

Sección artículos de investigación científica

Recursos y costos tributarios. Consideraciones necesarias para la definición del sistema de coparticipación federal en Argentina
Tax revenues and tax expenditures. An unavoidable analysis for a new tax sharing system in Argentina

Sergio M. Hauque^a

Fecha de recepción: 11/06/2009

Fecha de aceptación: 01/04/2011

Resumen

El trabajo analiza la importancia de una adecuada definición de los recursos y costos tributarios para establecer el sistema de coparticipación federal de impuestos en Argentina, dentro de una propuesta que considera como variable determinante de los recursos a recibir por cada jurisdicción, los costos estándares para el cumplimiento de las "competencias, servicios y funciones" atribuidas a cada una de ellas.

La registración de los recursos sobre la base de lo devengado, sosteniendo que los tributos son "ganados" en el momento en que se producen sus hechos imposables, permitiría la atribución de los recursos al momento de la transferencia de valor económico al sector público. Este sistema obligaría, al mismo tiempo, a explicitar un conjunto de costos ligados a los tributos que actualmente se encuentran ocultos en las registraciones públicas, permitiendo contar con la información necesaria para una distribución más racional de los recursos públicos.

Palabras clave: Coparticipación, recursos devengados, costos tributarios

Abstract

This paper deals with the importance of an adequate definition of tax revenues and tax costs to establish the future Federal Tax Sharing system in Argentina. The analysis considers the standard costs for the fulfillment of the "competences, services and functions" attributed to each federal jurisdiction, as a determinant variable for revenue distribution among them.

An adequate concept of "accrual basis" for tax revenue recording, implies that revenues are "earned" by the time the tax event occurs or when the economic value is transferred to the Public Sector. This recording system will allow showing a set of

^a Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional del Litoral y Universidad Nacional de Entre Ríos. E-mail: shauque@fce.unl.edu.ar

implicit revenue costs, nowadays hidden in our public accounts, thus providing the required information for a rational tax sharing system in Argentina.

Key words: Tax sharing system, accrued revenues, tax costs

JEL: H7

Introducción

La coparticipación federal en Argentina es un tema manido. Simplemente “sobre la cuestión se ha escrito mucho y se ha hecho casi nada” (Cao, 2008: 121). En abril de 2010, una consulta en un buscador de Internet¹ nos muestra para “coparticipación federal” 70 900 aciertos en páginas de Argentina, dentro de un total de 97 700 para esa expresión en toda la *Web*, lo que representa más de un 70% del total mundial. Más allá de los sesgos que implica la expresión por su difusión en nuestro sistema legal, resulta impresionante observar la importancia que detenta este tema en la Argentina². Sin embargo, cuando a los hechos nos remitimos, no hay proyectos de ley de modificación del sistema con estado parlamentario a la fecha, ni visos de que algún proyecto pueda lograr consenso en el futuro cercano³.

Recordemos que la instauración de un nuevo sistema *es un mandato constitucional incumplido con una mora que ya supera una década*. La cláusula transitoria sexta de nuestra Constitución sigue subrayando que: “[u]n régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996...”. Los constituyentes de Santa Fe y Paraná de 1994 mandaron al Congreso Nacional y a las Legislaturas provinciales⁴ una tarea que aún no se cumple, a pesar de haber superado el plazo en más de trece años.

El problema es complejo, pero aún así central para la conformación de una federación estable. El financiamiento de las actividades públicas en el Estado Federal argentino dista mucho de resolverse con una mágica lista de porcentajes cuya sumatoria cumpla la única condición de igualarse al 100%, con una mayoría de legisladores que la voten. Tampoco se encuentra el “hilo de Ariadna” que nos permita salir del “laberinto” de la coparticipación, si nos concentramos en discutir cómo distribuir los recursos existentes, sin analizar antes en qué se utilizarán. Como nos recuerda el doctor Garat citando a Braceli: “[c]omo ha señalado Orlando Braceli, es muy difícil discutir este tema sin discutir y resolver qué hace el Estado a cada nivel de

¹ En www.google.com.ar. Más allá de los sesgos que pueden tener los buscadores utilizados desde la Argentina se observa un porcentaje mayor aún consultando www.yahoo.com.

² Cao (2008) realiza una comparación con otros términos que considera relevantes y obtiene la misma conclusión.

³ Aún así el tema concita y mantiene la atención de los expertos en finanzas y políticas públicas. Cfr. “SuplementoEconómico”, *Diario La Nación*, 25 de abril de 2010.

⁴ Téngase en cuenta que la norma de coparticipación debe ser una “ley convenio” de derecho intrafederal.

gobierno para la provisión de los bienes públicos” (Garat en Hernández, 2008: 100-101).

Uno de los principales riesgos de esta injustificable demora, es que los representantes legislativos decidan en algún tiempo que es su momento de actuar, y que, con un horizonte de tiempo muy limitado, elijan, de un limitado “menú”, un conjunto de parámetros devolutivos y redistributivos con alguna ponderación más o menos justificable, y establezcan rápidamente un nuevo “sistema provisional” coherente con el “mosaico partidario” que exista en ese momento, al estilo de la vigente Ley 23548. Ese no será el sistema armónico y estable que necesitamos para asegurar la federación argentina.

Se ha analizado en trabajos anteriores la necesidad de contar previamente con una respuesta racional a la pregunta central: ¿en qué utilizaremos los recursos?, como prerequisite para cualquier distribución⁶. Resultará luego necesario analizar cuánto costará llevar a cabo efectivamente las distintas “competencias, servicios y funciones” que cada uno de los actores del sistema tiene adjudicados en el sistema argentino⁷.

No alcanza con saber qué debe hacer cada actor del sistema, sino que también debemos saber cuánto debería costar dicho accionar. Decimos “debería” ya que una de las reglas del sistema, si queremos evitar la inclusión de mecanismos de incentivos “perversos”, será que cada actor cuente con los recursos para hacer frente a los costos de eficiencia estándar que requieran sus actividades, y que los desvíos negativos o positivos respecto de ellos, perjudiquen o aprovechen solo a los responsables de dichos desvíos. Si una jurisdicción resulta más eficiente que el promedio para el cumplimiento de alguna función, por la calidad de su gestión, por lo que los costos que enfrenta para realizar idéntica actividad son menores a los de otra jurisdicción menos eficiente, no por ello deberá recibir menores recursos. A pesar de que esta regla parece obvia, su cumplimiento requiere plena información transparente y contrastable intersubjetivamente sobre los estándares de costos de las funciones de producción públicas. Esta matriz de datos no existe en Argentina, pero creemos que puede ser realizada luego de un arduo trabajo, transformando el sistema contable público argentino desde una base casi exclusivamente financiera hacia un conjunto de información que permita generar datos económicos y patrimoniales confiables.

Sin embargo, los problemas de información sobre flujos periódicos correspondientes al sector público, para la búsqueda de una solución a la distribución de los recursos federales, no terminan en el problema de los costos, sino que recién comienzan allí. En la línea de determinar los parámetros necesarios para la distribución racional de los recursos, intentaremos analizar, en este trabajo, los distintos métodos de registro de los recursos públicos y el tratamiento de los costos asociados a la función recaudatoria. Consideramos así necesario contar con registros

⁵ Recordemos que el artículo 1 de la Ley 23548 que aún nos rige señala: “Establécese a partir del 1 de enero de 1988, el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias, conforme a las previsiones de la presente Ley”.

⁶ Cfr. entre otros Garat en Hernández (2008).

⁷ Expresión incluida en el artículo 75 inciso 2 de la CNRA.

contables públicos *on full accrual basis* también respecto de los recursos públicos y los costos asociados a su obtención. En los sistemas informativos actuales estos costos se “netean” del flujo positivo “recaudación”, ocultándose del escrutinio de la opinión pública y los organismos de contralor.

1. Los flujos de recursos públicos y su atribución a los distintos períodos de tiempo

1.1. Una introducción al problema

Desde antaño, el sector público ha registrado sus recursos y sus gastos conforme criterios distintos a los de la microcontabilidad privada. Resultaba tradicionalmente aceptado que la contabilidad pública⁸ mantuviera principios básicos diferentes respecto de la contabilidad de los entes microeconómicos, al mismo tiempo que sostuviera una marcada autonomía didáctica.

En una aproximación general, se sostenía que las registraciones contables del sector público se caracterizaban por una atribución de los flujos de recursos y gastos, determinada en general por el llamado “criterio de lo percibido”, mientras que la tradicional contabilidad microeconómica de los entes privados utilizaba el “criterio de lo devengado”, intentando ligar los recursos y los gastos a los períodos de tiempo en los que se produjo su hecho generador. Es así que el enfoque que prima en los informes contables públicos es el financiero, más allá de que resulten proyectados, como el presupuesto; o históricos, como la cuenta de inversión.

En las últimas décadas, a partir de desarrollos doctrinarios y normativos⁹, la contabilidad del sector público ha tendido a acercarse a un sistema de atribución de recursos y gastos denominado por las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público como “método de acumulación” y en la Recomendación Técnica Normativa 1 de la FACPCE sobre Marco Conceptual Contable para la Administración Pública como “etapa de devengado”, compatible con el utilizado desde antaño por la Contabilidad Microeconómica privada:

⁸ Así como la contabilidad nacional o de cuentas nacionales, denominada también contabilidad macroeconómica (cfr. Mattesich, 2002). A lo largo de este trabajo, utilizaremos la clasificación de Mattesich en microcontabilidad (de los entes microeconómicos privados y del sector público) y macrocontabilidad (sistema de cuentas nacionales). Sobre la posibilidad de utilizar desarrollos típicos de la microcontabilidad privada cfr. Di Russo et al, 2002.

⁹ En Argentina especialmente la Ley 24156 de 1992 y las legislaciones subnacionales dictadas en consonancia con los principios de la misma, y en el nivel internacional la difusión a partir de 2000 de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Recordemos que a partir de la entrada en vigencia del Systema of National Accounts 1993 (SNA 1993) las normas macrocontables se pronunciaron definitivamente a favor del “full accrual accounting” adoptando generalizadamente el criterio de lo devengado. A partir de 2001 el Government Public Finance Statistics System compilado por el Fondo Monetario Internacional también adoptó el criterio de lo devengado. En resumen, en la actualidad parece muy clara una tendencia internacional, compartida por nuestra Recomendación Técnica Normativa 1 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas emitida en 2008 para lograr transformar en la práctica las cuentas gubernamentales sobre la base del criterio de lo devengado.

Por *método de acumulación* 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 únicamente cuando se percibe o efectúa 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 períodos contables a los que corresponden. Los elementos asentados en el sistema contable de acumulación son el activo, el pasivo, el activo/patrimonio neto, los ingresos y los gastos (Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 1).

Sin embargo, el proceso de transformación de la contabilidad pública resulta lento y difícil, por los inconvenientes que implica esta transición, a pesar de los esfuerzos internacionales sobre el tema (Cfr. entre otros IFAC, 2002; Bloem, 2000 y Efford, 1996). En el caso de los flujos negativos, la utilización de este criterio nos lleva a transformar el flujo financiero del “gasto público” en el flujo económico del “costo público”, debiendo realizar para ello el Estado adecuaciones en sus registros contables. En efecto, si aceptamos que la “distancia” entre los flujos financieros y los flujos económicos de un período de tiempo, se encuentra en las variaciones de los inventarios iniciales y finales de dicho período¹⁰, nuestra transición plena del concepto de gasto al concepto de costo, requiere un completo desarrollo de la contabilidad patrimonial del sector público, área que aún en la actualidad se encuentra lejos de dicho estadio en la Argentina¹¹.

2. La atribución de los recursos y de sus costos asociados a los períodos de tiempo

Llegamos así al centro del enfoque que propiciamos en este trabajo respecto del análisis de los recursos públicos, el que debería ser utilizado más allá de la “mezcla” concreta de tributos que elijan los legisladores y de quienes serán los responsables concretos de su administración. En este sentido y, teniendo en cuenta que muchas veces las acciones de administración tributaria en nuestros países son más significativas que las relacionadas con la política tributaria, recordamos que “...quizás el hecho más notable de toda la literatura tributaria, no sólo la referida al IVA, es la casi total ausencia del análisis de los incentivos a recaudar (Llach, 2001)”. Esto es así, ya que solo se tienen en cuenta en los análisis de los sistemas de distribución de recursos los montos recaudados o a recaudar efectivamente, desde un punto de vista exclusivamente financiero, sin tener en cuenta todos los “costos de oportunidad” de dicha recaudación.

La labor más difícil es, no solo realizar una reingeniería de las leyes tributarias, sino repensar el enfoque que tenemos sobre los recursos públicos. Estas tareas deben

¹⁰ Teniendo en cuenta que para el caso de una contabilidad exclusiva de los flujos financieros los únicos activos y pasivos que se reconocen son los que implican stocks de medios de pago.

¹¹ Cfr. entre otros www.clarin.com/suplementos/zona/2009/02/15/z-01859283.htm.

mover el centro del análisis desde los montos efectivamente recaudados, dirigiendo nuestros esfuerzos hacia la determinación de los montos “devengados”, según una definición adecuada de dicho concepto¹².

Los textos de Finanzas Públicas y de Derecho Financiero¹³ se encargan de destacar las diferencias que se marcan en el proceso presupuestario para los recursos y los gastos públicos:

Así como para los gastos el presupuesto autoriza y limita [...] para los recursos carece de esos dos caracteres. La facultad para recaudar determinados ingresos no emerge de la ley de presupuesto, sino de las leyes tributarias creadoras de fuentes de ingresos públicos. El cálculo de recursos tampoco es limitativo; sólo reviste carácter estimativo (Atchabahian, 2008: 161).

Esta conformación del proceso genera las siguientes consecuencias sobre los flujos de gastos y recursos:

1 El concepto y monto de gasto incluido en la Ley Presupuestaria Anual resulta, al mismo tiempo que una estimación razonable de los montos a gastar, el límite de la autorización legislativa al Poder Ejecutivo para realizar dichos gastos. A través de la cuenta de inversión, el Poder Legislativo debe considerar los montos de gastos devengados por el período precitado, al mismo tiempo que conoce los montos efectivamente pagados por cada concepto, pudiendo compararlos con los autorizados en el presupuesto y analizar los llamados “residuos pasivos” que se generan ante gastos devengados y no pagados.

1 Los montos de recursos presupuestados, esencialmente tributarios, reflejan solo una estimación razonable de los montos a cobrar en concepto de los distintos tributos. Esto es así, ya que la autorización para el cobro de los tributos se otorga al Poder Ejecutivo a través de la vigencia de las leyes que instauran cada uno de ellos. Sin embargo, la información que se obtiene de forma habitual a través de la cuenta de inversión no diferencia entre recursos devengados y recursos efectivamente cobrados en el período bajo estudio, por lo que la información patrimonial de créditos del sector público, relacionada con la gestión tributaria resulta deficiente, obstando el control cabal del Poder Legislativo en relación con el mandato de cobro de tributos otorgado en cada una de las leyes que los impusieron.

Dice Atchabahian sobre el tema, refiriéndose a la etapa del devengado como la de fijación del tributo:

En la Argentina la fijación carece de relevancia contable; de ahí que no se exija su registración contable, no se apropien las rentas públicas al ejercicio sobre la base de esta etapa, ni la contabilidad del presupuesto de recursos registre más que los importes estimativos contemplados en el respectivo cálculo previsto en la ley de

¹²Hemos sostenido en trabajos anteriores que el concepto de “devengado” puede tener un contenido concreto convencional en diferentes contextos de aplicación.(Cfr. Hauque et al, 2006)

¹³Cfr. entre muchos otros Atchabahian, 2008 y Giuliani Fonrouge, 1997.

presupuesto y las cantidades realmente ingresadas al tesoro por ese concepto.

La situación descripta fue la resultante de aplicar el artículo 66 inciso b) de la ley de contabilidad. En el régimen de la ley 24.156 se mantiene vigente este orden de cosas [...] El reglamento de la ley [...] no señala procedimientos para el registro de la etapa de fijación de los recursos¹⁴ (Ob. cit., 426/7. El destacado es nuestro).

En este sentido, resulta pertinente recordar que es tradicional, en la literatura sobre administración tributaria, analizar su desempeño sobre la base de las llamadas “brechas” de mora y evasión respecto de los montos recaudados. Este esquema puede ser completado para incluir la totalidad de los flujos positivos que con criterios de “costo de oportunidad” debemos considerar a los efectos de los recursos tributarios.

┆ El producto máximo de la utilización plena de las posibilidades de ejercicio de las potestades tributarias de cada actor en el marco de la Constitución Nacional y otras normas supralegales, determina el concepto más amplio posible de “recurso tributario”, más allá de que dichas posibilidades se ejerzan efectivamente a través de leyes concretas. Su límite preciso es difícil de definir ya que no resulta sencilla una demarcación exacta de su cuantía total, teniendo en cuenta que implica estimaciones del producido de potestades tributarias que efectivamente no se utilizan.

┆ La cuantía total de los recursos a obtener, conforme a la política tributaria conformada por leyes en sentido formal vigentes, determina el contenido de un segundo concepto un poco menos amplio de “recursos tributarios”. Se encuentran aquí la totalidad de los hechos imposables no exentos que las leyes tributarias mandan efectivamente al fisco determinar y recaudar, más allá de que efectivamente lo sean. El límite de su cuantificación concreta también es difuso, ya que la correcta definición de todos los hechos imposables del sistema muchas veces se encuentra indefinida por el fenómeno de la elusión tributaria. La diferencia entre en este enfoque y el anterior, resultaría en una posible definición de los llamados “gastos tributarios”¹⁵, ya que cuantificaría las posibilidades de ejercicio del poder tributario del Estado dentro del marco constitucional vigente, respecto del que el Poder Legislativo voluntariamente se abstiene de realizar. Dice Nuñez Miñana, al intentar definir los gastos tributarios, en el caso del impuesto a la renta:

[S]e ha postulado la conveniencia de reconocer y cuantificar explícitamente estos “gastos impositivos” (*tax expenditures*); (ya que) desde el punto de vista práctico, estos subsidios implícitos, otorgados a través de deducciones o exenciones de cualquier índole, serían

¹⁴A pesar de que la ley es muy clara en su artículo 32 cuando señala que “[L]as jurisdicciones y entidades comprendidas en esta ley están obligados a llevar los registros de ejecución presupuestaria en las condiciones que les fije la reglamentación. **Como mínimo deberán registrarse la liquidación o el momento en que se devenguen los recursos** y su recaudación efectiva...” (El destacado es nuestro).

¹⁵Un estudio que estimó su cuantía para el año 2008 en Argentina la situó en el 2,21% del producto bruto interno (Cfr. Filc, 2008: 217).

equivalentes a cobrar en su totalidad los impuestos y con la recaudación hacer frente a gastos explícitos con la misma finalidad” (Nuñez Miñana, 1998: 213).

Entendemos que este enfoque es extrapolable al total de las potestades tributarias garantizadas constitucionalmente a cada uno de los actores. Si una de las jurisdicciones decide no utilizar sus potestades tributarias a pleno, quizás para incentivar la actividad económica o la radicación de determinado grupo poblacional, incurre en un verdadero “costo de oportunidad” para todo el sistema, que debería ser soportado exclusivamente por dicho actor, del mismo modo que cuando hace frente a un costo explícito erogable.

1 Un concepto aún más restringido de “recurso tributario” incluye todos los hechos imponibles que se determinan efectivamente por el fisco o por los propios contribuyentes y llegan por ende a conocimiento del ente de administración tributaria. Su cuantificación debería ser precisa, ya que no debería haber dudas, en un contexto de una administración tributaria que cumple con sus funciones mínimas, de los montos efectivamente determinados a favor del fisco. La diferencia con el concepto descrito en el punto anterior, está constituida por la siempre existente evasión tributaria.

1 El concepto más restringido de “recurso tributario” es el más tradicionalmente usado e incluye solo los montos que en efecto produjo la recaudación de tributos. La diferencia con el concepto del punto anterior resulta de restar el conjunto de tributos netos a cobrar por el Estado, respecto del total de tributos existentes al inicio del período examinado, y tradicionalmente se define como mora tributaria.

Analicemos los efectos de mantener registros de los recursos basados únicamente en el criterio de lo efectivamente recaudado. Si solo se tiene información sobre los montos recaudados por el Estado, solo obtendremos información sobre recursos netos de ciertos costos, ocultando así información referida a los verdaderos costos totales del sistema. Recordemos que hemos sostenido anteriormente que los incentivos correctos del sistema de coparticipación, funcionarían cuando cada actor reciba recursos para hacer frente a los costos estándares de eficiencia equivalente para todas sus “competencias, servicios y funciones”, mientras que los desvíos de aquellos costos deberán ser aprovechados o soportados por sus causantes. Si “ocultamos” algunos costos significativos ¿cómo podremos determinar sus estándares? Si la contabilidad pública solo informa los montos recaudados ¿cómo podrá la opinión pública analizar correctamente el costo de la función de recaudar las rentas públicas y/o de los subsidios y subvenciones implícitos que el Poder Legislativo eligió conceder?¹⁶

¹⁶Mucho más aún, si aceptamos con Bird y Casanegra de Jantscher (1992) que en algunos países “la política tributaria es su administración tributaria”, sin esta información ni siquiera conoceremos los lineamientos generales de la verdadera “política tributaria” de ese país. Es así que consideramos que la contabilización de los recursos públicos en la etapa de su devengamiento, tiene mucho que ver con las posibilidades de control efectivo de la labor de los administradores tributarios y por ende imponer incentivos a una correcta recaudación de tributos.

Como ejemplo, podemos pensar que en un contexto en que solo se analicen los montos recaudados; si el “fiduciario” encargado de recaudar montos a coparticipar mejora su eficiencia, no se aprovecha plenamente de sus resultados no aprovecha plenamente de sus resultados, ya que debe remitir parte de la mejora a quienes nada hicieron por ella. Del mismo modo, su accionar deficiente afecta de forma negativa a todos los receptores de coparticipación que tampoco merecen sufrir este efecto.

Tres requisitos son indispensables para realizar este tipo de análisis:

┆ La atribución de los flujos de recursos a los distintos períodos de tiempo sobre la base del criterio de lo devengado.

┆ La separación del “recurso bruto devengado” respecto de los costos de oportunidad de la recaudación que desnudan los distintos conceptos de “recurso tributario” arriba analizados.

┆ La consideración de estos costos implícitos en términos estándares, permitiendo que los desvíos positivos o negativos sean solo aprovechados o soportados por el actor responsable.

3. ¿Es válido un concepto tan amplio de recurso tributario devengado?

Si debemos aceptar la transición del concepto de “gasto” al concepto de “costo”, deberemos de igual modo entender que la comparación debe realizarse no con los “ingresos” cobrados sino con los “recursos” devengados, más allá de que esta transición resulte más compleja de llevar adelante en la práctica.

Nos dice, sobre la utilización del concepto de lo devengado en el caso de los flujos positivos del sector público, 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 crédito del Estado, sobre el cual se imputarán los pagos que efectúe cada contribuyente, pudiendo así generar una “cuenta corriente fiscal”.

Resumiendo lo expuesto, el Sistema de Contabilidad Gubernamental en la Argentina se sustenta en el “devengado”, con la particular característica de los recursos tributarios, para los que se podría definir una superposición del devengado con el percibido (Informe sobre el Sistema de Contabilidad Gubernamental en la Nación Argentina. Dra. Carmen Giachino de Palladino obtenido en [http:// www.facpce.org.ar /boletines/45/](http://www.facpce.org.ar/boletines/45/) Informe sobre el Sistema de Contabilidad Gubernamental en la Nación Argentina5.htm 16 de julio de 2006).

Al respecto señala la nueva norma sobre Contabilidad del Sector Público de la FACPCE publicada durante 2008¹⁷, buscando una definición más adecuada de lo devengado para el caso de la Administración Pública en el caso de los recursos, dentro de la corriente de transición hacia la “accrual basis”:

“El devengado de los recursos es el momento en que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en la composición del patrimonio de la Administración Pública, originada en el ejercicio de su poder de imperio o en transacciones con incidencia económica y financiera, independientemente del momento en que se produzca el ingreso de fondos, dando origen a un crédito.

...

Tributarios: es el momento en que nace el derecho crediticio de la Administración Pública a percibir una suma cierta que surge de la fijación. La fijación consiste en la individualización del deudor sujeto de la tributación, la liquidación de la suma cierta y el momento del

¹⁷Recomendación Técnica Normativa 1 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas “Marco Conceptual para la Contabilidad del Sector Público”

vencimiento” (Recomendación Normativa para el Sector Público 1. FACPCE).

Existen dificultades especiales en cuanto al registro de los recursos públicos de acuerdo al criterio de lo devengado, pero ninguna de ellas justifica el “ocultamiento a través de netos de recaudación” de costos que *deben ser tomados en cuenta para la atribución de los recursos del sistema, conforme a los parámetros del artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional, en especial con el objeto de brindar incentivos para desempeñar correctamente la función de recaudación por parte de todos los actores.*

¿Por qué resulta tan importante el contenido del concepto de "devengado" para definir el de recurso tributario para nuestro sistema? Precisamente, porque será este contenido el que nos permita evitar el “neteo” u “ocultamiento” de verdaderos costos significativos relacionados con la política y la administración tributaria de los actores, que deberían discrimarse para mostrarse en su porción estándar separada de sus desvíos, de manera tal que estos perjudiquen o aprovechen exclusivamente al actor responsable. Al mismo tiempo, nos permitirá reconocer los saldos netos a cobrar de tributos que la actual contabilidad patrimonial del sector público no registra plenamente. *A los efectos de nuestro “rompecabezas” fiscal federal en la Argentina, resulta harto conveniente, en nuestra opinión, una definición amplia de recurso fiscal.*

Veamos un ejemplo abstracto. Supongamos que en un momento t_0 uno de los actores del sistema determina la entrada en vigencia de un tributo de autodeterminación por parte del contribuyente, dentro de un ejercicio regular de sus potestades tributarias consagradas por el sistema constitucional y legal. En el hipotético caso de haber ejercido la totalidad de las potestades tributarias que el sistema le otorgaba, sin reconocer exenciones o deducciones especiales, los contribuyentes deberían haber determinado un total de obligaciones tributarias por un monto total de \$150 correspondientes al período 1. Al momento t_1 , en el que finaliza el período 1, los contribuyentes no presentaron declaraciones juradas ni abonaron monto alguno en concepto de dicho tributo, cuando en realidad las declaraciones que se debían presentar, conforme a la ley vigente, hubieran arrojado un monto a pagar de \$100. En el período 2, que transcurre entre los momentos t_1 y t_2 , el fisco realiza una fiscalización que determina el monto adeudado de \$100, el que resulta cuestionado por el contribuyente a través de un recurso administrativo. En el período 3, que transcurre entre los momentos t_2 y t_3 , se produce una resolución de órgano competente que confirma definitivamente la determinación. Supongamos, además, que en el período 4 el contribuyente abona sólo \$10, dejando impago el saldo. Por la inacción del fisco la deuda restante prescribe durante el período 8. Se nos abren varias alternativas de registración contable de esta información, según cuál sea el "hecho generador" que escogamos como válido:

Si definimos que el “hecho generador” del recurso tributario es la existencia de la facultad constitucional y legal de lograr recursos por \$150, deberemos aceptar que el período 1 deberá considerar un flujo positivo de \$150, al mismo tiempo que

informar un flujo negativo de \$50 por el “no uso” de dichas potestades tributarias al haber establecido exenciones y deducciones especiales al objeto general del tributo. Este monto, tal como señalamos más arriba, se acerca al concepto de “gasto tributario”¹⁸, ampliamente difundido en la literatura económica pero no registrado en los sistemas de información contable. Es obvio que su registración no resulta sencilla, ya que es difícil el cálculo “objetivo”¹⁹ de la cuantía del “gasto tributario”.

┆ Si definimos en forma menos amplia que el “hecho generador” del recurso tributario se produjo simplemente por el acaecimiento de los hechos imposables legislados efectivamente en el período 1, no reconoceremos el flujo negativo de \$50 por el “no uso” de facultades tributarias permitidas, “ocultando” así dicho costo. Sin embargo, al momento t_1 , también se deberá reconocer un elemento patrimonial activo con crédito a una cuenta de recursos. El problema resultará al momento de asignarle un monto “objetivo” a dicha registración, en tiempo oportuno²⁰, ya que la declaración no se encontraba a disposición del ente público. Se deberá tener en cuenta que tradicionalmente existen mecanismos de determinación supletoria por parte del fisco para los casos de contribuyentes remisos en la presentación de las declaraciones juradas que permitirían otorgar un valor estimado a esa registración. Observemos que para un sistema tradicional que sólo refleja los flujos de efectivo en relación a los recursos, *aún no tendríamos ninguna información sobre recursos del sistema.*

┆ 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. *Todavía ahora el sistema tradicional de información sobre recursos públicos no nos hubiera dicho nada.*

┆ 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. *El cálculo de la recaudación en su estado actual aún nada nos informa.*

┆ 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 solo por \$10. Los \$90 restantes se nos escaparán otra vez. En cambio, con los criterios*

¹⁸Cfr. entre muchos otros Argañaraz, 2005.

¹⁹Tendemos a utilizar la expresión “alta posibilidad de comprobación intersubjetiva del monto determinado” como sustituto de la inefable y escurridiza “objetividad”.

²⁰La utilización de este “hecho generador” dispararía la necesidad del registro estimado de las pérdidas por evasión en la contabilidad pública.

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, atribuyéndola esencialmente a cuestiones ligadas a la falta de eficacia de la administración tributaria. Obviamente la información contable tradicional nada nos dirá sobre los \$50 que la decisión de política económica de subvencionar a ciertos sectores con exenciones y deducciones especiales nos han privado de recaudar.

Entendemos que la elección del hecho generador “potestad tributaria que permite cobrar el tributo” –en otras palabras el concepto más amplio–, permite obtener la mayor y mejor información sobre el desempeño del sector público. Más allá de que los registros contables oficiales deban realizar registros, mediando un alto grado de prudencia u objetividad, esto no quita que al calcular los recursos devengados a los efectos de la conformación de este sistema, cualquiera sea la mezcla de tributos elegida, *utilicemos el criterio más amplio posible para la definición de recurso, evitando así la ocultación de costos o de activos e incentivando de manera clara al ejercicio eficiente de la función de recaudación.*

Si en el ejemplo arriba detallado, elegimos el cobro efectivo del tributo, podríamos decir solo que el actor del sistema logró recaudar \$10 con su accionar. En cambio, si nos atenemos a la existencia de “hechos generadores” que permitan una definición amplia del concepto “recurso”, concluiremos en que el sector público verdaderamente perdió \$90 por su ineficacia en sus acciones de administración tributaria, \$50 por sus decisiones de eximir en política tributaria, además de los costos financieros implícitos que se implicaron en el cobro tardío de los \$10. Muchos de estos costos pueden no ser estándares y, por ende, no deberían recaer sobre todos los actores del sistema, sino sólo sobre el actor responsable de estas acciones²¹.

Creemos que un ejemplo concreto permitirá comprender aún mejor algunas de las ventajas de este enfoque para el análisis de los recursos del sistema, aún sin necesidad de aplicarlo al sistema de coparticipación federal. La Ley 26476, en vigencia entre el 24 de diciembre de 2008 y el 31 de enero de 2010, incluyó una generosa moratoria para tributos nacionales y un desusado régimen de regularización de tributos evadidos en el pasado, denominado comúnmente “blanqueo”.

¿Cómo analizará el producido de este régimen el registro tradicional de los recursos públicos? Simplemente, informará de un aumento en la recaudación, producido por los cobros de las cuotas de la moratoria y del impuesto sustitutivo del régimen de regularización. *Sin embargo, la realidad que subyace es muy distinta. En*

²¹Los datos requeridos para nuestro nuevo sistema, exigen la conformación de un sistema de información que incluya toda esta información para definir correctamente los parámetros de este sistema. Si tomamos conciencia, luego de la lectura de estos textos normativos, de las complicaciones concretas que genera la determinación de los recursos tributarios devengados de un sector público, cuando el ejercicio es anual, deberemos tener en cuenta que las cuentas nacionales y públicas de los países centrales tienden actualmente a ser realizadas sobre períodos menores (por ejemplo cuatrimestrales), por lo que los problemas de “período de reconocimiento” se multiplican (Cfr. Inst. Estadística y Est. Económicos de Francia, 2007).

uno de los medios de difusión del llamado “blanqueo”²² el fisco señalaba que quien se acogiera a la regularización con destino a inmuebles, habiendo tenido origen los fondos utilizados en el período 2003, lograría un posible ahorro de \$ 266.794, ya que si debía pagar \$ 270.294, abonando \$ 3.500, condonaba todo el resto de la deuda. ¡El ahorro, que es del 98% desde el punto de vista del contribuyente, es a todas luces una grave pérdida del sistema de recursos de igual cuantía! Si el registro de los recursos se realizara sobre la base de algunos de los conceptos más amplios de “devengado”, el logro de un aumento de la recaudación en \$3.500, desde el punto de vista financiero, debería mostrar a la vez como efecto “secundario” la pérdida económica de \$266.794, que debería soportar el actor responsable de su accionar. Se abriría entonces la discusión sobre hasta dónde la participación del Congreso Nacional y el Poder Ejecutivo Nacional, que sancionaron y promulgaron dicha ley pero que también sancionaron y promulgaron las leyes de los impuestos que ahora son condonados, puede afectar los recursos de otros actores que coparticipan del sistema.

Más allá de que lleguemos a la conclusión, en este caso, de que los costos de las acciones del Congreso Nacional deben ser soportados por todos los actores del sistema, el cambio de enfoque nos permitió analizar el problema de los recursos, separado de los costos en que incurren los distintos participantes en el sistema para obtenerlos.

Es necesario destacar que, a pesar de que el sector público no tenga una “función de comercialización” afín a la que se encuentra en las organizaciones que proveen bienes y servicios en el mercado, sus actividades para obtener recursos determinan un conjunto de actividades y costos, parcialmente equivalentes a los que se generan por las relaciones de una empresa privada con sus clientes. Estos costos deberían ser expuestos en “renglones” separados, al igual que aquellos que surgen de los “gastos tributarios” implícitos por la no utilización efectiva de potestades tributarias que posee cada actor dentro del sistema.

La registración de los recursos sobre la base del criterio de lo devengado, sosteniendo que los tributos son “ganados” en el momento en que se producen los hechos imponibles autorizados por el ordenamiento vigente, permitiría la atribución de los recursos al momento de la transmisión del valor económico al sector público. Este sistema de registración, obligaría, al mismo tiempo, a explicitar un conjunto de costos ligados a los tributos que actualmente se encuentran ocultos en las registraciones públicas.

Tengamos en cuenta que, sobre el tema, la IPSAS 23, emitida por la *International Federation of Accountants* en relación con el sector público señala expresamente en su punto 71: “*Taxation revenue shall be determined at a gross amount. It shall not be reduced for expenses paid through the tax system*” (Los recursos tributarios deben ser determinados por sus montos brutos. No deben ser reducidos por los gastos pagados a través del sistema tributario). (La traducción es nuestra).

²²Cft. www.afip.gov.ar durante la vigencia de la Ley 26476.

De esta manera, podríamos agregar al conjunto de costos que determinan las “competencias, servicios y funciones” de cada nivel del Estado Federal, a aquellos asociados a la gestión política y administrativa de los tributos, también en su nivel estándar para que los desvíos que se produzcan puedan aprovechar o perjudicar al actor responsable del mismo. Dichos costos estarían constituidos por:

┆ Los costos representados en los llamados “gastos tributarios”: hace ya tiempo que los economistas han aceptado que los tributos no percibidos por exclusiones, exenciones, desgravaciones y deducciones permitidas legalmente son verdaderos costos soportados por el sistema, actualmente no cuantificados plenamente por el sistema contable público. Su “separación” como verdaderos costos de la política tributaria sostenida por cada nivel de Estado resultará indirectamente en una correcta definición de la cuantía de los recursos brutos.

┆ *Los costos representados por la evasión tributaria:* si al menos definimos a los recursos como aquellos devengados al acontecer el “hecho imponible”, deberemos reconocer como costos del sistema a los montos no recaudados en razón de la evasión tributaria. Más allá de las evidentes dificultades para lograr una cuantificación objetiva de estos montos, no tenemos dudas de que los costos por evasión distan de ser igual a cero y deberían ser estimados para ser incluidos en el sistema de costeo de las “competencias, servicios y funciones”.

┆ *Los costos representados por la incobrabilidad efectiva de los tributos y sus accesorios determinados y no cobrados:* los montos de los tributos que, en definitiva, resultan incobrables por parte del sector público son evidentemente costos del sistema, y no deberían simplemente netearse del monto de recursos. Deberán incluirse en el cuadro de costos sobre la base de sus estándares de eficiencia equivalente.

┆ *Los costos financieros de la mora tributaria:* deberán cuantificarse del mismo modo los costos financieros no recuperados de los casos de mora tributaria. Dicho resultado debería calcularse en términos reales, considerándolos netos de los montos devengados de intereses por mora según la legislación tributaria vigente. De esta manera, en los casos en que la gestión de la mora sea eficiente, recuperando los costos financieros con los intereses por mora, habrá un desvío positivo respecto de los costos financieros estándares que se le carguen al sistema que aprovechará específicamente al actor eficiente.

Recordemos siempre que la importancia de tener en cuenta estos costos por separado, radica en que, si son considerados a sus valores predeterminados como estándares, el sistema contendrá un potente mecanismo implícito de incentivo para aumentar la eficiencia recaudadora. El aumento de la eficiencia recaudatoria de la Nación y de las provincias en los montos coparticipables a provincias y municipios, respectivamente, y de cualquiera de las jurisdicciones respecto de sus recursos propios extra coparticipación, aprovechará exclusivamente al nivel que obtuvo esas mejoras en la eficiencia.

4. Los costos sociales del cumplimiento tributario no internalizados por el sector público

Si intentamos descubrir la totalidad de los costos “encubiertos” de un sistema de recaudación²³, una sección especial la merecen los que podríamos denominar “costos externos” de la Administración Tributaria. Justamente, en un sistema tributario en el que prevalecen los tributos de autodeterminación, proliferan los mecanismos “paratributarios” de anticipos, retenciones y percepciones y se multiplican día a día las obligaciones formales de todos los obligados tributarios, los costos de cumplimiento que ha externalizado el fisco resultan cada vez más significativos.

Sobre el tema se ha dicho:

“¿Qué hay respecto a los costos de cumplir con el Fisco? ¿y que se entiende por costo de cumplir con el Fisco? Son todos aquellos costos directos e indirectos que las empresas tienen que erogar, pago a contadores y abogados por ejemplo, para poder cumplir con el pago de los impuestos [...] Esto te da en promedio, para todas las firmas, un costo de cumplimiento de 1,8%. Si comparamos cuanto le cuesta a la AFIP recolectar todo lo que recolecta, o sea, lo que gasta la AFIP en presupuesto, dividido lo que recauda, te da 1,6 [...] La razón se debe, no a las empresas grandes, sino que a las empresas chicas les cuesta mucho cumplir con el Fisco [...] El 1,8 versus el 1,6 es lo que observamos hoy tal como está dado el sistema tributario” (Auguste en AAVV, 2006: 125).

En el sentido del trabajo direccionado hacia la consecución de un sistema armónico y estable de distribución de recursos, la prioridad debería ser la estandarización del nivel de los costos “externalizados” por parte de las administraciones tributarias de los distintos actores. En efecto, más allá de la necesidad sentida de reducir el nivel de estos costos, a los efectos de la construcción de este sistema solo debemos lograr que ninguna de las administraciones tributarias pueda obtener “ventajas desleales”, desprendiéndose de costos, trasladándolos a los obligados tributarios *en cuantías diferentes a las de las administraciones tributarias de otros actores*.

5. La necesidad de precisar las cuantías de los flujos financieros de transferencias

Este trasvasamiento del sistema hacia un criterio de “devengado” creará un inconveniente al momento de disponer la efectiva transferencia financiera de fondos a las jurisdicciones²⁴. En ese momento, se deberá transformar la variable “recursos devengados por coparticipación para la jurisdicción *a* por el período *x1*” en el concepto “transferencia financiera efectiva por coparticipación para la jurisdicción *a*”

²³Sobre el tema en particular Cfr. el ya mencionado Argañaraz y otros, 2005.

²⁴Es necesario, en todo momento, tener en cuenta que el sistema resulta coherente sólo cuando asume conjuntamente el paso del concepto de “gasto” al de “costo”, con el paso del concepto de “ingreso” al de “recurso”, asumiendo así en forma plena el criterio del devengamiento para la distribución de los recursos del sistema público argentino. Sin embargo, en el momento de definir los flujos financieros, deberemos “volver” desde los flujos devengados hacia los financieros realizando el trabajo inverso.

por el período x1”. Para ello, se deberán tener en cuenta los montos que permanezcan como saldos activos y pasivos en relación con los recursos coparticipados. Decimos saldos “activos y pasivos”, porque así como en un determinado momento en el tiempo existirán montos devengados no cobrados de recursos por tributos en mora o aún no exigibles (saldos activos), también existirán montos cobrados pero no devengados generados, por ejemplo, por anticipos, pagos a cuenta y retenciones (saldos pasivos)²⁵.

No se observa que esta modificación afecte la característica de “automaticidad” del sistema de coparticipación, sino que pone especial énfasis en la calidad de verdadero “fiduciario” del actor encargado de la recaudación de los tributos que luego deben coparticiparse. Se comprendería así, que los recursos que recaudan la Nación y las provincias con destino de coparticipación no son verdaderamente “propios”, sino que son recibidos en calidad de “administradores” de recursos parcialmente ajenos, respecto de los cuales podrán resarcirse de los costos estándares de su administración, pero no retenerlos indebidamente so pena de incurrir en delito flagrante.

6. Conclusiones

Las dificultades para implementar este sistema de información son muchas, pero es dable tener en cuenta que la reciente experiencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina en su desarrollo de “cuentas corrientes tributarias” por contribuyente y de un plan de cuentas específico para “asientos contables” 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 Resolución Técnica 17 de la FACPCE para la microcontabilidad privada²⁶, no tenemos dudas de que la mejora de información referida a los ingentes recursos tributarios que administran los distintos organismos públicos que resultan el centro de nuestro sistema de financiamiento público, pagaría cualquier costo razonable de implementación. *Pensemos que los montos efectivamente recaudados superaron durante el año 2009 para el sector público argentino, en general, la friolera de 33*

²⁵ Al respecto señala la IPSAS 23, en su punto 53: “*In the normal course of operations, a reporting entity may accept resources prior to a taxable event occurring. In such circumstances, a liability of an amount equal to the amount of the advance receipt is recognized until the taxable event occurs*” (En el curso normal de las operaciones, un ente emisor puede recibir recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En esas circunstancias, un pasivo de un monto equivalente a la suma recibida por adelantado debe reconocerse hasta que ocurra el hecho imponible). (La traducción es nuestra). Entendemos que la adopción de este criterio en la contabilidad pública permitiría que las Administraciones Tributaria deban aceptar de inmediato que el actual sistema “paratributario” de retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta no allega recursos genuinos al sistema, sino solamente adelantos financieros a cuenta de obligaciones tributarias que muchas veces no existirán.

²⁶ “Desde un punto de vista social, los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla” (RT 17 Segunda Parte Punto 3.2.2.).

transparente? ¿Cuál habrá sido entonces la cuantía del concepto más amplio de “recurso tributario” entre los aquí definidos?

La utilización de costos predeterminados permite cumplir más acabadamente con el mandato constitucional del artículo 75, inciso 2. *Es necesario que el costeo de los bienes y servicios generados por la realización de las “competencias, servicios y funciones” refleje niveles equivalentes de eficiencia en el proceso de producción de bienes y servicios por los distintos actores del sistema.* No podrán pretenderse mayores recursos para una jurisdicción solo porque esta es más ineficiente en el logro de los objetivos. Si se utilizaran los costos efectivamente incurridos para valorizar las “competencias, servicios y funciones” las protestas sobre la existencia de disímiles niveles de eficiencia en el proceso público de las distintas jurisdicciones serían justificables. Es así, que en el proceso de costeo debemos utilizar “predeterminados estándares” sobre la base de niveles de eficiencia equivalentes en la utilización de los factores e insumos²⁷.

Se ha dicho sobre el tema:

“...tendremos que homogeneizar el costo de estas funciones que el Estado haya de asumir, porque podemos decir por ejemplo que la provincia asuma la administración de justicia y por lo tanto su costo, pero en la Argentina hay jueces de provincia que ganan 20.000 pesos y otros jueces de provincia que por la misma tarea ganan 4.000, y entonces esto lo tenemos que poner en blanco y negro, para que, cuando hablemos del costo de administración de justicia y de los recursos que necesita la provincia, sepamos a lo que nos estamos refiriendo” (Bulit Goñi en AAVV, 2006: 39).

En estas funciones, se encuentra la de recaudar, por lo que sus costos estándares deberán ser incluidos en el conjunto de los costos de las “competencias, servicios y funciones” de cada actor.

Si ha sido difícil hasta el momento dirigir los esfuerzos del sector público hacia la determinación de costos incurridos, mucho más difícil será predeterminar estándares. Sin embargo, creemos que la necesidad de distribuir los recursos sobre la base de niveles equivalentes de eficiencia para cada uno de los receptores, bien vale el esfuerzo de su cálculo. Trabajar lisa y llanamente con costos incurridos generaría incentivos perversos para que los actores desarrollen comportamientos de tipo incremental al solo efecto de obtener más recursos²⁷. La determinación de estos estándares permitirá que cada actor reciba recursos para hacer frente a dichos costos, por lo que, si debido a su accionar concreto, se producen desvíos negativos en los costos incurridos, solo provocarán perjuicios respecto de dicha jurisdicción, mientras que si los desvíos son positivos, la jurisdicción contará con recursos disponibles para enfrentar acciones superadoras de sus “competencias, servicios y funciones” mínimas.

²⁷Esto no quiere decir que el nivel de eficiencia equivalente resulte de “máxima eficiencia posible”. Parece más razonable encarar esta determinación sobre la base de un nivel de eficiencia media en el proceso productivo público y mejorar dicho nivel a medida que el sistema se afiance.

²⁸Cfr. Las Heras, 2004: 141

Entendemos que teóricamente los conceptos de costos estándares y de recursos devengados son los que más se aproxima a una valoración razonada de los sacrificios que cada actor del sistema debe realizar para cumplir con su rol y de los recursos que el sistema provee por cada período de tiempo. Sin embargo, la pregunta puede ser: si no existe un organismo imparcial encargado de la producción de esa información, ¿los resultados podrán ser objetivos? Más aún, si aceptamos que el concepto de devengado incluye en sí la determinación convencional de criterios para la atribución de flujos a períodos ¿no podrá este ser un campo en que impere la discrecionalidad?

En respuesta a este cuestionamiento, tenemos que decir que la mayoría de los proyectos de distribución realizados hasta el momento parten de una base muy limitada al buscar los parámetros de distribución exclusivamente dentro de las variables estadísticas disponibles en la actualidad, originadas en institutos oficiales. En especial, a partir de enero de 2007, los argentinos hemos comprendido que el hecho de que un dato surja de un instituto de información oficial *no asegura en modo alguno su objetividad*. Seguramente el hecho de que un indicador se “produzca” de modo coherente hace ya varios años, brinda más confiabilidad a sus resultados, pero *esto no invalida en modo alguno la posibilidad de utilizar otro tipo de indicadores para la distribución*.

Al comentar los requisitos de una propuesta de reforma se ha señalado: “Uno de los desafíos de este sistema es que debería pasarse de un sistema de coeficientes fijos a uno que responda a la cambiante realidad del país. *De allí la gran importancia de un sistema de estadísticas públicas confiables*” (Filc, 2008: 275. El destacado es nuestro). Creemos que nuestro lema en el campo de la producción de información sobre costos estándares de los distintos actores del sector público argentino, debe ser *“como nada tenemos, todo lo haremos”*²⁹. De más está decir que la labor no será sencilla, que no podrá ser realizada en algunos meses y que el encargado de determinar los valores concretos deberá estar sujeto a la atenta fiscalización de todos los actores, pero consideramos que el beneficio principal de esta tarea será poder contar con un sistema estable de distribución de los recursos públicos en el tiempo.

Si los especialistas argentinos, con el necesario aval político, no son capaces de acordar los criterios necesarios para poder determinar estos flujos y se enfrascan en discusiones bizantinas en las que todas las partes consideran que sus costos son máximos y sus recursos son mínimos y los de los demás actores se comportan exactamente al revés, *esto significará, de modo implícito, que no queremos construir un sistema armónico y estable en el tiempo. La “semilla de desunión” seguirá sembrada en el medio de nuestra federación*.

El principal objetivo de este trabajo es ofrecer una solución estable del problema de la coparticipación, que tiene aristas bastante más complicadas que las de obtener una mayoría calificada en el Congreso de la Nación. Los problemas difíciles y

²⁹Se atribuye el uso de esta frase a Carlos Dittborn, dirigente del fútbol de Chile, que la utilizaba cuando debía convencer a las autoridades de la FIFA de que se iba a poder realizar en ese país el Mundial de 1962, aún ante la inexistencia de infraestructura previa. Demás está decir que el Mundial fue un éxito organizativo.

complejos requieren tiempo y esfuerzos para llegar a soluciones duraderas y de consenso, pero también requieren que pongamos manos a la obra en ellos cuanto antes. *La solución implica iniciar ya un trabajo técnico de recopilación de datos y producción de información confiable y útil sobre productos, costos y recursos públicos en la Argentina. Si el Estado, en cualquiera de sus niveles federales, no lo hace, deberán iniciar esa labor las universidades, las organizaciones no gubernamentales y todos los entes integrados por profesionales interesados en sostener nuestra federación.*

La experiencia argentina de los últimos años nos permite ver que todos los actores se encuentran más cómodos en el actual *statu quo*, y que, más allá de declaraciones retóricas, evitan iniciar el árido camino de la discusión, quizás por miedo a un “salto al vacío”. Muchas veces son las presiones de situaciones políticas coyunturales las que obligan a los actores a precipitar soluciones inmediatas a problemas complejos durante madrugadas plenas de tazas de café cargado, sin tiempo material para pensar alternativas. En este caso, aunque tengamos más de una docena de años de mora con nuestra propia Carta Magna, estamos todavía a tiempo de plantear alternativas técnicas para que en el momento en que las decisiones políticas lleguen a precipitarse, la información disponible sea de excelencia.

El premio a este esfuerzo será que, más temprano que tarde, el Estado y la sociedad civil argentina contarán con una más adecuada distribución de sus recursos fiscales, los que en términos de recaudación efectiva llegaron a representar durante 2009 más de un tercio del producto bruto argentino.

Referencias bibliográficas

- Argañaraz, N. y otros. (2005). “¿Cuál es el verdadero costo de los impuestos? Una revisión de aspectos conceptuales y metodológicos”, *Documento de discusión N° 1 de la Serie Competitividad Fiscal*. IERAL de la Fundación Mediterránea, marzo de 2005.
- ASAP. (2008). *Seminarios de Presupuesto Público 2006-2007*. ASAP, Buenos Aires, agosto 2008.
- Atchabahian, A. (2008) *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. La ley, Buenos Aires, 3° edición.
- Autores Varios. (2006) *Seminario “Hacia un nuevo sistema tributario”*. ACARA y Facultad de Ciencias Económicas UBA, Buenos Aires.
- Bird, M. y Casanegra de Jantscher, M. (1992): “La Administración Tributaria en los países del CIAT”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Bloem A. (2000) *Recording of taxes in national accounts and government finance statistics*. Statistics Department IMF, STD/NA(2000)17. OCDE.
- Cao, H. (2008). “Ortodoxia y revisionismo en el abordaje de la coparticipación federal de impuestos”, *Revista Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental*. Año 14, N° 26, pp. 121-145.

- Di Russo, L. et al. (2002). *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*. Cívica, Cívica, Santa Fe.
- Efford, D. (1996). “The case for accrual recording in the IMF’s GFS system”. IMF Working Paper. Julio.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. (2008). *Recomendación Técnica del Sector Público Nro 1. FACPCE. Buenos Aires, 2008*
- Filc G. (comp.) (2008) *Las políticas fiscales en Argentina: un complejo camino hacia la equidad y la eficiencia*. Fundación CIPPEC, Buenos Aires.
- Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas. (2001) “Crecimiento y equidad en la Argentina. Bases para una política económica para la década. Síntesis y Propuestas”. Disponible en www.fiel.org.ar. Consulta realizada el 17 de febrero de 2009
- Hernández, A. (director). (2008). *Aspectos fiscales y económicos del federalismo argentino*. Academia Nacional de Derecho y Cs. Sociales de Córdoba, 1º edición.
- Hauque, S. (2006). “Coparticipación Federal: Estado actual y cuestiones pendientes”. *Informe Nro. 10 Área Tributaria y Provisional*. Centro de Estudios Científicos y Técnicos. Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas.
- Hauque, S. et al. (2006). “Los ingresos tributarios y el principio de lo devengado en la contabilidad pública”, *Anales del 16to Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Área Sector Público*, Rosario, Bahía Blanca.
- Instituto Nacional de la Estadística y Estudios Económicos (Francia). (2007). “Time of recording of taxes and social transfers in the French quarterly national accounts”. Disponible en www.insee.fr/en/indicateur/cnat_trim/Pub_Meth/methodology2004.pdf. Consulta realizada el 10 de febrero de 2009.
- International Federation of Accountants. (2006). *IPSAS 23 Revenue from non exchange transactions (Taxes and Transfers)*. Diciembre.
- International Federation of Accountants. (2002). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. Study 14. Abril.
- Las Heras, J. (2004). *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico*. Buyatti, Buenos Aires.
- Llach, J. (2001). “Un nuevo contrato fiscal federal”, *Anales de la XXVI Reunión de la Asociación Argentina de Economía Política*, Buenos Aires, Argentina.

- 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.
- Núñez Miñana, H. (1998). *Finanzas Públicas*. Macchi, Buenos Aires, 2º edición.
- Statistics Denmark. (2004). “Valuation and time of recording for taxes and social contributions”, paper prepared for the *joint UNECE/Eurostat/OECD Meeting of National Accounts Experts*, pp. 28-30, abril.
- Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting. (2005). “Tax revenues and tax credits”, *Of the 1993 SNA*, Issue N°. 35. Issue Paper for the meeting of the AEG. Julio.