Escritos Contables y de Administración, vol. 16, n.° 2, 2025, págs. 62 a 90
ISSN 1853-2055 (en línea)

Sistema de coparticipación federal argentina: eficiencia en la administración tributaria y los niveles de gasto tributario[1]

Argentina's federal revenue-sharing system: efficiency in tax administration and tax expenditure levels

Sergio Hauque[2]
Santiago Hauque[3]

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

Fecha recepción: 10/07/2024
Fecha aceptación: 31/03/2025

Resumen

Los conceptos de brecha normativa y brecha de cumplimiento amplían el contenido tradicional de los recursos tributarios recaudados, al mismo tiempo que el de los costos asociados a su recaudación. Lo que antes se consideraba solo como un monto neto indistinguible de la recaudación de tributos, se transforma, ahora, en la resta de dos conceptos: el total de tributos devengados menos los costos implícitos asociados a su recaudación. El presente trabajo tiene por objetivo analizar la distribución de recursos y costos a la luz de este enfoque, realizando propuestas teóricas sobre cómo podrían soportarse estos costos dentro del sistema de Coparticipación Federal de tributos prescripto por la Constitución Argentina, supuesta la existencia de estimaciones confiables de sus cuantías. Se incluyen algunas simulaciones de resultados numéricos

[1] Una versión preliminar de este trabajo fue presentada en el XXVII Seminario de Federalismo Fiscal realizado en la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, en la ciudad de Santa Fe los días 30 y 31 de mayo de 2024.

[2] Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina. E-mail: sergiohauque@yahoo.com.ar. ORCID: https://orcid.org/0000-0002-9513-4479

[3] Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina. E-mail: santiagohauque@hotmail.com. ORCID: https://orcid.org/0009-0006-4055-0842

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

para esas propuestas sobre datos disponibles respecto del Impuesto al Valor Agregado en Argentina, luego de la presentación del esquema teórico.

Palabras clave: brechas fiscales, costo de recaudación, federalismo fiscal.

Abstract

The concepts of normative gap and compliance gap broaden the traditional understanding of tax revenue and the costs associated with its collection. What was once treated as an indistinguishable net amount of collected taxes is now redefined as the difference between two components: the total amount of accrued taxes and the implicit costs involved in collecting them. This paper aims to analyze the distribution of resources and costs through this lens, proposing theoretical models on how such costs could be allocated within the Federal Revenue-Sharing system established by the Argentine Constitution assuming reliable estimates of those costs are available. the After outlining the theoretical framework, the paper presents preliminary numerical simulations based on available data on Argentina's Value Added Tax.

Keywords: tax gaps, tax collection costs, fiscal federalism.

JEL: H77.

1. Introducción

La ley de coparticipación federal, mandada dictar por la Constitución Nacional de la República Argentina (CNRA) a partir de su reforma de 1994, es un tema sobre el que se ha discutido mucho sin resultados concretos. A la fecha, no se conocen proyectos de ley con estado parlamentario sobre el tema. Se considera que eso no debe obstar que, desde los ámbitos académicos, se sigan acercando propuestas que, eventualmente, puedan ser consideradas el día en que los actores políticos acuerden, finalmente, el contenido de esta importante norma.

En ese camino, se analizan aquí algunos efectos que, sobre este sistema, puede producir la consideración del concepto amplio de brecha tributaria según la visión del *Revenue Administration's Gap Assessment Program* (RA-GAP) del Fondo Monetario Internacional (Hutton, 2017). Ese concepto ha tomado un protagonismo central en la valoración de la transparencia fiscal en la última década, y permite observar, desde un punto de vista integral, las diferencias entre los montos recaudados y los que potencialmente podrían recaudarse. En particular, este trabajo tiene por objetivo reanalizar la distribución de recursos y costos a la luz de este enfoque, y realizar propuestas teóricas sobre cómo podrían soportarse estos costos dentro del sistema de Coparticipación Federal de tributos prescripto por la Constitución Argentina, supuesta la existencia de estimaciones confiables de sus cuantías

Esta visión es compatible con la relevancia del devengamiento de los tributos cuando se acepta que el acaecimiento de sus hechos imponibles resulta el hecho generador que determina el nacimiento de un recurso público tributario. Así las cosas, el contenido del concepto de recurso se amplía, al mismo tiempo que el de costos asociados a la recaudación de esos recursos. Lo que antes se consideraba solo como un monto neto indistinguible de la recaudación de tributos, se transforma ahora en la diferencia entre dos conceptos: el total de tributos devengados menos los costos implícitos asociados a su recaudación, englobando aquí los llamados gastos tributarios y los costos de cumplimiento (Hauque, 2014). En este nuevo enfoque, el desafío es analizar teóricamente cómo estos nuevos conceptos abstractos podrían considerarse dentro del sistema de Coparticipación Federal prescripto por la Constitución Nacional argentina.

El presente trabajo incluye un intento de analizar teóricamente cuál de los actores del sistema debería hacerse cargo de cada uno de los costos de recaudación *descubiertos.* La tortuosa experiencia de la distribución del costo del organismo recaudador nacional, antes Administración Federal de Ingresos Públicos

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

(AFIP) y, actualmente, Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), iniciada con el dictado del Decreto 1399/2001, hoy de aceptación relativamente generalizada por los actores del sistema, se utilizará como un sistema análogo para intentar realizar una propuesta al respecto.

La crítica tradicional a este enfoque surge de la inexistencia de información confiable con posibilidades de ser verificada por todos los actores del sistema sobre los valores concretos que implican estas brechas. Sin embargo, las dificultades para estimar estos datos parecen estar en camino de reducirse. En efecto, entre muchos otros, Peláez-Longinotti (2024) brinda datos surgidos de un trabajo realizado en el marco de la labor del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) y, al mismo tiempo, el organismo recaudador se ha comprometido a avanzar en las pruebas denominadas en inglés *Tax Administration Diagnostic Assesment Tools* (TADAT) (AFIP, 2024), dirigidas – entre otros objetivos – a la medición de la brecha tributaria de cumplimiento (International Monetary Fund [IMF], 2013; TADAT Secretariat, 2019).

A continuación de esta introducción, se encuentra una sección con una breve revisión del marco teórico y la principal literatura sobre el tema. Seguidamente, se incluye una sección en que se explicitan el objetivo del trabajo y los métodos de investigación utilizados. El trabajo continúa con la sección de resultados que incluyen la descripción teórica de distintas propuestas para la asignación de estos costos de recaudación de los tributos coparticipables entre los distintos actores del sistema, además de simulaciones concretas de esa distribución sobre la base de los montos potencialmente devengados por Impuesto al Valor Agregado (IVA) durante el año 2023. En la sección final se incluyen conclusiones y se señalan posibles caminos que se abren para futuras investigaciones.

2. Marco teórico y revisión de la literatura

En el Siglo XXI la Contabilidad Pública o Gubernamental y la metodología estadística de las cuentas públicas han 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 dentro de estas disciplinas tradicionalmente conservadoras.

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 contabilidad pública, lo cual marca así un acercamiento notable a las prácticas de la Contabilidad Nacional y la Contabilidad del Sector Privado. Este trabajo se enmarca en ese 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 posibles consecuencias de esta convergencia han sido analizadas por la doctrina en diversas oportunidades por, entre otros, a Wynne (2004), Dupuis et al. (2006), Ellwood y Newberry (2007), Sarmento (2018), Gómez-Villegas et al. (2020), Metcalfe y Sanderson (2020), Ouda (2020), Columbano (2021), International Federation of Accountants (IFAC, 2021) y Polzer et al. (2021).

Ya desde el inicio del siglo XIX se señaló la necesidad de que los registros públicos resulten tan claros y comprensibles como la contabilidad privada, para lograr el control ciudadano de las acciones del Estado (Jefferson, 1802). Sin embargo, un siglo después, aún se observaba que la contabilidad municipal se encontraba en un estadio elemental y que la eficiencia de esos registros era muy limitada (Hammand, 1914).

Uno de los intentos de explicar las diferencias entre el sistema contable público y el privado se enmarca en la teoría de la agencia (Williamson, 1971). Muchos trabajos dentro de esta vertiente analizan las normas y prácticas contables justificando por qué, en la normativa pública, predomina el enfoque de caja por encima del devengado, casi sin interés en la revelación de los *stocks* patrimoniales (Zimmerman, 1977; Watts y Zimmerman, 1978, 1979). En compatibilidad con este enfoque, la teoría contable permite observar que el campo de los recursos públicos resulta harto fértil para la creación y destrucción de *discretionary accruals.* Así las cosas, eliminar la etapa del devengamiento aumenta la *earnings quality*, disminuyendo así las posibilidades del *opportunistic earning management* (Scott, 2015, pp. 72-119, pp. 444-486). A pesar de ello, las ventajas de contar con la información de los recursos tributarios devengados, sin perder los datos tradicionales de recaudación, han sido destacadas por los organismos internacionales (IFAC, 2021).

En la actualidad, el GFSM 2001 fue reemplazado hace ya una década por su versión 2014 (IMF, 2014). Sin embargo, este último manual mantiene el criterio básico del devengado para las reglas de atribución de flujos económicos a períodos. En este contexto de cambio, uno de los aspectos más desafiantes y rezagados en su aplicación continúa siendo el tratamiento de los tributos. La introducción internacional de la regla de devengado para el caso de los

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

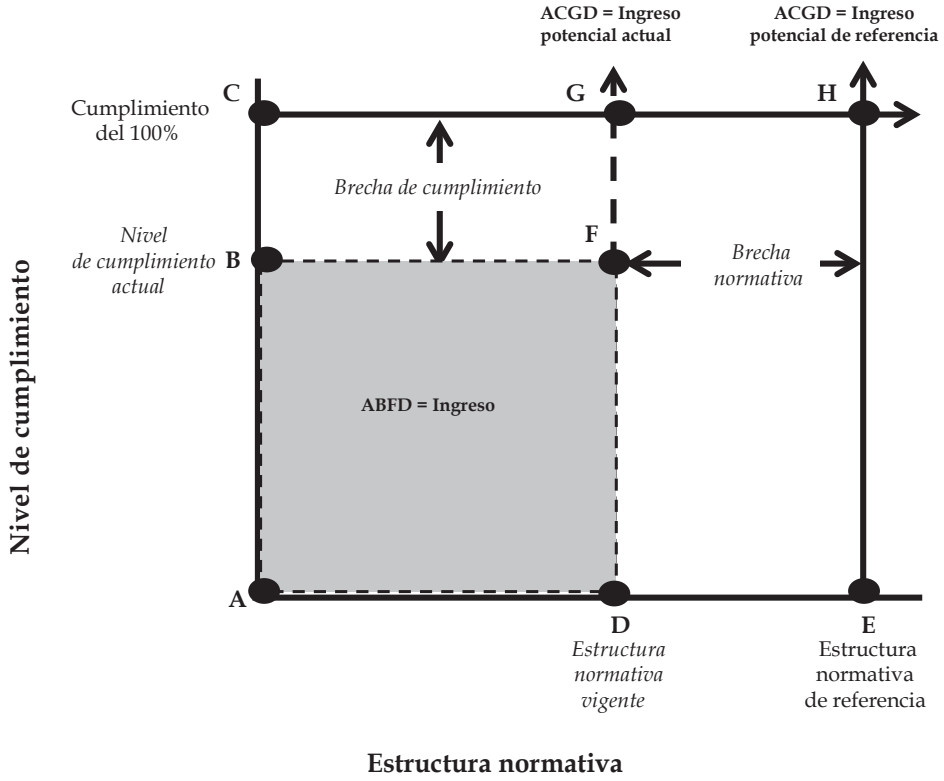
recursos públicos surge con el IPSAS n.º 23 de 2006 para el caso de tributos y transferencias, seguido, en líneas generales, por la European Union Accounting Rule n.º 17 de 2011 dentro del sistema de European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) (Bunea-Bontas y Petre, 2009; Bellanca y Vandernoot, 2014). En mayo de 2023, con entrada en vigencia prevista para enero de 2026, fue emitido el IPSAS n.º 47 para sustituir al n.º 23. Aunque mantiene, en general, los criterios descriptos anteriormente, reitera expresamente que los denominados "gastos tributarios" no deben ser considerados por el sistema contable, y señala sus diferencias con los gastos pagados a través del sistema tributario (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2023, puntos 51 y siguientes).

La norma internacional sostiene, dentro de ciertas condiciones, que las entidades públicas deben 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 (Price Waterhouse Coopers, 2013; Lequiller, 2015; Cavanagh et al., 2016; Eurostat, s.f., 2023). El proceso hacia la implementación efectiva en los diversos sistemas contables gubernamentales se encuentra aún en curso de realización en muchos países (IFAC, 2021). En resumen, la casi totalidad de los autores de la última década acuerdan en destacar las ventajas del sistema de devengado para el registro público, sin dejar de explicitar los problemas prácticos de implementación que generaría su aplicación plena.

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 contenido del concepto de recursos públicos, así como de los costos asociados a la recaudación de esos recursos. Lo que antes se consideraban simplemente ingresos tributarios recaudados como un monto neto indistinguible, ahora se deben desglosar en una diferencia entre el total de tributos que potencialmente pueden devengarse y una serie de costos implícitos asociados al sistema tributario (Hauque, 2014; Hauque y Hauque, 2024).

En resumidas cuentas, los registros contables públicos deberían, así, reflejar total, o al menos parcialmente, la brecha tributaria que "según la definición del Revenue Administration – Gap Analysis Program (RA-GAP) del FMI, es la diferencia entre el ingreso potencial de la base imponible económica subyacente y la recaudación efectiva" (Hutton, 2017, p. 4). La figura 1 permite aclarar gráficamente dicho concepto.

Figura 1. Representación gráfica de las brechas tributarias



Fuente: Adaptado de Hutton (2017, p. 5)[4].

Siendo más precisos, el enfoque más compatible con la norma contable internacional es el que considera únicamente el componente de la brecha de cumplimiento (Raczkowski, 2015; Fiscalis Tax Gap Project Group [FTGPG], 2016), ya que la inclusión de la brecha normativa en los sistemas contables exigiría una ampliación del concepto tradicional del costo contable con un enfoque típicamente económico: el del costo de oportunidad (Piffano, 2013; Hauque, 2014). Así las cosas, la brecha contable sostiene que los montos devengados se limitan al

[4] Más allá de la claridad del gráfico fuente, el mismo no permite observar los efectos del fenómeno de la mora tributaria que se genera por el pago de tributos en los períodos distintos al de su devengamiento o exigibilidad y de los costos que se asocian a la misma cuando los accesorios no compensan la pérdida sufrida por el Fisco por el atraso en el pago del contribuyente. La inclusión de este concepto obliga a analizar las interacciones entre flujos en cada período y de stocks de créditos tributarios al inicio y al fin de esos períodos.

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

total de los *revenues receivables* del período (Her Majesty Treasury [HMT], 2024, párrafo 11.3.3.), que incluyen, además de los montos devengados correspondientes a los contribuyentes cumplidores, los montos que se estima se cobrarán en el futuro respecto de contribuyentes incumplidores que ya hayan sido identificados. De este modo, la tradicional brecha fiscal se angosta y se obtiene información desde el sistema contable solo sobre la evolución de la parte de la brecha de cumplimiento referida a contribuyentes identificados (Terkper, 2008, p. 14).

Es de destacar que los conceptos analizados en referencia a la brecha de cumplimiento resultan de una formulación *ex post,* típica de los sistemas contables, que considera solo hechos imponibles concretos ya acaecidos en el marco de una ley tributaria dada que estableció los hechos imponibles gravados. Así las cosas, el análisis de las posibles reacciones de los obligados tributarios ante políticas tributarias alternativas queda solo reservado al más complejo campo de la determinación de la mucho más imprecisa cuantía de la brecha normativa.

En el ámbito de las acciones de la Administración Fiscal, el concepto de brecha tributaria, aún en su versión amplia, ha adquirido un papel central en la mejora de la transparencia fiscal en la última década. La intrincada interacción entre política y administración tributaria que se adelantaba a finales del Siglo XX para el caso de los países en vías de desarrollo (Casanegra de Jantscher, 1990; Bird y Casanegra de Jantscher, 1992), hoy se observa en la complicada dinámica existente entre la brecha normativa de política tributaria y la brecha de cumplimiento de administración tributaria.

Las buenas prácticas de registro para el caso de las agencias tributarias también respaldan la utilización de este sistema ya que estos organismos deben "preparar sus cuentas en base a lo devengado" (Alink y Van Koomer, 2011, p. 153). Al mismo tiempo, los estudios de diagnóstico sobre la eficiencia de estos entes incluyen, en los últimos años, un importante capítulo relacionado con la identificación de las causas y la cuantía de estas brechas (TADAT Secretariat, 2019).

Este marco teórico lleva al análisis de cuál de los actores del sistema de coparticipación previsto por la Constitución Nacional, ya analizado en diversos aspectos por calificados autores (Garriga y Rosales, 2017), debería hacerse cargo de estos costos antes ocultos y ahora descubiertos por esta nueva visión del concepto de recurso público. Este tema se considerará en la cuarta sección de este trabajo.

3. Métodos y herramientas utilizadas

El objetivo del presente trabajo es profundizar en el análisis de los recursos tributarios totales y sus costos implícitos de recaudación asociados, teniendo

en cuenta el enfoque de brecha tributaria amplia (Hutton, 2017), en el contexto del diseño de un sistema de coparticipación federal de tributos compatible con los lineamientos de la Constitución Nacional argentina. Dada esta diferenciación entre los componentes positivos y negativos que constituyen el neto de la recaudación afectada por el sistema de coparticipación, se realizan propuestas para mecanismos de distribución compatibles con el sistema constitucional.

La propuesta se enmarca en el marco teórico que, por medio de la utilización del criterio económico del costo de oportunidad, pueda sostener que el total bruto de los recursos tributarios del sistema surge del producto máximo de la utilización plena de las posibilidades de ejercicio de las potestades tributarias dentro del marco normativo de referencia, determinando, así, el concepto más amplio posible de recurso tributario, compatible con el ya mencionado ingreso potencial de la base imponible económica subyacente.

La metodología utilizada, luego de una revisión de la literatura, resulta esencialmente cualitativa. Dada la escasez de antecedentes sobre este tema concreto el enfoque adoptado fue básicamente exploratorio. El proceso de formulación supuso que los contenidos de las distintas ramas de la Contabilidad junto con las Finanzas Públicas, pueden interactuar provechosamente y derivar, de allí, beneficios para todas las disciplinas intervinientes, lo cual facilita una de las formas que puede asumir la polinización cruzada entre teorías provenientes de diversas áreas del conocimiento (Grodal y Thoma, 2014).

La herramienta metodológica específica resulta de una adaptación al problema del llamado *design-by-analogy method* (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 se constituye sobre el mecanismo actual de distribución de los fondos coparticipables, considerando solo los costos de recaudación explícitos y predeterminados del organismo recaudatorio[5]. En base a este mecanismo, se proponen aquí posibles diseños-soluciones para la atribución de los nuevos costos de recaudación descubiertos entre los distintos actores del sistema.

Finalmente, para ilustrar sobre los posibles efectos concretos de este enfoque, se proponen simulaciones cuantitativas para algunas de las distintas alternativas

[5] Un esquema de esta distribución, también denominada el laberinto de la coparticipación, véase en Pollola (2025).

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

propuestas sobre la base de datos obtenidos a partir del trabajo realizado por Peláez-Longinotti (2024), en particular sobre los datos referentes al IVA argentino.

4. Resultados

4.1. Posibles esquemas base para la distribución de los costos asociados a la recaudación en el marco del sistema del artículo 75 de la CNRA[6]

El procedimiento de distribución de recursos públicos recaudados por la Nación Argentina considera actualmente solo los montos recaudados de los tributos. En cambio, como se describió en el punto anterior, el modelo de brechas tributarias permite identificar al menos dos flujos a detraer previamente a la determinación de los recursos recaudados, partiendo del supuesto de una base de distribución igual al total de recursos que se hubieran devengado dentro de la estructura normativa de referencia, conforme la tabla 1.

Tabla 1. Esquema de distribución del concepto más amplio de recursos

BASE DE DISTRIBUCIÓN[7]: total de recursos del sistema federal de coparticipación que se hubieran devengado, considerando la estructura normativa de referencia.
MENOS: Gasto Tributario o Brecha Normativa
IGUAL A: total de Recursos del sistema federal de coparticipación devengados considerando la estructura normativa vigente
MENOS: brecha de cumplimiento
IGUAL A: total de recursos recaudados

Fuente: elaboración propia.

El sistema de coparticipación vigente implica, actualmente, una distribución de destinos exclusivamente a partir de los montos recaudados, lo cual se puede describir simplificadamente en la tabla 2.

Tabla 2. Esquema de la distribución actual de recursos recaudados

[6] Para una descripción detallada sobre los principales elementos de este sistema puede verse, entre otros, Hauque (2012).

[7] Se entiende que, aún en un criterio de lege lata, el texto actual de la CNRA permite que el sistema de coparticipación se base en el valor de los recursos devengados, ya que la única restricción financiera que plantea el texto del artículo 75 inciso 2do resulta de la necesaria "automaticidad en la remisión de los fondos", lo que no obliga a que el cálculo se base exclusivamente en magnitudes financieras.

BASE DE DISTRIBUCIÓN: total de recursos del sistema federal de coparticipación efectivamente recaudados
MENOS: costo predeterminado de recaudación (Organismo Recaudador)[8]
IGUAL A: MONTO A DISTRIBUIR
DESTINOS DE LA DISTRIBUCIÓN Pre-coparticipaciones Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a Provincias (ATN) Nación Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Notas: ATN: Fondos de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, CABA: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fuente: elaboración propia en base a Pollola (2025).

En consecuencia, si se integran las tablas 1 y 2 con todas las detracciones posibles a la más amplia Base de Distribución como destinos de los recursos, es posible construir la siguiente tabla resumen 3.

Tabla 3. Esquema de distribución del concepto más amplio de recursos y sus posibles destinos

BASE DE DISTRIBUCIÓN: total de recursos del sistema federal de coparticipación que se hubieran devengado considerando la estructura normativa de referencia.
DESTINOS COSTOS DE RECAUDACIÓN Gasto Tributario o Brecha Normativa. Brecha de cumplimiento Costo predeterminado de recaudación (Organismo Recaudador)
DESTINOS DE LA DISTRIBUCIÓN Pre-coparticipaciones Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a Provincias (ATN) Nación Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fuente: elaboración propia sobre la base de las tablas 1 y 2.

La presentación de los distintos destinos de los recursos públicos *sub examine* esbozada en la tabla 3, permite ampliar el ámbito de análisis de los beneficiados por los recursos públicos, conforme se puede observar en la tabla 4.

[8] Definidos a partir de la vigencia del Decreto Nacional 1399/2001. El porcentaje original fue reducido al 1,90% por la Ley Nacional 25967 en su artículo 29, ratificada por las leyes 26078, 26198 y 26337.

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

Tabla 4. Comparación de enfoques

	Enfoque tradicional	Enfoque ampliado
Fuente	Total de recursos del sistema federal de coparticipación efectivamente recaudados	Total de recursos del sistema federal de coparticipación que se hubieran devengado considerando la estructura normativa de referencia
Destinos	a. Costo predeterminado de recaudación (Organismo Recaudador) b. Pre-coparticipación. c. ATN d. Nación e. Provincias y CABA	a. Beneficiarios del Gasto Tributario o Brecha Normativa b. Beneficiarios del incumplimiento fiscal c. Costo predeterminado de recaudación (Organismo Recaudador) d. Pre-coparticip. e. ATN f. Nación g. Provincias y CABA

Fuente: elaboración propia sobre la base de las tablas 1 a 3.

4.2. ¿Qué actores deberían soportar estos costos?

Aún si se supone solucionada la siempre difícil cuestión de la estimación de la cuantía de las brechas para el caso concreto de los tributos sometidos a coparticipación dentro de tiempos razonables y a través de procedimientos auditables[9], restaría definir qué actores del sistema deberían soportar estos costos descubiertos. A continuación, se desarrolla un esbozo de algunas de las posibles respuestas a esta cuestión. Quedan abiertas para el análisis la formulación de otras alternativas para atribuir estos costos a los actores del sistema.

[9] Esta temática se observa en los últimos años especialmente a partir de las distintas estimaciones de gastos tributarios incluidas en los proyectos de presupuesto remitidos al Congreso de la Nación y de los modelos de estimación propuestos para los tributos más importantes por parte de organismos fiscales nacionales e internacionales y diferentes académicos (cfr. Gemmell y Hasseldine, 2012, Raczkowski 2015, FTGPG, 2016, Hutton, 2017; Cobham y Janský, 2018, Secretariat TADAT, 2019; Murphy, 2019, Comisión Económica para América Latina [CEPAL], 2020, Internal Revenue Service [IRS], 2022, Peláez-Longinotti, 2024, entre otros). Respecto de los gastos tributarios en particular, un antecedente importante ha sido su inclusión dentro de los montos considerados para la distribución geográfica del gasto público nacional, como uno de los criterios objetivos a considerar en la distribución secundaria de recursos por el sistema, suponiendo implícitamente la posibilidad de su cuantificación objetiva (Vega y Araujo-Furlan, 2022).

4.2.1. Brecha Normativa o Gasto Tributario

Muchas decisiones del Congreso Nacional modifican la cuantía de distintos flujos de la brecha normativa, lo cual afecta a todos los actores del sistema. Sin embargo, las decisiones válidas del órgano legislativo de la República Argentina, es decir, aquellas dictadas dentro del marco de la CNRA y el sistema de Derecho Intrafederal, obligan a todos los actores del sistema, más allá de las afectaciones que impliquen. Es decir que los costos que implican los recursos no recaudados por cualquier divergencia entre la estructura normativa de referencia y la efectivamente vigente, deben ser soportados por todos los actores del sistema conforme las mismas reglas de Derecho Intrafederal.

En caso de que no haya previsión explícita sobre estos costos en casos específicos, su distribución debería realizarse en la misma proporción en la que se distribuyen los flujos positivos. En resumen, para la distribución entre los actores del sistema este flujo no señalaría diferencias con el sistema actual, ya que resulta un costo implícito del sistema recaudatorio no atribuible a ningún actor en particular, sino al sistema en su conjunto. Téngase en cuenta que, en este flujo, se engloban las pérdidas económicas que sufre el Estado cada vez que entra en vigencia una amnistía fiscal, comúnmente denominadas blanqueos, ya que dichos efectos surgen de una decisión del Poder Legislativo que restringe el marco normativo de referencia.

En este caso, resultaría posible aproximar la determinación de los actores sociales que aprovechan de los recursos no cobrados en virtud de las decisiones legislativas que dan base al gasto tributario. Efectivamente, cada agente económico que goza de la exención o liberalidad otorgada por el Congreso es el destinatario de estos recursos no cobrados por el Fisco[10].

4.2.2. Brecha de cumplimiento o Ineficiencia X

La situación respecto a la brecha de cumplimiento o Ineficiencia X es distinta. Especialmente desde la creación de la AFIP y del posterior dictado del Decreto 1399/01, la Nación se ha reconocido implícitamente como el gestor del sistema de recaudación de los tributos alcanzados por la distribución de la coparticipación del sistema de la CNRA. En efecto, los actores del sistema, con escasas

[10] La determinación del beneficiario efectivo puede complicarse en el caso de los gastos tributarios ligados a tributos indirectos trasladables, ya que debería definirse si el beneficio aprovecha al responsable del tributo o al consumidor final del bien o servicio.

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

excepciones, han aceptado, a la fecha, la detracción de un costo predeterminado para el financiamiento del organismo recaudador dependiente del Estado Nacional, actualmente denominado ARCA. Así las cosas, si los costos efectivos de dicho organismo son menores o mayores al porcentaje predeterminado, las diferencias son soportadas o aprovechadas respectivamente por el Estado Nacional. Es así como se propone, en esta sección, un tratamiento similar, *mutatis mutandis*, para los costos asociados a la brecha de cumplimiento.

Se entiende que el costo de la brecha de cumplimiento podría tratarse de similar modo al costo explícito del órgano recaudador. De esta manera, los actores del sistema deberían acordar un nivel de costo predeterminado para esta brecha[11] que se asigne al actor Nación para hacer frente a esta función.

Así las cosas, en el caso de que la eficiencia de las acciones de la Nación mantenga la brecha de cumplimiento por debajo del costo predeterminado, la diferencia resultará para su provecho. Caso contrario, dada la configuración actual del organismo recaudador, Nación deberá soportar el mayor costo del incumplimiento.

Es, en este sentido, que se entiende que muchos autores se refieran a este componente como la *ineficiencia X* (Gendron y Bird, 2020; Peláez-Longinotti, 2024). Si se buscan alinear los incentivos del sistema en un modelo tradicional de principal-agente (Laffont y Martimort, 2009), niveles inferiores o superiores a los predeterminados de ineficiencia en el proceso de recaudación deben ser aprovechados o soportados por el agente gestor de dicho proceso. Aquí también deberían incluirse los costos asociados a la mora en el cobro de tributos no compensados a través de los accesorios recaudados.[12]Este último costo, potenciado, normalmente, en contextos inflacionarios, es aún un punto poco explorado en la literatura que merecería un tratamiento más profundo.

Resulta necesario destacar que, si bien los costos de la ineficiencia X serían soportados por el gestor del sistema recaudatorio, este no es el que aprovecha

[11] Se consideran predeterminados y no estándares, ya que estos últimos son una subespecie de los primeros que requieren un largo camino previo para su cálculo: "los costos estándar son costos predeterminados con alto nivel de rigor en su cálculo. Cuando se recurre a métodos de menor rigor para la predeterminación de costos, como las tendencias estadísticas o el concepto de expertos, se obtienen costos estimados, que se constituyen en una alternativa cuando no es posible trabajar con costos estándar" (Duque Roldan et al., 2011, p. 1).

[12] Estos accesorios son componente de la recaudación particularmente afectado por las diferencias que surgen entre su registro por lo devengado o por lo percibido. Según la IPSAS Nro. 47 deben separarse totalmente de los tributos en los registros contables, ya que constituyen conceptos diferentes (IPSASB, 2023, punto 7)

los recursos que no se recaudan por estos motivos. En general, el grupo social que aprovecha de esta brecha resulta el de los incumplidores de obligaciones tributarias materiales. En el caso especial del IVA, estos pueden o no coincidir con los consumidores incididos por el tributo, ya que puede darse que el consumidor final soporte efectivamente el tributo y que el mismo sea retenido ilegítimamente por un responsable IVA evasor. Es así que en esta brecha resultará muy difícil determinar precisamente qué actores sociales aprovechan efectivamente de los montos implicados en ella.

4.3. Ventajas de este enfoque

La búsqueda de una mayor transparencia fiscal desde un enfoque amplio exige que el Fisco dé cuenta del decurso de la vida completa de los tributos, desde su nacimiento hasta su total extinción. Es de común conocimiento jurídico que los tributos nacen al momento del acaecimiento de sus hechos imponibles y no en el momento en que se recaudan. Es necesario, entonces, que todos los actores del sistema de coparticipación puedan conocer todos los aspectos relevantes de los tributos involucrados durante toda su vida. La inclusión de las brechas tributarias en los sistemas de información del sector público permite acercarse a este objetivo.

Si solo se conocen los montos recaudados, solo se tendrá información sobre un flujo neto de recursos y costos, ocultándose, así, la información referida a una significativa parte de los costos totales del sistema. Los incentivos correctos del sistema de coparticipación funcionarían si cada actor recibiera recursos para hacer frente a los costos predeterminados de eficiencia equivalente para todas sus competencias, servicios y funciones. La recaudación de tributos es también una función básica que hoy lleva adelante para el sistema de coparticipación el actor Nación.

4.4. Una simulación con los datos del IVA para el año 2023

A continuación, se intentarán ilustrar los conceptos esbozados anteriormente con una simulación realizada a partir de los datos conocidos de recaudación del IVA para el año 2023 en Argentina y estimados de las brechas para los períodos 2019 a 2021 (Ministerio de Economía de la República Argentina [MECON], 2024a; Peláez-Longinotti, 2024).

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

4.4.1. Distribución tradicional de lo recaudado

A continuación, en la tabla 5, se presenta una aproximación a los montos recaudados por IVA en el período 2023 y su distribución por el sistema de coparticipación nacional vigente[13], compatible con el esquema mostrado en la tabla 2 incluido en la sección anterior.

Tabla 5. Esquema de la tabla 2 respecto de IVA 2023

Concepto	Montos aprox. en millones de $ corrientes
FUENTE: total recaudado IVA neto de reintegros	14.557.561
DESTINOS	
Costo predeterminado de recaudación (Organismo Recaudador)	276.594
Pre-coparticipación Seguridad Social	1.570.906[14]
Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN)	127.101
Nación	5.114.529
Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	7.468.431

Fuente: elaboración propia en base a MECON (2024a), Pollola (2025) y http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/DistribucionEfectiva.aspx .

De esta forma, en la tabla 6 se informan los destinos de los recursos tributarios por IVA, ordenados de mayor a menor.

[13] En todas las tablas que se presentan en esta sección del trabajo no se tiene en cuenta el destino del Fondo Compensador de Desequilibrios a Provincias dado su carácter de suma fija en términos absolutos y su escasa significación para el análisis que se realiza. Se supone, además, la detracción completa del 1,9% con destino al organismo recaudador nacional, sin tener en cuenta los casos de provincias que no consintieron esta detracción.

[14] De los datos que surgen de http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/DistribucionEfectiva.aspx, este monto resultaría de 1.554.569,12. Las diferencias que pueden observarse en los valores efectivos se explican en el carácter aproximado de la tabla.

Tabla 6. Destinos absolutos y relativos conforme tabla 5

Destino	Monto Absoluto	Porción relativa sobre total recaudado
1) Prov. y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	7.468.431	51,3%
2) Nación	5.114.129	35,1%
3) Seguridad Social	1.570.906	10,8%
4) Organismo Recaudador	276.594	1,9%
5) Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN)	127.101	0,9%

Fuente: elaboración propia en base a tabla 5.

4.4.2. Distribución de los recursos que se hubieran devengado en caso de encontrarse vigente la estructura normativa de referencia

En esta simulación los costos de la brecha de cumplimiento son soportados por todos los actores del sistema en forma idéntica a la brecha normativa. Se utilizan aquí, para estimar las brechas normativas y de cumplimiento, los datos estimados por Peláez-Longinotti (2024) para el IVA argentino con datos promedio de los años 2019-2021. Dicho trabajo estima sus cuantías en un 9,0% y un 43,8% de la recaudación potencial de IVA de nuestro país (Peláez-Longinotti, 2024, p. 40). Se supone que el organismo recaudador nacional mantiene su financiamiento en cuanto a los montos absolutos recibidos. Los resultados se exponen en la tabla 7.

Tabla 7. Esquema de la tabla 3 respecto de IVA 2023 en las condiciones de la Sección 4.4.2.

Concepto	Montos aprox. en millones de $ corrientes
FUENTE: total recursos IVA que se hubieran devengado en caso de encontrarse vigente la estructura normativa de referencia	30.842.290
DESTINOS	
Gasto Tributario o Brecha Normativa	2.775.806
Brecha de cumplimiento o Ineficiencia X	13.508.923
Costo predeterminado de recaudación (organismo recaudador)	276.594
Pre-coparticipación Seguridad Social	1.570.906

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN)	127.101
Nación	5.114.529
Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	7.468.431

Fuente: Elaboración propia en base a MECON (2024a), Peláez-Longinotti (2024) y http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/DistribucionEfectiva.aspx .

De esta forma, los destinos de los recursos tributarios del IVA aparecerían distribuidos de la siguiente manera ordenados de mayor a menor por los montos que benefician a cada actor en la tabla 8.

Tabla 8. Destinos absolutos y relativos conforme tabla 7

Destino – Beneficiario	Monto Absoluto en millones de $ corrientes	Porción relativa
Incumplidores tributarios	13.508.923	43,8%
Prov. y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	7.468.431	24,2%
Nación	5.114.529	16,6%
Titulares de exenciones legales	2.775.806	9,0%
Seguridad Social	1.570.906	5,1%
Organismo Recaudador	276.594	0,9%
Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a Provincias (ATN)	127.101	0,4%

Fuente: elaboración propia en base a tabla 7.

4.4.3. La distribución de los recursos que se hubieran devengado en caso de encontrarse vigente la estructura normativa de referencia

En este caso, la diferencia entre costos predeterminados y reales es soportada o aprovechada por la Nación, dado el control que ejerce sobre el organismo recaudador. Además de los datos mencionados en el punto anterior, se utiliza como parámetro predeterminado de la brecha de cumplimiento el nivel obtenido para el mismo período para el promedio de los países de Latinoamérica: 26,0% (Peláez-Longinotti, 2024, p. 40).

La brecha de cumplimiento se divide, entonces, en una porción predeterminada supuesta, en este caso, en su valor promedio para Latinoamérica, y en un valor de desvío sobre los predeterminados. Este desvío puede ser, según el caso,

positivo o negativo. En esta situación concreta existe un desvío negativo del 17,8%. De esta forma, esta simulación supone que Nación garantiza a los demás actores del sistema que su participación no se verá influenciada por el desvío que se observa por encima de la brecha de cumplimiento predeterminada.

Aquí, dado que la responsabilidad de la gestión del total de los recursos está a cargo de la Nación, se asume que se mantiene su costo predeterminado, pero no en sus valores absolutos, sino como su valor relativo (1,9%) sobre la nueva base amplia de distribución. Los resultados se exponen en la tabla 9.

Tabla 9. Esquema de la tabla 3 respecto de IVA 2023 en las condiciones de la Sección 4.4.3.

Concepto	**Montos aproximados en millones de $ corrientes**
FUENTE: Total Recursos IVA que se hubieran devengado en caso de encontrarse vigente la estructura normativa de referencia	30.842.290
DESTINOS	
Gasto Tributario o Brecha Normativa	2.775.806
Brecha de cumplimiento o Ineficiencia X (Porción predeterminada – Costo soportado por todos los actores)	8.018.995
Brecha de cumplimiento o Ineficiencia X (Desvío negativo – Costo soportado por Nación)	5.489.928
Costo predeterminado de recaudación (Organismo Recaudador)	586.004
Precoparticipación Seguridad Social	2.140.763
Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN)	173.207
Nación	1.479.930
Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	10.177.656

Fuente: elaboración propia en base a MECON (2024a), Peláez-Longinotti (2024) y http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/DistribucionEfectiva.aspx

De esta forma los destinos de los recursos tributarios por IVA resultan ordenados de mayor a menor por sus destinos en la tabla 10.

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

Tabla 10. Destinos absolutos y relativos conforme tabla 9

Destino – Beneficiario	Monto Absoluto en millones de $ corrientes	Porción relativa
Incumplidores tributarios	13.508.923	43,8%
Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	10.177.656	33%
Titulares de exenciones legales	2.775.806	9,0%
Seguridad Social	2.140.763	6,9%
Nación	1.479.930	4,8%
Organismo Recaudador	586.004	1,9%
Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN)	173.207	0,6%

Fuente: Elaboración propia en base a tabla 9.

4.4.4. Comparación de los valores relativos de los destinos en las tres opciones

En todos los casos se informa posición en el ranking y la participación relativa de cada destino en la tabla 11.

Tabla 11. Ranking y participación relativa en cada sistema

Destino – Beneficiarios	Sistema actual sobre montos recaudados	Sistema con brechas incorporadas. Todos los actores soportan la brecha de cumplimiento	Sistema con brechas incorporadas. Nación soporta o aprovecha de los desvíos de la brecha de cumplimiento predeterminada
Incumplidores tributarios	N/C	43,8%	43,8%
Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires	(1) 51,3%	24,2%	33,0%
Nación	(2) 35,1%	(3) 16,6%	(5) 4,8%
Titulares de exenciones legales	N/C	(4) 9,0%	9,0%
Seguridad Social	(3) 10,8%	(5) 5,1%	6,9%
Organismo Recaudador	(4) 1,9%	0,9%	1,9%
Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN)	(5) 0,9%	(7) 0,4%	0,6%

Fuente: Elaboración propia sobre datos de tablas 6, 8 y 10.

5. Conclusiones

Las distintas propuestas presentadas en la sección 4 del trabajo intentan mostrar, tal como fue planteado en el objetivo, algunas de las posibles alternativas de distribución de los costos descubiertos ante una posible redefinición del concepto bruto de recursos tributarios coparticipables. Los datos brindados no solo permiten realizar comparaciones con el destino actual de los recursos recaudados, sino profundizar en otras posibles alternativas de distribución.

Se observa, en dicha comparación, que la importancia de los porcentajes involucrados en ambas brechas produce fuertes diferencias en las participaciones relativas de los distintos actores en las tres alternativas planteadas con los datos utilizados en la simulación.

La fuerte incidencia de la brecha de cumplimiento para el caso argentino según Cobham y Janský (2018) y Peláez-Longinotti (2024), observada desde este enfoque, enfatiza al menos dos lecciones para posibles líneas de políticas públicas futuras para Argentina que pueden considerarse como aportaciones de este trabajo:

- Cualquier experiencia exitosa de lucha contra la evasión en Argentina traerá aparejado un muy significativo aumento de la presión impositiva efectiva que soporta el Sector Privado (Garriga et al., 2018), al mismo tiempo de producir una redistribución de la renta relativa disponible desde los sectores incumplidores hacia los cumplidores.
- Cualquier expectativa de aumento recaudatorio asociada a una reducción del gasto tributario definida a través de eliminación de exenciones y/o liberalidades en la legislación tributaria, deberá considerar que ese gasto tributario solo se transformará en recaudación si se le detrae, previamente, la significativa brecha de incumplimiento. En términos de la simulación planteada en el apartado anterior, si se eliminaran todas las exenciones y liberalidades legislativas que mantiene el IVA argentino, no es dable esperar que la recaudación aumente en los 9 puntos porcentuales que representan sobre la recaudación potencial, sino que dichos montos deberán ser reducidos por los valores que surgen del incumplimiento que, seguramente, existirá también respecto de los nuevos obligados tributarios alcanzados.

Otra de las conclusiones significativas que surgen de estos datos simulados conforme las tablas 8, 10 y 11 es que los principales beneficiarios de la existencia del IVA en nuestro país durante 2023, no habrían sido ni la Nación, ni las Provincias y, ni siquiera, los titulares de exenciones de ese impuesto, sino, ni

https://doi.org/10.52292/j.eca.2025.4873

más ni menos, que los incumplidores de dicho tributo, incluyendo aquí a responsables y/o consumidores que no abonaron el tributo que la ley mandaba.

Varias son las líneas de investigación que pueden desprenderse de este trabajo. Se consolida en este enfoque la importancia de profundizar los estudios empíricos que permitan estimar más precisamente la cuantía de estas brechas, definiendo más claramente el lugar que ocupan los efectos de los aún controvertidos fenómenos de la evasión, la elusión, la mora y la planificación fiscal agresiva. Se impone, además, un estudio más detallado de los efectos redistributivos de la renta que produce el fenómeno del incumplimiento tributario. Es muy difícil, *a priori*, determinar quiénes son los grupos sociales beneficiados y cuáles los perjudicados al mantenerse altos niveles de la brecha de cumplimiento, pero resultará fundamental conocer esos efectos para acercarnos a entender las dificultades que enfrenta Argentina a la hora de luchar contra la evasión.

Otros dos aspectos particulares que pueden reanalizarse a la luz de este enfoque merecen también una profundización futura:

- Los efectos a corto y largo plazo sobre la cuantía de la evasión que producen las amnistías fiscales a repetición que se observan en la Argentina de la segunda y tercera década del Siglo XXI, como uno de los fenómenos de interacción entre la brecha normativa y la brecha de incumplimiento.
- La profundización en el análisis de los costos asociados a la mora en el cobro de tributos no compensados a través de los accesorios recaudados especialmente en contextos inflacionarios. Este estudio debería incluir también el análisis de los costos que asume el Fisco cuando permite la financiación de la deuda fiscal con intereses compensatorios inferiores a la tasa de mercado.

Merecen, también, un análisis más profundo las casi infinitas posibilidades alternativas de distribución de estos costos entre los actores del sistema. Serían considerables, especialmente, aquellas que puedan tomar en cuenta factores como la representación actual de cada uno de los participantes del sistema en el Congreso Nacional y/o la distribución de la cuantía relativa de los objetos económicos sobre los que recae la tributación entre las distintas jurisdicciones subnacionales, entre muchos otros.

A pesar de que en los últimos años los trabajos institucionales y académicos sobre el tema se han multiplicado, las dificultades para obtener los datos más relevantes para poder aplicar este enfoque siguen siendo significativas. A pesar de ello, es posible sostener que las ventajas que reportan son más que suficientes para justificar afrontar esas dificultades debido a la cuantía de los flujos involucrados. Considérese que si la presión fiscal efectiva en Argentina,

medida en términos de recaudación, se encuentra apenas por debajo del 30% para 2023 (MECON, 2024b), una proyección a todo el sistema de las estimaciones de Peláez-Longinotti (2024) mostrarían niveles bastante superiores al 50% del PBI para una presión fiscal teórica, sobre la base de la más amplia definición de recursos públicos potencialmente devengables. Esos cuantiosos niveles de flujos económicos justifican, sin dudas, el compromiso de la academia y las instituciones para analizarlos y conocer su dinámica.

Finalmente, es necesario señalar que el contenido de este trabajo quizás puede ser hoy un mero ejercicio teórico, dada la ya recurrente falta de consenso para cumplir con la manda constitucional de dictar una ley de coparticipación federal. Sin embargo, los autores están persuadidos de que, en algún momento, más temprano que tarde, el Congreso deberá enfrentar esta tarea. En ese deseado momento, todos los ejercicios teóricos académicos podrán ser útiles para ayudar a diseñar un sistema más adecuado y estable para la coparticipación federal de tributos.

Declaración de conflictos de interés
No declaran

Contribución de cada autor
Sergio Hauque es responsable de la coordinación y ejecución de la actividad investigadora. Participó de la conceptualización del trabajo, el diseño de la metodología, la curación de datos y el análisis de la información, y la redacción y revisión del trabajo publicado.
Santiago Hauque participó en la conceptualización del trabajo, el diseño de la metodología, la curación de datos y el análisis de la información, la visualización, redacción y revisión del trabajo publicado.

Uso de inteligencia artificial generativa (IAG)
Los autores declaran no haber empleado herramientas de IAG en la elaboración del presente trabajo.

Referencias

Administración Federal de Ingresos Públicos. (8 de marzo de 2024). Por primera vez se medirá la eficiencia de la AFIP: El organismo participa de las pruebas TADAT. https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/sitio/contenido/novedad/ver.aspx?id=3023

Alink, M., y Van Koomer, V. (2011). *Manual de administración tributaria*. IBFD/CIAT. Amsterdam

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.

Bird, R., y Casanegra de Jantscher, M. (Eds.). (1992). *Improving tax administration in developing countries*. International Monetary Fund. https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781557753175/9781557753175.xml

Bunea-Bontas, C. A., y Petre, M. C. (2009). *Arguments for introducing accrual-based accounting in the public sector*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1491663

Cavanagh, J., Flynn, M. S., y Moretti, D. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund. https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf

Casanegra de Jantscher, M. (1990). *Administering the VAT. Value added taxation in developing countries*. World Bank.

Cobham, A., y Janský, P. (2018). Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: Re-estimation and country results. *Journal of International Development*, *30*(2), 206-232. https://doi.org/10.1002/jid.3348

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

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2020). *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe: La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19)* (LC/PUB.2020/6-P). https://www.cepal.org/es/publicaciones/45730-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2020-la-politica-fiscal-la-crisis-derivada

Decreto 1399 del 2001 [Poder Ejecutivo Nacional (P.E.N.), Argentina]. Administración Federal De Ingresos Públicos: organización y funcionamiento, 5 de noviembre de 2001. Boletín Oficial nº 29767.

Dupuis, J.-P., Laliberté, L., y Sutcliffe, P. (8–10 de marzo de 2006). *Task force on harmonization of Public Sector accounting_Final Report* (Documento). Fifth Meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA) chaired by the International Monetary Fund. Paris, Francia. https://www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/030806a.pdf

Duque-Roldán, M. I., Osorio-Agudelo, J. A., y Agudelo-Hernández, D. M. (2011). Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturera colombiano. *Cuadernos de Contabilidad*, *12*(31), 521-545. https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3102

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 inventories.* 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*. 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* (No. 0065). Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Garriga, M. J., y Rosales, W. R. (Eds.). (2017). La relación fiscal nación-provincias: Lo que se discute, lo que falta discutir. Económica. https://libros.unlp.edu.ar/index.php/unlp/catalog/view/1116/1100/3606-1

Garriga, M., Rosales, W., y Mangiacone, N. (2018). Presión tributaria efectiva y potencial en Argentina. *Estudios Económicos*, *35*(71), 25-46. https://revistas.uns.edu.ar/ee/article/view/1370

Gemmell, N., y Hasseldine, J. (2012). *The tax gap: A methodological review* (Working Paper no. 09/2012). Emerald Group Publishing Limited. https://ir.wgtn.ac.nz/items/846a6db0-a56c-41a3-9d82-d53290940b11

Gendron, P., y Bird, R. (2020). *VAT Gaps in Developing Countries: Measurement, Administration and Politics*. SSRN. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3696578

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*, (115/116), 57-80. https://doi.org/10.15609/annaeconstat2009.115-116.57

Hammand, W. (1914). Efficiency in municipal accounting and reporting. *Journal of Accountancy*, *17*(1), Article 3. https://egrove.olemiss.edu/jofa/vol17/iss1/3/

Hauque, S. (2012). *Los trabajos de Hércules en el siglo XXI: Labores previas para la distribución de los recursos públicos argentinos*. Ediciones Universidad Nacional del Litoral.

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

Hauque, S., y Hauque, S. (2024). Una propuesta contable sobre base devengado en la administración tributaria para el impuesto al valor agregado. *Proyecciones*, (19), 37-54. https://doi.org/10.24215/26185474e034

Her Majesty Treasury. (2024). *The Government Financial Reporting Manual:2023-24* https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6669b7979d27ae501186db99/Government_Financial_Reporting_Manual_2023-24.pdf

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 Manuale*s, *17*(04). https://doi.org/10.5089/9781484317839.005

Internal Revenue Service. (2022). *Federal tax compliance research: Tax gap estimates for tax years 2014-2016*. https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1415.pdf

International Federation of Accountants. (2021). *International public sector financial accountability index*. https://www.ifac.org/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2021-status-report

International Monetary Fund. (22 de octubre de 2013). *United Kingdom: Technical assistance report – Assessment of HMRC's tax gap analysis* (Country Report No. 13/314) 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*. IMF. https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/GFSM_2014_SPA.pdf

International Public Sector Accounting Standards Board. (2023). *Norma internacional de contabilidad del sector público Nro. 47, Ingresos*. The International Federation of Accountants. https://www.ipsasb.org/publications/nicsp-47-ingresos

Jefferson, T. (01 de abril de 1802). [Carta al secretario del tesoro J. MSS. Albert Gallatin]. Manuscrito/Material mixto, The Thomas Jefferson Papers at the Library of Congress. https://www.loc.gov/item/mtjbib011213/

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, Article no. 37. https://cjme.springeropen.com/articles/10.1186/s10033-018-0234-5

Laffont, J. J., y Martimort, D. (2009). *The theory of incentives: The principal-agent model*. Princeton University Press.

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. https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/6893280/KS-GP-15-001-EN-N.pdf/0ef-34f4e-6bff-424e-8949-ec35826db8c1

Linsey, J. S., Markman, A. B., y Wood, K. L. (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

Metcalfe, A., y Sanderson, K. (2020). *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector* (Surveys & Reports). International Federation of Accountants. https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/cash-still-king-maximising-benefits-accrual-information-public-sector

Ministerio de Economía de la República Argentina. (2024a). *Recaudación Tributaria. Diciembre de 2023*. Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2024/01/recaudacion_-_completa_-_2023-12.pdf

Ministerio de Economía de la República Argentina. (2024b). *Recaudación Tributaria Anual: Nominal y en porcentaje del PBI*. Recuperado en abril de 2024 de https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria

Moreno, D. P., Hernández, 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

Murphy, R. (2019). *The European tax gap. A report for the socialists and democrats group in the European Parliament*. S.I.Po.Tra. - Società Italiana di Politica dei

Trasporti. https://www.sipotra.it/wp-content/uploads/2020/02/The-European-Tax-Gap.pdf

Ouda, H. (2020). *Practice-relevant accrual accounting for the public sector: Producers' and users' perspectives*. Springer Nature.

Peláez-Longinotti, F. (2024). *Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al valor agregado e impuesto a las rentas de las empresas* (DT-02-2024). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2024/DT-02-24-Pelaez.pdf

Piffano, H. L. P. (2013). *Las finanzas públicas, la contabilidad pública y el derecho tributario y financiero* (Serie Trabajos Docentes Nro. 15). https://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/37422/docen15.pdf?sequence=1

Pollola, V. A. (10 de enero de 2025). *Laberinto de la coparticipación. Comisión Federal de Impuestos*. Recuperado el 16 de junio de 2025 de http://www.cfi.gov.ar/Coparticipacion/Laberinto.aspx

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 (2013). 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. PwC Study No, 107-182395.

Raczkowski, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics and Management*, *21*(3), 58-72. https://www.researchgate.net/publication/301803819_Measuring_the_Tax_Gap_in_the_European_Economy

Sarmento, J. M. (2018). *Public finance and national accounts in the European context*. Springer International Publishing.

Scott, W. (2015). *Financial accounting theory* (7th ed.). Pearson Prentice Hall.

Tax Administration Diagnostic Assessment Tool Secretariat. (2019). *Field Guide. April 2019 edition*. https://www.tadat.org/content/dam/tadat/en/assessments/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20English.pdf

Terkper, S. E. (2008). *Accounting challenges for semi-autonomous revenue agencies in developing countries* (Working Paper 08/116). International Monetary Fund. https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Accounting-Challenges-for-Semi-Autonomous-Revenue-Agencies-in-Developing-Countries-21501

Vega, J. A., Araujo- Furlan, S. G. (2022). *Una nueva propuesta de régimen de coparticipación federal de impuestos de la República Argentina* [Ponencia]. 3ª. Jornadas de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNCuyo. Mendoza, Argentina. https://bdigital.uncu.edu.ar/18234

Verhaegen, P. A., D'hondt, J., Vandevenne, D., Dewulf, S., y Duflou, 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. https://www.jstor.org/stable/1816983

Wynne, A. (2004). Is the move to accrual-based accounting a real priority for public sector accounting? *Public Fund Digest*, 6(1), https://www.researchgate.net/publication/228263237_Is_the_Move_to_Accrual_Base_Accounting_a_Real_Priority_for_Public_Sector_Accounting

Zimmerman, J. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, *15*, 107-144. https://www.jstor.org/stable/2490636

© 2025 por los autores; licencia otorgada a la revista Escritos Contables y de Administración. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/