamos “darlo de baja” totalmente, con débito a una cuenta que debería señalar la caída en insolvencia del contribuyente o la ineficiencia del Fisco para llevar adelante su cobro.

Dejamos al lector que analice cuál de los “hechos generadores” a elegir permite obtener mayor y mejor información sobre el desempeño del Fisco. Piénsese que si elegimos el cobro efectivo del tributo podríamos decir que el administrador tributario logró recaudar \$ 10, sin embargo, si respetamos la existencia de hechos generadores previos concluiremos en que el Fisco verdaderamente perdió \$ 90, por su inacción o por la insolvencia de sus contribuyentes.

4. ¿Es posible sostener que el criterio de atribución respecto del tiempo de los recursos tributarios es exclusivamente el de su percepción?

Los argumentos de quienes sostienen el actual sistema de registro de los ingresos tributarios, aun-

(14) La utilización de este “hecho generador” podría disparar la posibilidad del registro estimado de las pérdidas por evasión en la Contabilidad Pública. Sin duda esta opción resulta cuanto menos polémica.

(15) En la terminología de la ley 11.683 de la República Argentina nos referimos al llamado “pago provisorio de impuestos vencidos”.

que no demasiado expl3citos, est3n en nuestra opini3n concentrados en dos aspectos que se intentan reforzar entre s3. En nuestro convencimiento de que los mismos no resultan correctos, trataremos de refutarlos a continuaci3n.

a) *Sobre una base de prudencia razonable s3lo se puede atribuir un recurso tributario a un per3odo cuando se cobra efectivamente el tributo. Las dificultades para cobrar los tributos determinados y los bajos porcentajes de cobro efectivo hacen que no pueda considerarse el momento de la determinaci3n como el hecho generador.*

Tal como expresamos en el punto anterior, nuestra concepci3n sobre la noci3n b3sica de “deven-gamiento” puede incluir sin inconvenientes esta posici3n, ya que la determinaci3n de cu3l resulta el “hecho generador” es en nuestra opini3n una cuesti3n convencional a definir precisamente por la normativa contable. Ahora bien, tambi3n sostenemos que dicha convenci3n debe definirse sobre pautas que permitan una mejor consecuci3n de los requisitos de la informaci3n contable.

Parecer3a razonable utilizar el sistema de registro sobre base caja en un sistema de administraci3n tributaria en el que cobrar una deuda tributaria resulte un hecho m3s contingente que cierto, por ineficiencias en el proceso de cobranza o por una consuetudinaria insolvencia de los contribuyentes.

Salvadas las distancias, podr3amos asimilarlo al caso de un ente privado en el que el sistema de cr3ditos y cobranza es tan ineficiente, que cuando vende mercader3as a cr3dito, en vez de debitar una cuenta patrimonial de Activo como Clientes, tiene que debitar una cuenta de P3rdidas, ya que la cobranza es s3lo una posibilidad contingente (cfr. RT Nro. 17, Segunda Parte, Punto 4.8.)⁽¹⁶⁾.

Dijimos al principio “salvadas las distancias” ya

que en el caso de la Administraci3n Tributaria no resulta necesario reflejar la p3rdida en el momento de la determinaci3n, ya que no provee directamente ning3n bien o servicio cuyo costo deba soportar. El caso se acerca m3s a una asociaci3n civil que decidi3 no devengar en cada per3odo el recurso “Cuota Social”, simplemente porque los asociados pagan cuando quieren y jams3 se inician acciones de cobro judicial por cuotas atrasadas. Este mecanismo resulta muy simple y sencillo, pero no brinda la informaci3n contable necesaria, y principalmente evita la posibilidad de analizar la eficiencia de la gesti3n de los administradores en la gesti3n de cobranza de dicho recurso⁽¹⁷⁾.

En efecto, consideramos que este sistema no cumple cuanto menos con los requisitos de Pertinencia, Integridad y especialmente con el Comparabilidad, obstando as3 a la utilizaci3n de los datos de recursos tributarios dentro de investigaciones como las que se encuentra desarrollando el grupo que conformamos. Observemos que el Proyecto de Resoluci3n T3cnica Nro. 12, antes mencionado, ratifica como requisitos de la informaci3n contable para el Sector P3blico a los dos primeros, pero limita la comparabilidad de los informes entre entes s3lo para aquellos que conforman el Sector P3blico.

b) *No existen los datos. No es significativa la mejora de la informaci3n si los conseguimos, ya que obtenerlos resulta demasiado costoso.*

Si la informaci3n sobre determinaciones o montos emitidos de tributos no existen o no son confiables, nuestra propuesta se torna imposible. Ahora bien, eso no quiere decir que sea ut3pico obtener estos datos.

La experiencia actual de la Administraci3n Federal de Ingresos P3blicos de la Rep3blica Argentina en su intento de desarrollo de la cuenta corriente tributaria y de un plan de cuentas espec3fico para asientos pro-

(16) ¿Cu3ntos minutos se podr3 mantener en el mercado esa empresa si no mejora su sistema de cr3ditos y cobranzas?

(17) Cualquiera “moratoria” respecto de deudas por cuota social puede generar un aumento en los niveles de cobranza en dicho momento, pero esto no refleja, en modo alguno, mayor eficiencia en la tarea de cobranza, sino “perdones” por deudas anteriores que nunca se mostrar3n en la contabilidad de la asociaci3n civil.

prios sobre la base de la partida doble, resulta una clara demostración que el trabajo es difícil pero factible.

Si entendemos el principio de productividad de la información contable tal como lo expresa la RT Nro. 17: “Desde un punto de vista social, los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla” (RT Nro. 17, Segunda Parte, Punto 3.2.2.), no tenemos dudas que la mejora de información referida a los ingentes recursos tributarios que administran los distintos organismos públicos que generaría un nuevo sistema de registración contable de los mismos, pagaría cualquier costo razonable de implementación.

5. La importancia de la utilización de criterios de atribución más adecuados

Más allá de la necesidad de comparabilidad con el resto de la información requerida por nuestro proyecto, existe la necesidad de seguir criterios básicos uniformes y adecuados para todo tipo de Contabilidad, sea ésta Macroeconómica o Microeconómica (Pública o Privada). La Contabilidad produce información en general para la toma de decisiones, por lo que la utilización de criterios más adecuados nos podrá llevar a obtener mejor información para tomar mejores decisiones.

En este trabajo inicial planteamos sólo dos claras ventajas que nos brindaría una información contable de los recursos públicos registrados sobre la base de hechos generadores anteriores a su percepción, entre una gran cantidad que vislumbramos:

a) Correcta evaluación de la gestión de administración tributaria

Creemos que un ejemplo permitirá al lector comprender mejor las ventajas respecto de la evaluación de la gestión recaudadora tributaria.

Supondremos aquí la existencia de dos administradores tributarios diferentes, el primero llamado José Eficiente se desempeñó en los tres primeros períodos, mientras que el llamado Juan Moratoria realizó su labor en los últimos tres períodos. Los datos de montos determinados y recaudados informados son supuestos a los efectos del ejemplo.

La Administración recauda un Tributo 1 que es de autodeterminación por el contribuyente, del cual sólo es exigible su cobro dentro del mismo período en un 20% del total. El 80% restante tiene vencimiento en el siguiente período. Además recauda un tributo de liquidación administrativa (Tributo 2) por el que remite la determinación al domicilio del contribuyente luego de emitido. El vencimiento del mismo es dentro del mismo período de emisión. Se suponen constantes los datos del contexto macroeconómico y la política tributaria y que el Sector Público dispone para sus fines de los montos cobrados.

En los períodos 5 y 6 rigió una “generosa” moratoria y a partir del período 4 se empezaron a cobrar anticipos a cuenta del período siguiente del Tributo 1⁽¹⁸⁾. Se calculó una previsión para incobrables del 5% del saldo de créditos en los primeros cuatro períodos, mientras que para los dos últimos se aumentó al 10% por el aumento en los niveles de los mismos.

(18) Suponemos que el administrador tributario dispuso ambas medidas utilizando facultades solicitadas al Poder Legislativo a estos efectos. Si las mismas hubieran sido dispuestas directamente por el Poder Legislativo, más allá de la voluntad del administrador tributario, sus consecuencias no deberían atribuirse exclusivamente a su gestión.

Peri3do	Jos3 Eficiente			Juan Moratoria		
	1	2	3	4	5	6
Determ. Trib. 1 Pdo. Corr.	1.200,00	1.400,00	2.000,00	1.675,00	1.250,00	980,00
Determ. Trib. 1 Pdos. Ants.	0,00	350,00	700,00	110,00	100,00	85,00
Cobrado SalDOS Trib. 1	130,00	1.050,00	1.190,00	1.600,00	1.180,00	1.170,00
Antic. Trib. 1 (p/ Pdo. Sig.)	0,00	0,00	0,00	750,00	780,00	900,00
Emitido Tributo 2	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Cobrado Tributo 2	770,00	800,00	820,00	900,00	1.050,00	1.010,00
Int. Devengados	0,00	17,00	50,70	106,49	120,36	80,28
Int. Cobrados	0,00	38,00	75,00	54,00	32,00	35,00
Condonaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	270,00	200,00
Incobrables Declarados	0,00	45,00	70,00	320,00	330,00	575,00
Prev. para Incobrables	65,00	106,70	186,49	187,36	260,55	98,08
A cobrar exigible	340,00	1.014,00	2.129,70	2.407,19	1.605,54	196,82
A cobrar no exigible	960,00	1.120,00	1.600,00	1.340,00	1.000,00	784,00
Pasivo Anticipos	0,00	0,00	0,00	750,00	780,00	900,00
Informaci3n tradicional						
Cobrado Tributo 1	130,00	1.050,00	1.190,00	1.600,00	1.180,00	1.170,00
Promedio tres a3os			790,00			1.316,67
Cobrado Tributo 2	770,00	800,00	820,00	900,00	1.050,00	1.010,00
Cobrado/Emitido Trib. 2	0,77	0,80	0,82	0,90	1,05	1,01
Promedio tres a3os			0,80			0,99
Intereses Cobrados	0,00	38,00	75,00	54,00	32,00	35,00
Total Cobrado	900,00	1.888,00	2.085,00	3.304,00	3.042,00	3.115,00
Promedio tres a3os			1.624,33			3.153,67
Informaci3n deseada						
Estado Situac. Patrimonial						
Caja	900,00	1.888,00	2.085,00	3.304,00	3.042,00	3.115,00
Cr3ditos	1.300,00	2.134,00	3.729,70	3.747,19	2.605,54	980,82
Total Activos	2.200,00	4.022,00	5.814,70	7.051,19	5.647,54	4.095,82
Pasivos	65,00	106,70	186,49	937,36	1.040,55	998,08

	José Eficiente			Juan Moratoria		
Resultado Ejercicio	2.135,00	2.330,30	2.900,92	2.460,61	1.697,16	1.447,75
AREA	0,00	350,00	700,00	110,00	100,00	85,00
Resultados anteriores	0,00	2.135,00	3.915,30	5.628,22	6.113,83	4.606,99
Disposición de Resultados	0,00	-900,00	-1.888,00	-2.085,00	-3.304,00	-3.042,00
Patrimonio Neto	2.135,00	3.915,30	5.628,22	6.113,83	4.606,99	3.097,74
Estado de Recursos y Gastos						
Recursos Tributo 1	1.200,00	1.400,00	2.000,00	1.675,00	1.250,00	980,00
Recursos Tributo 2	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Otros Recursos	0,00	17,00	50,70	106,49	120,36	80,28
Incobrables	-65,00	-86,70	-149,79	-320,87	-403,20	-412,53
Condonaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	-270,00	-200,00
Resultado final	2.135,00	2.330,30	2.900,92	2.460,61	1.697,16	1.447,75
Promedio tres años			2.455,41			1.868,51

Si analizamos la información tradicional sobre base caja (percibido) observamos que Juan Moratoria obtuvo un promedio de recaudación anual de 3.153,67 contra un nivel de 1.624,33 de José Eficiente. Imaginemos los titulares de los medios de comunicación señalando que Juan Moratoria recaudó casi el doble de lo que recaudaba José Eficiente.

Veamos en cambio la información generada sobre la base de recursos y gastos devengados por el período de su determinación. Los resultados se invierten: José Eficiente obtiene un promedio anual de resultado positivo de 2.455,41 contra apenas 1.868,51 de Juan Moratoria. Esta última información jamás se ha conocido completamente respecto de las cuentas tributarias, por lo que obviamente nunca se ha publicado en los medios.

b) Los efectos de las compensaciones de saldos a pagar con saldos a favor de diferentes tributos de un mismo contribuyente

El estricto sistema de lo percibido que mantiene la Contabilidad Pública impide el registro de las

compensaciones que realiza el contribuyente entre saldos a favor y deudas de diferentes tributos. La posibilidad o no de compensación, además del cumplimiento de los requisitos jurídicos, tiene que ver con aspectos estrictamente financieros, no económicos. Por algo el 818 del Código Civil no trepida en señalar que la compensación procede “cualesquiera sean las causas de una y otra deuda” y el 819 del mismo código requiere que sean “líquidas, ambas exigibles y de plazo vencido”, rescatando sólo aspectos financieros.

Bajo la base de caja el Fisco no registra en la Contabilidad Pública estas compensaciones de tributos⁽¹⁹⁾. Sobre la base de que el hecho generador resulta la determinación del tributo, el Estado podría separar los efectos económicos de los simplemente financieros.⁽²⁰⁾ Los activos y pasivos de los tributos se podrían compensar conforme criterios financieros, mientras que los recursos mantendrían su cuantía incólume por los conceptos correspondientes.

Es importante tener en cuenta que el problema del no registro contable de las compensaciones

por parte de los Fiscos, ha generado desde anta-
 ño distorsiones en el sistema de coparticipaci3n de
 tributos, tanto a nivel nacional como provincial, que
 siempre han sido consideradas poco significativas,
pero que nadie se ha atrevido a cuantificar.

6. Conclusiones

A partir de la inconsistencia de ciertos datos de
 una investigaci3n, se ha consolidado en nuestra
 opini3n, una l3nea de trabajo que consiste en apun-
 talar los esfuerzos de las Normas Internacionales de
 Contabilidad del Sector P3blico para lograr la regis-
 traci3n contable de los recursos tributarios p3blicos
 en el momento correspondiente a su determinaci3n.
 En otras palabras, lograr una efectiva y consisten-
 te aplicaci3n del “m3todo de la acumulaci3n” a los
 recursos p3blicos, tanto sea a nivel nacional, pro-
 vincial y municipal.

A priori se observan dos grandes obst3culos para

el logro de la aplicaci3n de este m3todo a los recursos
 tributarios del Sector P3blico: **a)** la falta de informa-
 ci3n confiable y completa relativa a las determina-
 ciones de tributos y **b)** la larga tradici3n de registro
 sobre la 3nica base de los montos cobrados.

El primero de estos obst3culos se sortea utilizan-
 do las ventajas que ofrecen los nuevos sistemas de
 informaci3n disponibles en el mercado e invirtiendo
 en los recursos humanos y materiales necesarios en
 el proceso de obtenci3n de la informaci3n, ya que las
 ventajas a obtener son superiores a los costos, dada
 la importante cuant3a de los montos de los recursos
 p3blicos. El segundo obst3culo necesitar3 de una
 lenta labor que modifique las seculares costumbres
 de los organismos de administraci3n tributaria.

El presente trabajo intenta ser un elemento ini-
 cial de una serie de estudios que permita encon-
 trar soluciones razonables a la multiplicidad de
 nuevas cuestiones a dilucidar que surgir3n de la
 aplicaci3n pr3ctica de este criterio a los recursos
 del Sector P3blico.

(19) Se infringe as3 claramente el principio de Integridad de la informaci3n sealado en el Proyecto de Re-
 soluci3n Nro. 12 de la FACPCE en el que expresamente se seal3: “La informaci3n contenida en los Estados
 Contables debe ser completa y sin compensaci3n entre cr3ditos y d3bitos...”.

(20) Resulta muy conocido entre los tributaristas argentinos el fallo sobre el caso “Urqu3a Peretti” en el que
 la Corte Suprema de Justicia de la Naci3n prohibi3 la compensaci3n de saldos a favor de IVA con deudas por
 contribuciones de Seguridad Social, utilizando entre otros argumentos que de esta manera se proteg3an los
 montos obtenidos en concepto de Recursos de Seguridad Social. De existir un registro contable sobre el criterio
 propuesto, la determinaci3n de las contribuciones de Seguridad Social se hubiera realizado a trav3s de una
 cuenta de Activo con cr3dito a una cuenta de Recursos de Seguridad Social, y el cr3dito de IVA del contribu-
 yente hubiera estado reflejado en una cuenta de Pasivo del organismo tributario. La compensaci3n implicar3a
 simplemente la acreditaci3n de la cuenta de Pasivo y el d3bito de la de Activo, sin que se alteren los montos de
 los recursos de Seguridad Social registrados sobre la base de su determinaci3n.

Bibliografía

- Anthony, R.N. y Reece, J.S. (1982) *Principios Contables*. Traducción de José Clementi. Tercera Edición, El Ateneo, Buenos Aires.
- Arévalo, A. (1956) *Elementos de Contabilidad general*, Selección Contable, Buenos Aires.
- Bértora, H. (1975) *Teoría de la Contabilidad*, Macchi, Buenos Aires.
- Biondi, M. (1993) *Tratado de Contabilidad intermedia y superior*, Macchi, Buenos Aires.
- Bottaro, O. (1972) *Ganancia contable*. CEA Departamento de Ciencias Económicas UNS., 1972.
- Chaves, O.; Pahlen Acuña, R.; Viegas, J.C.; Chyrikins, H. y Dealecsandris, R.P. (1998) *Teoría Contable*, Macchi, Buenos Aires.
- D'atri, A. y Badia, F. "La teoría de creación del valor: un encuadramiento histórico" en *Revista Costos y Gestión*, Tomo XI, Número 4, septiembre de 2001: 393-411.
- Di Russo de Hauque, L. y Hauque, S. (2002) *Fundamentos económicos de la disciplina contable*. Cívica. Santa Fe.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. *Resoluciones emitidas por la FACPCE. Texto ordenado versión oficial abril de 2004*. Buenos Aires FACPCE, 2004.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. *Proyecto Nro. 12 de Resolución Técnica. Marco conceptual contable para el Sector Público* en www.facpe.org.ar (en período de consulta).
- Fortín, H.; Lattuca, A.; Lopez Santiso, H.; Luppi, H.; Slosse, C. y Urriza, J. (1980) *Replanteo de la Técnica Contable. Su estructura básica, su acercamiento a la Economía*, Macchi, Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (2001) *Cuestiones Contables fundamentales*, Macchi, Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (2002) *Normas Contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA*, La Ley, Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (1995) *Contabilidad superior*, Macchi, Buenos Aires.
- Garcia Casella, C.L. (2001) *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. La Ley, Buenos Aires.
- Hansen, P. (1961) *Manual de Contabilidad*, Aguilar, Madrid.
- Hauque, S. (2006) "Los rendimientos sobre costos y sobre capital. Criterios para la medición de la eficiencia en las unidades productoras" en *Revista Costos y Gestión*. Nro. 60. Junio 2006: 343.
- International Accounting Standards Board. *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*. Buenos Aires. FACPCE, 2001.
- Mattessich, R. (2002) *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la macroeconomía y la microeconomía*, La Ley, Buenos Aires.
- Morales Caparrós, M.J. (2003) "La teoría de las limitaciones y la contabilidad del throughput: ¿un paradigma de finales del siglo XX?" en *Revista Costos y Gestión*, Tomo XII, Número 47.
- Propatto, J.C.A. (2004) *El sistema de cuentas nacionales*, Segunda Edición, Macchi, Buenos Aires.
- Rawls, J. (1997): *Teoría de la Justicia*. (Traducción María Dolores Gonzalez), Fondo Cultura Económica, México.
- Viegas, J.C.; Fronti de García, L.; Chaves, O. y Pahlen Acuña, R. (1996) *Contabilidad: presente y futuro*, Macchi, Buenos Aires.