

ARTÍCULO CIENTÍFICO

**UNA PROPUESTA CONTABLE
SOBRE BASE DEVENGADO EN LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

RESUMEN

El artículo presenta un método novedoso para abordar el registro contable del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en el Sector Público. Esta propuesta se destaca por su enfoque en la adopción de una base devengada, lo que permite un control más efectivo del impuesto derivado de los comprobantes emitidos por los responsables del IVA. Al registrar toda su historia desde su origen hasta su aplicación, se facilita un seguimiento detallado y una verificación continua, lo que a su vez mejora la transparencia y eficiencia del proceso.


Una de las principales ventajas de esta propuesta es su capacidad para distinguir entre eventos imposables que generan recursos devengados y aquellos que simplemente implican variaciones permutativas del patrimonio público. Esto es crucial para controlar posibles prácticas fraudulentas por parte de los responsables del impuesto y agilizar el proceso de control previo para las devoluciones de impuesto.

El estudio reconoce los desafíos inherentes al tratamiento contable de los impuestos en el ámbito público, especialmente en lo que respecta a registrarlos en el período en que se materializa el hecho imponible, por oposición a la utilización de sistemas de registro simplificados. En este sentido, destaca la importancia de desglosar los ingresos tributarios para comprender mejor la llamada "brecha tributaria", que incluye no solo los impuestos devengados, sino también parte de los costos asociados de evasión y morosidad.

El artículo ofrece una revisión de la literatura y la normativa relevante, destacando la utilización del método de "diseño por analogía" para formular esta propuesta de registro. Se presenta en el capítulo principal un diseño de detalle de las registraciones a realizar junto con un Anexo que incluye el manual de cuentas contables a utilizar. Se enfatizan así las ventajas del registro contable del IVA bajo el sistema devengado pleno, aprovechando las nuevas tecnologías para mejorar la transmisión de información entre contribuyentes y agencias. En las conclusiones, se resumen las contribuciones del estudio y se proponen campos significativos para investigaciones futuras.

Sergio Miguel Hauque

Universidad Nacional del Litoral.
Argentina.

 0000-0002-9513-4479

 sergiohauque@yahoo.com.ar

Santiago Miguel Hauque

Universidad Nacional del Litoral.
Argentina.

 0009-0006-4055-0842

 santiagohauque@hotmail.com

Palabras Claves:

IVA, contabilidad pública, devengado, administración tributaria

UNA PROPUESTA CONTABLE
SOBRE BASE DEVENGADO EN LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Autores:

Sergio Miguel Hauque - Santiago Miguel Hauque

Recibido 6 de abril, 2024
Aprobado 15 de mayo, 2024
CÓDIGO JEL M41
DOI
<https://doi.org/10.24215/26185474e034>

Revista Proyecciones
Nº 19 | noviembre 2024 – abril 2025
ISSN 2618-5474
DOI
<https://revistas.unlp.edu.ar/proyecciones>

Entidad editora
Instituto de Investigaciones y
Estudios Contables Facultad de
Ciencias Económicas - UNLP.



ARTÍCULO CIENTÍFICO

**A PROPOSAL FOR
ACCRUAL-BASED ACCOUNTING IN THE
TAX ADMINISTRATION FOR THE VALUE
ADDED TAX**

ABSTRACT

The article presents a novel method for addressing the accounting registration of Value Added Tax (VAT) in the Public Sector. This proposal stands out for its focus on adopting an accrual basis, which allows for more effective control of the tax derived from the invoices issued by VAT payers. By recording the tax's entire history from origin to application, detailed tracking and continuous verification are facilitated, thereby enhancing the transparency and efficiency of the process.

One of the main advantages of this proposal is its ability to distinguish between taxable events that generate accrued resources and those that simply involve non-revenue variations of public assets. This is crucial for controlling potential fraudulent practices by taxpayers and streamlining the pre-refund tax control process.

The study acknowledges the inherent challenges in the accounting treatment of taxes in the public sphere, especially regarding recording them in the period when the taxable event occurs, as opposed to using simplified recording systems. In this regard, it highlights the importance of disaggregating tax revenues to better understand the so-called "tax gap," which includes not only accrued taxes but also associated costs of evasion.

The article provides a review of relevant literature and regulations, emphasizing the use of the "design by analogy" method to formulate this registration proposal. A detailed design of the registrations to be carried out is presented in the main chapter, along with an appendix containing the manual of accounts to be used. Thus, the advantages of accounting registration of VAT under the full accrual system are emphasized, leveraging new technologies to improve information transmission between taxpayers and agencies. In the conclusions, the study's contributions are summarized, and significant areas for future research are proposed.

Sergio Miguel Hauque

Universidad Nacional del Litoral.
Argentina.

 0000-0002-9513-4479

 sergiohauque@yahoo.com.ar

Santiago Miguel Hauque

Universidad Nacional del Litoral.
Argentina.

 0009-0006-4055-0842

 santiagohauque@hotmail.com

Keywords:

VAT, public accounting, accrual basis, tax administration

UNA PROPUESTA CONTABLE
SOBRE BASE DEVENGADO EN LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Autores:

Sergio Miguel Hauque - Santiago Miguel Hauque

Recibido 6 de abril, 2024
Aprobado 15 de mayo, 2024
CÓDIGO JEL M41
DOI
<https://doi.org/10.24215/26185474e034>

Revista Proyecciones
N° 19 | noviembre 2024 – abril 2025
ISSN 2618-5474
<https://revistas.unlp.edu.ar/proyecciones>

Entidad editora
Instituto de Investigaciones y
Estudios Contables Facultad de
Ciencias Económicas - UNLP.



INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, la Contabilidad Pública o Gubernamental ha experimentado un continuo proceso de transformación. La actualización en 2001 del *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas* (GFSM, por sus siglas en inglés) y la promulgación de los Estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés) a principios del Siglo XXI representaron hitos significativos en una disciplina tradicionalmente conservadora. Una de las innovaciones más destacadas introducidas por el nuevo sistema GFSM e IPSAS fue la adopción plena del principio del devengado como base para la contabilización, marcando así un acercamiento notable a las prácticas de la Contabilidad Nacional y la Contabilidad del Sector Privado. Este proceso se encuentra actualmente en curso hacia su implementación efectiva en los diversos sistemas contables gubernamentales (International Federation of Accountants [IFAC] y The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy [CIPFA], 2021).

En este contexto de cambio, uno de los aspectos más desafiantes y rezagados en su aplicación continúa siendo el tratamiento de los tributos. Si la tendencia hacia la contabilización en base devengada de los impuestos en el momento del acaecimiento del hecho imponible se consolida, ello implicaría una ampliación del concepto de recursos, así como de los costos asociados a la recaudación de estos recursos. Lo que antes se consideraba simplemente como ingresos tributarios recaudados como un monto neto indistinguible, ahora se debe desglosar en una diferencia entre el total de tributos que potencialmente pueden devengarse y una serie de costos implícitos asociados al sistema tributario, tales como los gastos tributarios, costos de elusión, evasión e incluso los asociados a la morosidad tributaria, que deberían reflejarse en los registros contables públicos (Hauque, 2014).

Complementariamente, en el ámbito de la Administración Fiscal, el concepto amplio de “brecha tributaria”, que abarca tanto la “brecha normativa” como la “brecha de cumplimiento”, ha adquirido un papel central en la mejora de la transparencia fiscal en la última década. Esta brecha se define como “la diferencia entre los ingresos potenciales de la base imponible económica subyacente y la recaudación efectiva” (Hutton, 2017, p. 4), aunque no implica descartar el análisis más específico del concepto más tradicional y limitado que considera solamente los aspectos de cumplimiento (Fiscalis Tax Gap Project Group [FTGPG], 2016).

En trabajos anteriores, se han propuesto algunas directrices para sistemas de registro generales compatibles con el devengamiento de impuestos, incorporando así de manera implícita ciertos segmentos de la brecha tributaria al sistema contable público (Hauque y Hauque, 2020). Con este propósito y considerando los avances significativos en las herramientas tecnológicas disponibles para las administraciones tributarias en los últimos años, este trabajo formula una propuesta teórica para el registro de la determinación y recaudación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) a nivel de las agencias de Administración Tributaria.

Este artículo incluye, a continuación de esta introducción, una revisión de la literatura relevada sobre el tema, seguida de un análisis de la metodología, el material y los métodos utilizados para esta propuesta. Se exponen luego las limitaciones de los sistemas simplificados de registro del IVA utilizados por algunos países de la Unión Europea, seguido de un capítulo en el que se destacan las ventajas del registro contable de los IVA en el sistema de devengado pleno.

Basándose en estas características y en el contexto de las nuevas tecnologías para la transmisión de información entre los contribuyentes y las agencias de administración tributaria, en el sexto capítulo se presenta una propuesta exploratoria de registro contable en partida doble en el sistema de las agencias de Administración Tributaria para las diversas etapas identificadas en el IVA. Finalmente, se presentan conclusiones que destacan las contribuciones principales del trabajo y sugieren áreas futuras de investigación. El trabajo incluye además un Anexo con un manual de las cuentas contables a utilizar en esta propuesta exploratoria.

BREVE REVISIÓN DE LA LITERATURA Y NORMATIVA ACTUAL SOBRE EL TEMA

Teniendo en cuenta que las fuentes en las que abreva esta propuesta provienen de la tradicional Contabilidad Financiera privada, es importante considerar que el trabajo se enmarca en un proceso de convergencia al que se enfrentan las distintas ramas contables. Dado que Contabilidad Financiera cuenta con la ventaja de haber utilizado el criterio de lo devengado por varios siglos, resulta un adecuado punto de partida para lograr que, *mutatis mutandis*, se logren registros contables razonables en el marco de lo devengado en el sistema público. Las ventajas y desventajas de esta convergencia han sido analizadas por la doctrina en diversas oportunidades incluyendo entre otros a Dupuis et al. (2006), Wynne (2007), Ellwood y Newberry (2007), New Zealand Society of Local Government

Managers ([SOLGM] 2012), Sarmiento (2018), Ouda (2020), Gómez Villegas et al. (2020), Metcalfe y Sanderson (2020), Polzer et al. (2021), IFAC y CIPFA (2021) y Columbano (2021).

Ya desde el inicio del siglo XIX los fundadores de la democracia de los Estados Unidos de América señalaron la necesidad de que los registros del incipiente sector público resulten tan claros y comprensibles como la contabilidad de un comerciante privado para que las acciones del Estado puedan ser controladas por los ciudadanos (Jefferson, 1802). Sin embargo, un siglo después, los autores seguían sosteniendo que la contabilidad municipal en ese país se encontraba en un estadio elemental y que la eficiencia de esos registros podía considerarse aún en pañales (Hammand, 1914).

Uno de los caminos más conocidos que intenta explicar las razones profundas de las diferencias entre el sistema contable público y el privado se enmarca en los desarrollos de la denominada teoría de la agencia (Williamson, 1971). Muchos trabajos dentro de este enfoque analizan las consecuencias que se producen en el campo de la determinación del contenido de las normas contables, especialmente justificando por qué en la normativa pública predomina el enfoque de caja sin poner énfasis en la revelación de los stocks patrimoniales (Zimmerman, 1977; Watts y Zimmerman, 1978, 1979). Compatible con este enfoque, las herramientas de la teoría contable permiten observar que el campo de los recursos públicos resulta harto fértil para la existencia de *discretionary accruals* por lo que eliminar la posibilidad del devengamiento aumenta la *earnings quality* disminuyendo correlativamente el margen para un *opportunistic earning management* (Scott, 2015, caps. 3 y 11).

La transformación descrita en el punto anterior iniciada por el GSFM 2001 sigue desarrollándose en la actualidad. A pesar de que aquel manual fue reemplazado hace ya una década por su versión 2014 (International Monetary Fund [IMF], 2014), se mantienen los criterios básicos sobre las reglas de atribución de flujos económicos a períodos sin diferencias significativas entre las metodologías de reconocimiento y valoración del Impuesto al Valor Agregado.

La introducción de la regla de devengado para el caso de los recursos públicos tiene base normativa en el IPSAS Nro. 23 de 2006¹ para la utilización de este criterio en el caso de tributos y transferencias, el que fue seguido en sus líneas generales oportunamente por la European Union Accounting Rule Nro. 17 de 2011 dentro del sistema de EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) (Bunea-Bontas y Petre, 2009; Bellanca y Vandernoot, 2014). En mayo de 2023, con entrada en vigencia prevista para enero de 2026, fue emitido el IPSAS Nro. 47 que sustituirá al Nro. 23, manteniendo en general los criterios descriptos anteriormente (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2024).

La norma internacional sostiene, dentro de ciertas condiciones, que las entidades públicas debían reconocer un activo con respecto a impuestos *cuando ocurre el hecho imponible*. A pesar de ello, este principio guía ha resultado de difícil aplicación práctica por lo que ha sufrido diversas simplificaciones que no responden al devengado pleno, especialmente para el complejo caso de los tributos tipo IVA (Lequiller, 2015; Price Waterhouse Coopers [PWC], 2014; Cavanagh et al., 2016). El sistema abreviado más difundido es analizado con más profundidad en la sección sobre sistemas alternativos de registro de IVA en este trabajo.

Las buenas prácticas de registro para el caso de las agencias tributarias también respaldan la utilización del devengado pleno, ya que deben “preparar sus cuentas en base a lo devengado” (Alink y Van Koomer, 2011, p. 153).

La utilización de este criterio para el reconocimiento de los recursos tributarios obliga a estimar y devengar al mismo tiempo un conjunto de costos que permanecían ocultos en el sistema anterior. Teóricamente, si tenemos en consideración el más amplio concepto de “brecha tributaria” (IMF, 2013; Hutton, 2017) que incluye un tramo normativo y otro de cumplimiento, los gastos tributarios también deberían ser considerados como costos del sistema, junto con los costos de la elusión, la evasión y la mora. En la visión reducida que solo considera la brecha de cumplimiento (Raczkowski, 2015; FTGPG, 2016), los costos asociados resultan solo los ligados a la elusión, la evasión y la mora. Este trabajo, teniendo en cuenta lo normado por IPSASB (2024, Fundamentos de Conclusiones, párrafos 76 y 77), sigue la línea de Terkper (2008) y Her Majesty Treasury ([HMT] 2024) limitando la brecha a la diferencia entre los montos estimados de tributos totales devengados a través de métodos econométricos y el total de los *revenues receivables* del período (HMT, 2024, párrafo 11.3.3.), que incluyen, además de los montos devengados correspondientes a los contribuyentes cumplidores, los montos que se estiman se cobrarán en el futuro respecto de contribuyentes incumplidores ya identificados. De este modo, la tradicional “brecha fiscal” se angosta y se obtiene información del sistema contable sobre la evolución de parte de la brecha de cumplimiento (Terkper, 2008, p. 14).

¹ Considerado para la doctrina como “the most contentious IPSAS among EU member states [la norma internacional de Contabilidad para el Sector Público más controvertido entre los estados miembros de la Unión Europea]” (Lequiller, 2015, p.45. La traducción es propia).

En resumidas cuentas, el registro de los recursos en la contabilidad pública al momento de producirse el hecho imponible o al menos al momento de la determinación del tributo, implica la aparición de un rubro activo en las cuentas públicas constituido por los recursos tributarios pendientes de cobro devengados, que en el sistema de lo percibido brillaba por su ausencia. Múltiples cuestiones surgen a partir de este hecho, entre las que se pueden mencionar entre muchas otras la necesidad de estimar previsiones para los malos créditos y de registrar las pérdidas económicas por las incobrabilidades y las recurrentes amnistías o perdones fiscales brindadas por el Poder Legislativo. Toda esta información permanece invisible en el sistema contable público si este se atiene al sistema de lo percibido impidiendo analizar la eficiencia del agente de recaudación tributaria (Hauque, 2014; Secretariat TADAT, 2019).

METODOLOGÍA, MATERIAL Y MÉTODOS

Se presenta aquí una propuesta descriptiva de un sistema para aplicar efectivamente el criterio del devengado pleno en la Contabilidad de los entes de Administración Tributaria en el registro del proceso de recaudación de los tributos tipo IVA. Luego del análisis de las prácticas simplificadas más difundidas en los países integrantes de la Unión Europea, se pudo observar que ellas no aseguran las ventajas de la obtención de información contable sobre base devengado pleno, lo que ratificó el objetivo inicialmente planteado.

La propuesta se basa en el supuesto de que resulta posible, en el actual contexto tecnológico, obtener temporáneamente los datos necesarios sobre los hechos imponibles de IVA en el Sector Público, es decir, durante el período en que acaece el hecho imponible. Es necesario destacar que hace pocos años resultaba imposible contar con esa información a costos razonables en tiempo oportuno.

Dada la escasez de antecedentes concretos sobre el tema², el enfoque adoptado fue esencialmente exploratorio. El proceso de formulación se basa en la idea de que los contenidos de las distintas ramas de la Contabilidad pueden interactuar derivando de allí beneficios mutuos, facilitando así una forma de “polinización cruzada” (Grodal y Thoma, 2014). Este intercambio colaborativo resulta así una posible fuente de soluciones innovadoras para problemas ya existentes.

En este camino, la metodología resulta de una adaptación al problema del llamado *design-by-analogy* (Verhaegen et al., 2011; Linsey et al., 2012; Moreno et al., 2014). Este proceso implica la existencia previa de un dominio-fuente que cuenta ya con un diseño-solución para su problema, y un dominio-objetivo con un problema que busca un diseño-solución bajo la inspiración de un proceso analógico (Jia et al., 2018, p. 33). En el caso en cuestión el dominio fuente resulta el campo de la información microcontable privada con el diseño-o-solución tradicional que brinda respecto del IVA. En base a esa solución ya existente, se propone aquí un diseño-solución para los registros contables de las agencias de administración tributaria, *mutatis mutandis*, las características específicas del Sector Público³.

SISTEMAS ALTERNATIVOS DE REGISTRO DEL IVA

Las importantes dificultades que se observan en la práctica para registrar sobre base devengado pleno han generado en muchos países el uso de sistemas indirectos o simplificados para la información contable y estadística del Sector Público sobre los tributos tipo IVA (Eurostat, s.f.). Las normas europeas son un ejemplo de la utilización de estos sistemas. Aun aceptando la posibilidad de registrar los montos determinados de IVA, corregidos por algún método en relación con la proporción que resultará eventualmente incobrable, las recomendaciones y la práctica de los estados europeos se concentra en la utilización de los montos cobrados por el IVA corregidos temporalmente (i.a. Lequiller, 2015 y PWC, 2014): “If cash receipts are used, they shall be time-adjusted so that the cash is attributed to the accrual time... This method is labelled “time adjusted cash”. [Si se utilizan los datos de cobranzas, éstos deben ajustarse por períodos para atribuir las cobranzas al momento de lo devengado...Este método se denomina ‘caja ajustada por períodos’] (Eurostat, 2023, p. 86).

² “There is very little research on the recognition of revenues in the public sector” [Existe muy poca investigación sobre el reconocimiento de recursos en el Sector Público] (Ouda, 2020, p.311).

³ Es cierto que “the accounting treatment of taxes cannot be [automatically] transposed from private accounting” [el tratamiento contable de los impuestos no puede trasladarse automáticamente desde la Contabilidad Privada] (Lequiller, 2015, p.45), pero también es evidente que se puede aprovechar la larga experiencia con que cuenta la Contabilidad Privada en la implementación del registro sobre base devengado.

Se sostiene así que es preferible utilizar caja ajustada por períodos cuando haya alguna dificultad para realizar estimaciones confiables de los montos incobrables o de las determinaciones, ya que en esos casos sería “un proxy aceptable respecto del devengado” (Eurostat, 2016 como se citó en Sarmento, 2018, p.138).

Téngase en cuenta que aun el registro de los montos determinados de IVA al momento de la presentación de las declaraciones juradas por parte de los responsables (Cavanagh et al., 2016) tampoco implicaría un sistema de devengado pleno. En efecto, las declaraciones son presentadas en un período posterior a aquel en el que acaece el hecho imponible, por lo que existiría una demora en la registración que es mínima si la presentación es tempestiva, pero resulta mucho más significativa cuando la responsable demora u omite dicha presentación.

Es evidente que muchas de las ventajas del registro por lo devengado que profundizaremos en el próximo punto del trabajo se pierden con la utilización del método de caja ajustada por períodos. Solo en los escenarios de IVA en que no existan atrasos en las presentaciones y pagos por parte de los responsables, se mantengan reducidos tiempos de demora en la cadena de creación de valor hasta el efectivo consumo, no se mantengan pendientes reintegros por devoluciones por saldos a favor y se devenguen por separado los accesorios por mora, entre otras condiciones, podría existir una alta correlación entre los registros con base devengado pleno y los sistemas de registro simplificados de caja corregida por períodos. Es así que, en caso de que alguna de estas condiciones no se verifique, los sistemas registrales simplificados no podrán caracterizarse realmente como proxys del devengado pleno.

Así las cosas, se entiende que resulta razonable profundizar los esfuerzos para lograr una registración del IVA sobre base devengado pleno, dado el actual marco tecnológico que permite a las administraciones tributarias tomar conocimiento casi en tiempo real de los distintos hechos imponibles del impuesto.

EL REGISTRO DEL IVA SOBRE BASE DEVENGADO EN EL SECTOR PÚBLICO

Los entes responsables del IVA no tienen dificultades en devengarlo en sus sistemas contables en el período en que se produce el hecho imponible, debido precisamente a que son ellos quienes lo realizan. Hasta hace pocos años, el Sector Público tomaba conocimiento de esos hechos imponibles tardíamente, lo que tornaba imposible su reconocimiento sobre base devengado pleno. Esta situación se ha revertido en la última década, en el marco de las nuevas tecnologías de emisión de documentos electrónicos. Hoy puede decirse que muchas Administraciones Tributarias conocen casi todos los hechos imponibles de IVA al mismo tiempo que los entes privados responsables del tributo en razón de la emisión de comprobantes en línea utilizando software provisto o supervisado por la propia Administración Tributaria (García y Cuello, 2017; Mendonça et al., 2023). De este modo, el Sector Público puede ahora adelantar el momento del reconocimiento del recurso tributario porque conoce temporáneamente de los hechos imponibles.

El caso del IVA resulta harto peculiar para su registro dado el especial diseño que lo caracteriza. En particular, se entiende que merece una profundización especial por dos razones centrales:

1. No todos los hechos imponibles de IVA generan recursos devengados para el Sector Público. Solo lo hacen las operaciones con sujetos que no tienen derecho a utilizar el IVA de la operación como crédito fiscal, en general denominados Consumidores Finales (International Public Sector Accounting Standards Board, 2024, párrafo 44). De este modo los sistemas de registro deben diferenciar estos hechos imponibles del resto.
2. En los casos en que el monto del tributo puede ser utilizado por el adquirente como crédito fiscal, el sistema IVA descentraliza la emisión de deuda por parte del Sector Público. Recordemos que los comprobantes emitidos regularmente por los responsables IVA resultan verdaderos *certificados de crédito fiscal* que el Estado debe reconocer como pago a cuenta del tributo. Corrobora esta afirmación el énfasis que las Administraciones Tributarias ponen en el control de la generación y utilización de facturas apócrifas dentro del sistema del IVA (Cfr. entre otros Pérez, 2020).

En consecuencia, contar con la información devengada sobre el IVA integrada en un sistema que cuente con el inestimable soporte de la partida doble permitiría gozar, entre otras, de las siguientes ventajas:

1. Seguimiento permanente de los créditos fiscales provenientes de comprobantes emitidos por los responsables IVA desde su origen hasta su utilización, permitiendo su verificación.
2. Separación clara de los hechos impositivos que efectivamente generan recursos respecto de aquellos que producen solo variaciones permutativas en el patrimonio del Sector Público.
3. Posibilidad de acelerar el necesario control previo para las devoluciones de IVA⁴ y de una pronta detección de las maniobras dolosas que pueden llevarse a cabo para disminuir fraudulentamente los montos a pagar.
4. Separación clara de los efectos económicos respecto de los efectos financieros en la información contable pública.
5. Seguimiento permanente de los saldos pendientes entre jurisdicciones participantes, para los IVA aplicados en sistemas de Derecho Inter o Intra nacional⁵ Público que no permitan el llamado “ajuste en frontera” por inexistencia de una autoridad aduanera en los límites de las jurisdicciones.

UNA PROPUESTA PARA UN REGISTRO SOBRE BASE DEVENGADO PLENO

REGISTRACIONES BÁSICAS

Piénsese en un escenario tradicional con un Estado que impone un IVA con la única obligación de los responsables de depositar los pagos que resultan de la diferencia ente débitos y créditos fiscales sin proveer información sobre su determinación, manteniéndola solo a disposición para cualquier verificación por parte del Fisco. En este contexto no resulta posible registrar sobre base devengado pleno.

Ahora bien, si se considera en el otro extremo un escenario con un Sector Público cercano al Gran Hermano orwelliano que conoce inmediatamente todos los hechos impositivos de IVA que realizan los responsables de ese país y los registra a través de un sistema informático integrado, no existen demasiadas excusas para no registrar el IVA sobre base devengado pleno. Se entiende que hoy las herramientas a disposición de los Fiscos los ponen en gran medida dentro de este último escenario, por lo que resulta posible implementar dicho registro.

Esta propuesta exploratoria supone para un ensayo inicial un sistema teórico de IVA tipo destino (Tait, 1988) sin *fricciones* significativas. En otras palabras, sin sistemas simplificados, sin demora o limitaciones para el cómputo del crédito fiscal de bienes de uso y sin sistemas de retenciones, percepciones y pagos a cuenta, entre otras de las distorsiones más típicas de un sistema de IVA teórico.

Para evitar complicaciones adicionales en esta exploración, no se consideran separadamente las contabilidades del ente recaudador y del gobierno central para el caso que el primero resulte un ente con sistema de contabilidad específico y separado de la Contabilidad Central (International Public Sector Accounting Standards Board, 2024, párrafo 38; Terkper, 2008)⁶. Esto no quiere decir que el sistema no pueda utilizarse para un IVA *con fricciones* o para los casos de entes de recaudación con contabilidad separada. Simplemente su diseño será un poco más complejo, por lo que en esta presentación exploratoria se enfatiza solo el núcleo básico de las registraciones. Se asume además la existencia de un sistema de registro contable de recursos que incluye un plan y manual de cuentas con registros de primera entrada en partida doble y el mantenimiento de cuentas corrientes tributarias integrales e integradas de cada uno de los obligados tributarios. Se supone también que el Fisco pone periódicamente a disposición de los Responsables una DJ de IVA proforma con los datos que ha recabado sobre sus Débitos y Créditos fiscales que puede ser ratificada o modificada por la DJ que efectivamente presenta el Responsable.

⁴“El mejor método contable para las devoluciones de IVA es el devengado. Cuando se aplica correctamente permite los pagos de devoluciones futuras y solo considera como recurso del gobierno al IVA neto. En este sistema las devoluciones pueden ser trazadas hacia atrás hasta el evento que generó el exceso de determinación o de pago...El uso de un sistema de registro de base caja puede causar una significativa brecha de tiempo entre la recaudación del recurso y las devoluciones que efectivamente deben realizarse”. (IMF-FAD, 2021, pp. 17-18)

⁵ En algunos casos de países federales que reservan potestades tributarias relacionadas con el IVA a las jurisdicciones subnacionales.

⁶ Para Argentina la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) como ente autárquico recaudador y la Contaduría General de la Nación como organismo responsable de la registración contable del Estado Nacional.

Se proponen a continuación los modelos de asientos contables en el registro de primera entrada por cada etapa identificada. La información básica del manual de las cuentas propuestas se incluye en el Anexo del presente trabajo.

Registro 1: Acaecimiento de los hechos impositivos. Registración de la emisión de los comprobantes que sustentan el devengamiento del tributo (Período 1)

Se supone que la tecnología permite que el organismo tributario tome conocimiento en línea o con una demora de escasos días de la documentación que acredita el devengamiento del IVA en todos los hechos impositivos⁷. Dado que aún no se ha presentado la declaración jurada, se considera en esta etapa al tributo devengado solo como insinuado. Se muestra como ejemplo solo el asiento para el caso de los comprobantes emitidos por el Responsable A, debiendo realizarse un asiento por cada responsable IVA. Los valores de Débito Fiscal y Crédito Fiscal insinuados para cada Responsable deberían ser reflejados en la DJ proforma que el Fisco le propondrá para conformar o modificar al momento de la presentación de la DJ en el siguiente período. El registro contable se propone en el Cuadro 1.

Recuérdese que en los impuestos tipo IVA solo resulta recurso para el Sector Público la porción de impuesto que se factura a quienes no pueden utilizar el crédito fiscal IVA, es decir, en general a los Consumidores Finales.

Cuadro 1
Registro de comprobantes emitidos por los Responsables

| CUENTAS DEUDORAS | CUENTAS ACREEDORAS |
|---|---|
| Débito Fiscal IVA insinuado (Subcuenta Responsable A) | Crédito Fiscal IVA insinuado (Subcuentas Responsables B, ...,Z) |
| | Recursos Tributarios IVA |

Fuente: Elaboración propia.

Registro 2. Estimación de la previsión para incobrables por saldos a cobrar de IVA (Período 1)

En este asiento se constituye inicialmente la previsión para saldos incobrables del impuesto, estimada sobre bases de información estadística de posibles montos incobrables. Deberá realizarse en cada Administración Tributaria una importante labor empírica para poder determinar coeficientes de previsión adecuados que se adecuen permanentemente a las modificaciones que plantean los ciclos económicos. Período a período deberá reestimarse este valor generándose un registro de la forma expresada en el Cuadro 2.

Cuadro 2
Registro de la previsión

| CUENTAS DEUDORAS | CUENTAS ACREEDORAS |
|--|-------------------------------|
| Quebrantos estimados por IVA incobrable. | Previsión para IVA incobrable |

Fuente: Elaboración propia.

⁷ Las nuevas tecnologías de controladores fiscales permiten que solo los comprobantes en papel de respaldo ante hipotéticas caídas del sistema puedan quedar fuera de la captación digital sistemática de esta información. Estas excepciones podrían resultar una diferencia a conciliar entre la DJ proforma propuesta por el Fisco y la DJ efectivamente presentada.

Registro 3: Presentación de la Declaración Jurada por parte de los Responsables. (Período 2⁸)

Un primer asiento tiene el objetivo de transferir los valores de las cuentas Débito y Crédito Fiscal Insinuado, reemplazándolas por Débito y Crédito Fiscal Declarado con sus respectivas subcuentas según se detalla en el Cuadro 3. La cuenta transitoria de diferencias a conciliar representará las discrepancias entre la DJ proforma propuesta por el Fisco y la efectivamente presentada por el Responsable⁹.

El segundo asiento es simplemente la refundición del débito y el crédito fiscal en el saldo de la DJ. El caso del ejemplo muestra un saldo a favor del Fisco. Caso contrario, la cuenta Saldo DJ IVA se registraría en el Haber. El registro se observa en el Cuadro 4.

Se muestran como ejemplo los dos asientos para el caso del Responsable A, debiéndose realizar un asiento por cada responsable.

Cuadro 3

Registro ante la presentación de la declaración jurada

| CUENTAS DEUDORAS | CUENTAS ACREEDORAS |
|---|--|
| Crédito Fiscal IVA insinuado (Subcuenta Responsable A) | Débito Fiscal IVA insinuado (Subcuenta Responsable A) |
| Débito Fiscal IVA declarado (Subcuenta Responsable A) | Crédito Fiscal IVA declarado (Subcuenta Responsable A) |
| Diferencias insinuado-declarado a conciliar (Subcuenta Responsable A) | |

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 4

Registro para la consolidación del saldo

| CUENTAS DEUDORAS | CUENTAS ACREEDORAS |
|--|---|
| Crédito Fiscal IVA declarado (Subcuenta Responsable A) | Débito Fiscal IVA declarado (Subcuenta Responsable A) |
| Saldo DJ IVA (Subcuenta Responsable A) | |

Fuente: Elaboración propia.

Registro 4: Pago de la Declaración Jurada (Período 2 + n¹⁰)

En el período 2+n se produce el pago del saldo de la DJ para el caso en que ella haya arrojado un saldo a favor del Fisco. El Cuadro 5 muestra la propuesta de registro contable para esta etapa.

Cuadro 5

Registro del pago de la declaración jurada

| CUENTAS DEUDORAS | CUENTAS ACREEDORAS |
|------------------|---|
| Banco X | Saldo DJ IVA (Subcuentas Responsable A) |

Fuente: Elaboración propia.

⁸Suponemos la presentación de la DJ en el período siguiente a aquel en el que se producen los hechos imponibles. En caso de que se omita la presentación de la declaración jurada este asiento se demorará hasta que esta se presente o sea suplida por una determinación realizada por el Fisco.

⁹ Estas discrepancias deberían ser analizadas oportuna y sistemáticamente por el Fisco para encontrar las razones que las determinaron y llevar adelante las acciones que en derecho correspondan, realizando las imputaciones y ajustes contables correspondientes.

¹⁰ n es el número de períodos que separan el momento de la presentación de la DJ y su pago.

Registraciones contables complementarias

Las registraciones complementarias respecto de los asientos básicos pueden variar sobremanera en su contenido concreto ante cada situación particular por lo que solo se presenta su descripción general sin proponer asientos específicos concretos. Se proponen aquí algunas de las registraciones adicionales que surgirían de este sistema, sin intentar agotar todas las posibilidades ni las diversas situaciones que pueden surgir.

- Conciliación de diferencias entre la DJ proforma propuesta y la efectivamente presentada por el Responsable

Las diferencias observadas entre lo propuesto por el Fisco y lo declarado por el Responsable deben ser depuradas a través de diferentes operaciones de control sistemático que determinen si se originaron en los datos que fueron fuente de la DJ proforma o en los que sustentan la presentada por el Responsable. En el primer caso servirá para mejorar el contenido de las futuras DJ proforma, en el segundo normalmente derivará en ajustes que puede determinar intimaciones o procesos de determinación de deuda en cabeza del Responsable. En muchos casos se deberán realizar registraciones en concepto de ajuste de los asientos previamente efectuados.

- Reestimación de previsiones y depuración de deudores

Ante el cierre de cada período corresponderá en base a estimaciones estadísticas la corrección de los niveles de Previsión definidos en el período previo. Se realizará también al final de cada período una depuración de los Tributos a Cobrar y una clasificación en categorías, separando los ya considerados incobrables, tal como tradicionalmente se efectúa en la Microcontabilidad privada.

- Presentación de DDJJ rectificativas y/o existencia de determinaciones de oficio firmes

Se realizará aquí una registración que modifique el saldo a pagar de las DDJJ con contrapartida en un ajuste de los resultados por el IVA de períodos anteriores o en posibles Créditos Fiscales respecto de otros responsables, según los fundamentos de la rectificación o la determinación realizada.

A MANERA DE CONCLUSIÓN

A poco de analizar la propuesta realizada en el punto anterior, se podrá observar que, en caso de que se puedan mantener depurados los saldos de las cuentas utilizadas y conciliadas las diferencias entre los IVA insinuados y declarados, resultará posible contar a través del sistema contable con una estimación razonable de los montos pendientes de cobro y anticipados de IVA por cada responsable, además de contar con el total devengado de Recursos por IVA y de los costos generados por las estimaciones y declaraciones de incobrabilidades. Además, a través de los saldos de las cuentas patrimoniales involucradas incluida la regularización estimada por las previsiones calculadas, se contará con la posibilidad de referenciar todos los Responsables que dieron origen a todos los Créditos Fiscales de cualquier Responsable en particular. El Fisco podrá así analizar mucho más certeramente los posibles fraudes que aumentan la brecha de cumplimiento, al mismo tiempo de reducir los controles previos a las devoluciones de saldos a favor reclamados.

Se entiende que este es el principal aporte de este trabajo exploratorio, que puede resultar una base para futuras investigaciones que profundicen en este tipo de propuestas. Es evidente que los IVA reales distan muchas veces de los modelos teóricos, por lo que cada una de las *fricciones* mentadas en el apartado *Registraciones básicas* de este trabajo merecerá un estudio particular. Resultaría además muy interesante que futuros trabajos profundicen en los métodos para estimar y quizás registrar otros costos que se mantienen ocultos aún en esta propuesta, como los ligados a la evasión generada por la no emisión de comprobantes respaldatorios de las operaciones¹¹. También, pero ya en un modelo más disruptivo que privilegie el enfoque económico por sobre el jurídico, la estimación y registración de los llamados gastos tributarios.

¹¹ Es de tener en cuenta que la norma contable internacional actual no considera razonable incluir estos conceptos en los registros contables (IPSASB, 2024, Fundamentos de Conclusiones, párrafos 76 y 77).

Sin lugar a dudas, cualquier propuesta en este camino exige un esfuerzo por parte de los Fiscos que deberán mantener un sistema de registro contable en partida doble armonizado con la cuenta corriente tributaria integral de cada responsable tributario permanentemente conciliada y depurada, lo que requerirá, según cada caso, nuevos procedimientos internos y una mayor inversión presupuestaria en distintos grados.

Es importante destacar que la aplicación del criterio de lo devengado no implica abandonar la información financiera base caja. Así como en el sistema de estados contables básicos que presentan los entes privados conviven sin inconvenientes el Estado de Resultados y el Estado de Flujo de Efectivo, bien pueden convivir en la Contabilidad Pública los estados basados en flujos económicos con aquellos basados en flujos financieros. Ambos serán útiles para la toma de decisiones y el control de distintos aspectos de la gestión pública.

Para lograr la introducción del devengado de los recursos en la práctica será necesario avanzar gradualmente. Caso contrario podrá suceder como en la fábula del zorro y las uvas. Como el devengado exige muchos esfuerzos inmediatos para alcanzar las uvas, se aceptarán series aproximadas de datos base caja, intentando consolarse con la idea de que estas no están aún maduras, es decir, que el devengado pleno no lo vale (Ouda, 2020, p. 312).

Don't be afraid to admit that it's not easy, because it's not. We all had to learn and had to go through it, so look to the resources available, do your research, and if you do have those relationships with other [experts and preparers] – reach out to them. [No tengan miedo de admitir que no es fácil, porque no lo es. Todos tenemos que aprender y atravesar este proceso, por eso busquen los recursos disponibles, investiguen y si tienen relaciones con expertos y funcionarios, busquen los medios de comunicarse y cooperar con ellos.] (Mc Laren, s.f., como se citó en Metcalfe y Sanderson, 2020, p.47)

Las administraciones tributarias necesitan brindar más información útil a la comunidad para poder ser evaluadas cabalmente en su gestión y cumplir así con los desafíos de los nuevos paradigmas que buscan una mayor transparencia fiscal. ¿Por qué no transparentar hacia la comunidad a través de la Contabilidad Pública toda la información que poseen referida a la totalidad de los recursos que deberían recaudar?

REFERENCIAS

Alink, M. y Van Koomer, V. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. IBFD. CIAT.

Bellanca, S. y Vandernoot, J. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 257-269.

Bunea-Bontas, C. A. y Petre, M. C. (2009). Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector. *SSRN*, 1491663. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1491663>

Cavanagh, J., Flynn, S. y Moretti, D. (2016). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*. International Monetary Fund - Fiscal Affairs Department. <https://doi.org/10.5089/9781513589466.005>

Columbano, C. (2021). A disclosure approach to government transparency: Implications for accountability and standard-setting. En G. Dabbicco, M. Bisogno, J. Caruana y J. Christiaens (Eds.), *Public Sector Accounting, Financial Accountability and Viability in Times of Crisis* (pp.197-213). Palgrave Mcmillan Cham.

Dupuis, J. P., Laliberté, L. y Sutcliffe, P. (8-10 de marzo de 2006). *Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting-Final Report [Ponencia]*. Fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA). International Monetary Fund OECD París, Francia.

Ellwood, S. y Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573. <https://doi.org/10.1108/09513570710762584>

Eurostat. (s.f.). *EDP Inventory*. Recuperado en junio de 2023 de <https://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/excessive-deficit-procedure/edp-inventories>

Eurostat. (2023). *Manual on Government Deficit and Debt: Implementation of ESA 2010 – 2022 Edition*. Publications Office of the European Union. Eurostat. European Union. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/w/ks-gq-23-002>

Fiscalis Tax Gap Project Group. (2016). *The concept of tax gaps-report on VAT gap estimations* (N° 0065). Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

García, A. y Cuello, R. O. (2017). The Immediate Supply of Information in value added tax. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, (25), 83-93.

Gómez Villegas, M., Brusca, I. y Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489-498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>

Grodal, S. y Thoma, G. (2014). Cross-pollination in science and technology: Concept mobility in the nanobiotechnology field. *Annals of Economics and Statistics/Annales d'Économie et de Statistique*, (115/116), 57-80. <https://doi.org/10.15609/annaconstat2009.115-116.57>

Hammand, W. (1914). Efficiency in Municipal Accounting and Reporting. *Journal of Accountancy*, 17(1), 3.

Hauque, S. (2014). *Medición de los recursos tributarios: nuevas perspectivas*. Ediciones Universidad Nacional del Litoral.

Hauque, S. y Hauque, S. (2020). La base devengado para el registro contable de los recursos tributarios en los organismos de recaudación: una alternativa posible para mejorar la eficiencia en la percepción de los recursos públicos. *Revista de Administración Tributaria*, (47), 47-60.

Her Majesty Treasury. (2024). *The Government Financial Reporting Manual: 2023-24*.

Hutton, E. (2017). *Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en relación con el Impuesto al Valor Agregado* (Notas Técnicas y manuales 17/04). Fondo Monetario Internacional.

International Federation of Accountants y The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2021). *International Public Sector Financial Accountability Index*. <https://www.ifac.org/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2021-status-report>

International Monetary Fund. (2013). *United Kingdom: Technical Assistance Report—Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis* (IMF Country Report N° 2013/314). <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/United-Kingdom-Technical-Assistance-Report-Assessment-of-HMRCs-Tax-Gap-Analysis-41003>

International Monetary Fund. (2014). *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014*.

International Monetary Fund– Fiscal Affairs Department. (2021) *How to manage VAT refunds*. <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2021/05/10/How-to-Manage-Value-Added-Tax-Refunds-50357>

International Public Sector Accounting Standards Board. (Mayo de 2024). *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público N° 47, Ingresos*. <https://www.ipsasb.org/publications/nicsp-47-ingresos>

Jefferson, T. (1802). *Thomas Jefferson to Albert Gallatin, April 1* [Manuscrito]. Library of Congress. <https://www.loc.gov/item/mjtj-bib011213/>

- Jia, L. Z., Wu, C. L., Zhu, X. H. y Tan, R. H. (2018). Design by analogy: achieving more patentable ideas from one creative design. *Chinese Journal of Mechanical Engineering*, 31, 1-10. <https://doi.org/10.1186/s10033-018-0234-5>
- Lequiller, F. (2015). Towards convergence between government finance statistics and public sector accounting standards. *EURONA-Eurostat Review on National Accounts and Macroeconomic Indicators*, 1, 19-48.
- Linsey, J., Markman, A. y Wood, K. (2012). Design by Analogy: A Study of the Word-Tree Method for Problem Re-Representation. *Journal of Mechanical Design*, 134(4), 041009. <https://doi.org/10.1115/1.4006145>
- Mendonça, A. E. G., Coutinho, L. R. y Silva, F. J. (2023). Segmented Learning Architecture Model for Analytical Tax Revenue Forecasting Based on Electronic Invoice Information. *SSRN*, 4460041. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4460041>
- Metcalf, A. y Sanderson, K. (2020). *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector*. Association of Chartered Certified Accountants y International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/cash-still-king-maximising-benefits-accrual-information-public-sector>
- Moreno, D. P., Hernandez, A. A., Yang, M. C., Otto, K. N., Hölttä-Otto, K., Linsey, J. S., Wood, K. L. y Linden, A. (2014). Fundamental studies in Design-by-Analogy: A focus on domain-knowledge experts and applications to transactional design problems. *Design Studies*, 35(3), 232-272. <https://doi.org/10.1016/j.destud.2013.11.002>
- New Zealand Society of Local Government Managers. (2012). *Much Ado About Very Little. Differences Between IFRS and IPSAS*.
- Ouda, H. (2020). *Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector: Producers' and Users' Perspectives*. Springer Nature. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-51595-9>
- Pérez, B. (2020). Mercado de facturas apócrifas en México: Un análisis teórico de las operaciones simuladas como medio de evasión fiscal. *El Semestre de las Especializaciones*, 1(2), 305-357.
- Polzer, T., Grossi, G. y Reichard, C. (2021). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57-82. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277>
- Price Waterhouse Coopers. (2014). *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*.
- Raczkowski, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics and Management*, (21), 58-72.
- Sarmiento, J. (2018). *Public finance and national accounts in the European context*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-05174-7>
- Scott, W. (2015). *Financial Accounting Theory*. (7ª ed.). Pearson Prentice Hall.
- Secretariat Tax Administration Diagnostic Assessment Tool. (Abril de 2019). *Field Guide*. <https://www.tadat.org/fieldGuide>
- Tait, A. (1988). *Value Added Tax. International Practice and problems*. International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781557750129.071>
- Terkper, S. (2008). *Accounting Challenges for Semi-Autonomous Revenue Agencies in Developing Countries* [IMF Documento de Trabajo N°08/116]. Fiscal Affairs Department. <https://doi.org/10.5089/9781451869767.001>
- Verhaegen, P. A., D'hondt, J., Vandevenne, D., Dewulf, S. y Dufloy, J. R. (2011). Identifying candidates for design-by-analogy. *Computers in Industry*, 62(4), 446-459. <https://doi.org/10.1016/j.compind.2010.12.007>

Watts, R. y Zimmerman, J. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting Review*, 53, 112-134.

Watts, R. y Zimmerman, J. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *Accounting Review*, 54(2), 273-305.

Williamson, O. (1971). The vertical integration of production: market failure considerations. *The American Economic Review*, 61(2), 112-123.

Wynne, A. (2007). Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting. *Public Fund Digest*, 6(1).

Zimmerman, J. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of accounting research*, 15, 107-144. <https://doi.org/10.2307/2490636>

ANEXO

MANUAL DE LAS CUENTAS BÁSICAS UTILIZADAS EN RELACIÓN CON EL REGISTRO DE LOS RECURSOS Y CRÉDITOS TRIBUTARIOS DEL IVA

Se incluyen aquí los motivos de débito y crédito más significativos de cada cuenta.

ACTIVO:

DÉBITO FISCAL IVA INSINUADO

Rubro: Créditos por tributos.

Mantiene subcuentas por cada Responsable IVA.

Se debita:

- por la generación del comprobante respaldatorio de una operación gravada en el impuesto al valor agregado en el período en que acaece el hecho imponible del tributo,

- por ajustes que impliquen aumentos de su saldo.

Se acredita:

- por la inclusión en la declaración jurada determinativa del impuesto al valor agregado en cada período por cada responsable del tributo devengado por la operación gravada previamente insinuada,

- por ajustes que impliquen disminuciones de su saldo.

Saldo habitual y significado: deudor. Representa el monto correspondiente al impuesto al valor agregado consignado en los comprobantes respaldatorios emitidos de operaciones gravadas, pendientes de incluirse en la declaración jurada determinativa del tributo como débitos fiscales para ese responsable.

DÉBITO FISCAL IVA DECLARADO

Rubro: Créditos por tributos

Mantiene subcuentas por cada Responsable IVA.

Se debita:

- por la inclusión en la declaración jurada determinativa del impuesto al valor agregado del período del que se trate de cada responsable, del monto total del débito fiscal generado por operaciones gravadas en el impuesto,
- por ajustes que impliquen aumentos de su saldo.

Se acredita:

- por la refundición de sus montos en el saldo neto de la DJ de IVA presentada por cada período,
- por ajustes que impliquen disminuciones de su saldo.

Saldo habitual y significado: deudor. Representa el monto correspondiente al impuesto al valor agregado informado como débito fiscal en la declaración jurada determinativa del impuesto de presentación mensual, antes de su refundición en el saldo neto de la DJ de cada período.

SALDO DJ IVA

Rubro: Créditos por tributos (Puede representar deudas por tributos)

Mantiene subcuentas por cada Responsable IVA.

Se debita:

- por la refundición de los montos declarados de débitos y créditos fiscales, cuando surge un saldo a cobrar por parte del Fisco de la DJ.
- por la devolución de los saldos a favor de los responsables.
- Por ajustes que impliquen aumentos de su saldo.

Se acredita:

por la refundición de los montos declarados de débitos y créditos fiscales, cuando surge un saldo a favor del responsable en la DJ,

- por el pago, compensación u otra forma de extinción de la obligación del saldo de la declaración jurada con saldo a favor del Fisco,
- por ajustes que impliquen disminuciones de su saldo.

Saldo habitual y significado: deudor o acreedor. Representa el monto total a cobrar a los responsables por las declaraciones juradas determinativas presentadas (saldo deudor) o la obligación del fisco de reintegrar montos de tributos anticipados (saldo acreedor).

Los mayores de esta cuenta deberían integrarse dentro del sistema de cuentas corrientes tributarias que tenga en funcionamiento el organismo.

PREVISIÓN PARA IVA INCOBRABLE

Rubro: Créditos por tributos (regularizadora)

Se debita:

- por la declaración de incobrabilidad de créditos por IVA de ejercicios anteriores,
- por ajustes que impliquen disminuciones en su saldo.

Se acredita:

- por la constitución y/o aumento de su saldo por las estimaciones periódicas de créditos por IVA que eventualmente resultarán incobrables,
- por ajustes que impliquen aumentos en su saldo.

Saldo habitual y significado: acreedor. Representa el saldo disponible para cubrir incobrabilidades de declaraciones juradas determinativas de impuesto al valor agregado de ejercicios anteriores, en un momento determinado.

PASIVO:

CRÉDITO FISCAL IVA INSINUADO

Rubro: Deudas por tributos

Mantiene subcuentas por cada Responsable IVA.

Se debita:

- por la inclusión en la declaración jurada determinativa del impuesto al valor agregado del período del que se trate de cada responsable, del monto total del tributo computado por operaciones gravadas,
- por ajustes que impliquen disminuciones de su saldo.

Se acredita:

- por la generación del comprobante respaldatorio de una operación gravada en el período en que se produce el hecho imponible en el impuesto al valor agregado que da derecho al cómputo al comprador o prestatario,
- por ajustes que impliquen aumentos de su saldo.

Saldo habitual y significado: acreedor. Representa el monto correspondiente al impuesto al valor agregado consignado en los comprobantes respaldatorios emitidos por operaciones gravadas, pendientes de incluirse en la declaración jurada determinativa del tributo de dicho período como créditos fiscales para los responsables.

CRÉDITO FISCAL IVA DECLARADO

Rubro: Deudas por tributos

Se debita:

- por la refundición de sus montos en el saldo neto de la DJ de IVA presentada por cada período,
- por ajustes que impliquen disminuciones de su saldo.

Se acredita:

- por la inclusión en la declaración jurada determinativa del impuesto al valor agregado del período del que se trate de cada responsable, del monto total del crédito fiscal computado por el impuesto,
- por ajustes que impliquen aumentos de su saldo.

Saldo habitual y significado: acreedor. Representa el monto correspondiente al impuesto al valor agregado informado como crédito fiscal en la declaración jurada determinativa periódica, aún no refundido en el saldo neto de la DJ.

RECURSOS:

RECURSOS TRIBUTARIOS IVA

Se debita:

- por ajustes que impliquen disminuciones en su saldo.

Se acredita:

- por el devengamiento del recurso tributario al momento del acaecimiento del hecho imponible del IVA con la emisión del respectivo comprobante respaldatorio por parte de los Responsables hacia Consumidores Finales u otros agentes del sistema que no puedan recuperar el crédito fiscal implicado en la operación,
- por ajustes que impliquen aumentos en su saldo.

Saldo habitual y significado: acreedor. Representa el monto total devengado por el impuesto al valor agregado desde el inicio del ejercicio económico.

COSTOS:

QUEBRANTOS ESTIMADOS POR IVA INCOBRABLE

Se debita:

- por la constitución o aumento periódico de la previsión para créditos por impuesto al valor agregado incobrables,
- por ajustes que impliquen aumentos en su saldo.

Se acredita:

- por ajustes que impliquen disminuciones en su saldo.

Saldo habitual y significado: deudor. Representa las pérdidas estimadas que se proyecta sufrirá el Tesoro Nacional por las declaraciones de incobrabilidad de los créditos ya registrados del impuesto al valor agregado durante los próximos períodos.

CUENTAS DE MOVIMIENTO:

DIFERENCIAS INSINUADO – DECLARADO A CONCILIAR

Mantiene subcuentas por cada Responsable IVA.

Se debita:

- por discrepancias, aún no debidamente analizadas o conciliadas, entre los débitos y créditos fiscales IVA insinuados y los débitos y créditos fiscales IVA declarados de cada responsable, cuando el saldo neto a favor del Fisco resulte mayor considerando los valores insinuados que los declarados.
- por ajustes, en especial los ligados al proceso de conciliación de las diferencias identificadas, que impliquen aumentos en su saldo.

Se acredita:

- por discrepancias, aún no debidamente analizadas o conciliadas, entre los débitos y créditos fiscales IVA insinuados y los débitos y créditos fiscales IVA declarados de cada responsable, cuando el saldo neto a favor del Fisco resulte menor considerando los valores insinuados que los declarados,
- por ajustes, en especial los ligados al proceso de conciliación de las diferencias identificadas, que impliquen disminuciones en su saldo.

Saldo habitual y significado: saldada. Representa los montos de las discrepancias aún no conciliadas entre los valores insinuados y los declarados en relación con débitos y créditos de IVA que aún no han sido conciliadas o revisadas en profundidad ni han sufrido los procedimientos legales correspondientes para que se conviertan en créditos o pasivos identificables.