

XXX CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

LOS ESPECIALISTAS EN COSTOS Y LA NUEVA LEY DE  
COPARTICIPACION FEDERAL DE TRIBUTOS

Autor

Sergio Miguel Hauque

Socio Activo

Santa Fe, Octubre de 2007

## INDICE

Índice	1
Resumen	2
1.- Introducción	3
2.- Brevísima reseña de los antecedentes argentinos	3
3.- La situación actual	4
4.- ¿Qué pensaban los constituyentes sobre los parámetros para la distribución de los recursos coparticipables?	5
5.- ¿Cuál debería ser el trabajo de los especialistas en costos en la definición de los parámetros del sistema de coparticipación?	7
6.- Algunas precisiones en el camino de la valorización de las competencias, servicios y funciones.	8
7.- Algunos parámetros simplificados para una distribución primaria.	11
8.- Conclusiones	12
Bibliografía	14
Notas Complementarias	15

## RESUMEN

En términos muy simplificados podemos decir que el “problema de la coparticipación federal de impuestos” consiste en decidir cómo distribuir un ingente conjunto de recursos entre distintas jurisdicciones que deben utilizarlos para el logro de sus fines. Sostenemos a lo largo de este trabajo que dicha distribución, conforme el texto constitucional vigente, debería realizarse sobre la base de los costos que debe soportar cada jurisdicción para desarrollar las actividades necesarias para la búsqueda de dichos fines. Es así que resulta claramente necesaria la labor de los especialistas en costos para su determinación.

A lo largo del trabajo reseñamos las opiniones de distintos convencionales constituyentes buscando sustento para esta interpretación en los contenidos del artículo 75 incisos 1 a 3 de la Constitución Nacional de la República Argentina luego de la reforma de 1994. Sostenemos así que luego de determinar cuáles son las “competencias, servicios y funciones” que deben atribuirse a cada jurisdicción, resultará necesario **costearlas**.

Se reseñan en un punto específico las ventajas de la utilización de algún sistema de costos para la valorización de las distintas “competencias, servicios y funciones”, al mismo tiempo de sostener la necesidad de que los costos a utilizar sean predeterminados estándares. De la misma manera se enfatiza la importancia de utilizar flujos devengados para la determinación de los parámetros distributivos y la necesidad del correcto costeo de las actividades tradicionales y no tradicionales que implica la recaudación de tributos. Se señalan además las posibles ventajas que podría generar la utilización del sistema de costeo basado en actividades para esta labor. En un punto final se plantea un modelo simplificado con las variables que permitirían determinar los niveles de coparticipación para cada jurisdicción.

En este camino observamos que hay mucho por hacer en el campo técnico para la determinación de los parámetros objetivos que se necesitan determinar para la distribución, y que es allí donde resulta necesario el trabajo de los especialistas en costos hombro a hombro con los expertos del Sector Público, para aplicar sus técnicas al problema de la distribución de los montos coparticipables.

Muchas veces terminan siendo las presiones de situaciones políticas coyunturales, las que obligan a los actores del sistema a precipitar soluciones inmediatas a problemas complejos durante madrugadas llenas de tazas de café cargado, con evidente riesgo de obtener soluciones subóptimas. En este caso, aunque tengamos más de una década de mora con nuestra propia Carta Magna, los especialistas en costos están todavía a tiempo de plantear alternativas técnicas serias para que el momento en que las decisiones políticas se precipiten, la información disponible sea la que permita obtener resultados óptimos.

## 1.- INTRODUCCION

El proceso de determinación de la calidad y cantidad de los tributos y de la cuantía de los gastos del Estado resulta especialmente complejo en el seno de los Estados Federales. Al coexistir más de un nivel de gobierno, las interacciones entre Estado y Sociedad Civil se multiplican. Cada uno de los niveles del Sector Público<sup>1</sup> debe decidir, dentro del marco jurídico del estado de derecho, su mezcla específica de tributos y gastos con el objeto de satisfacer las necesidades públicas y preferentes de su comunidad, manteniendo un ojo atento en las políticas que implementan y las transferencias de recursos que generan los demás niveles del mismo Estado. En este proceso dinámico los gobernantes desean evitar colisiones, lagunas<sup>2</sup> y desequilibrios, mientras buscan asegurar el favor político de la comunidad para con los partidos políticos que representan.

Es en este contexto, matizado por las características específicas del sistema político argentino, en el que se enmarca el llamado “problema de la coparticipación”. Es aquí donde creemos muy importante el aporte técnico que pueden realizar los especialistas en costos para determinar las bases del reparto de los recursos coparticipables.

En términos muy simplificados podemos decir que el “problema de la coparticipación federal de impuestos” consiste en decidir cómo distribuir un ingente conjunto de recursos entre distintas jurisdicciones que deben utilizarlos para el logro de sus fines. Sostenemos a lo largo de este trabajo que dicha distribución, conforme el texto constitucional vigente, debería realizarse sobre la base de los costos que debe soportar cada jurisdicción para desarrollar las actividades necesarias para la búsqueda de dichos fines. Es así que resulta claramente necesaria la labor de los especialistas en costos unida a la de los expertos del Sector Público, para su determinación.

El lector podrá sorprenderse al observar que se proponga el trabajo técnico de especialistas de una disciplina desarrollada en el campo de la industria privada, para el reparto de recursos tributarios del Sector Público. Es así. Siempre hemos sostenido que muchas herramientas técnicas tienen usos poco conocidos por sus propios constructores. Ello no puede ser óbice para su utilización en todos los ámbitos disciplinares en las que resulten aplicables. El Sector Público puede y debe utilizar todas las herramientas útiles, sin importar su origen, teniendo en cuenta que en términos económicos y administrativos, es ni más ni menos que una gigantesca organización destinada a producir bienes y servicios para la comunidad.

Recordemos que “...el secreto mejor mantenido en la gestión empresarial es que las primeras aplicaciones sistemáticas de la teoría de la gestión empresarial y los primeros principios de la administración no tuvieron lugar en la empresa privada. Se desarrollaron en el sector público...” (Drucker citado en Las Heras, 2004: 49).

## 2.- BREVISIMA RESEÑA DE LOS ANTECEDENTES ARGENTINOS

Desde el mismo nacimiento del Estado Argentino, la historia nos recuerda que la lucha por los ingresos entre Buenos Aires y las Provincias fue la base de las guerras que precedieron a la organización nacional. El destino de las rentas aduaneras, única fuente de ingresos significativos para nuestro territorio en el Siglo XIX, fue el elemento económico fundante de la casi totalidad de las confrontaciones internas de aquel período. En ese contexto, el Estado Nacional, a cargo de la mayor porción del gasto público del

naciente Estado Federal, se aseguró constitucionalmente la exclusividad de las rentas aduaneras<sup>3</sup>.

Recién a partir de principios del Siglo XX, al mismo tiempo que avanzaba el proceso de modificación de la fuente principal de ingresos del Sector Público, se inician las discusiones sobre el tema de coparticipación. El conflicto se generó por la existencia de facultades concurrentes entre Nación y Provincias para el cobro de tributos "internos"<sup>4</sup>, por lo que la recaudación obtenida sobre estas bases impositivas realizada casi exclusivamente por el nivel nacional, debía compartirse con las Provincias. Resultó así que nació el sistema de coparticipación<sup>5</sup>, arrastrando consigo durante casi seis décadas serias dudas sobre su compatibilidad con una constitución que no lo había previsto<sup>6</sup>.

El esquema básico<sup>7</sup> del sistema de coparticipación argentino implica un acuerdo por el que el nivel del Estado que es beneficiario de estas transferencias, acepta como contrapartida de su recepción, limitaciones respecto del ejercicio de las potestades tributarias que le garantiza la Constitución Nacional. En otras palabras y como ejemplo, si la Nación coparticipa a las Provincias el producido del Impuesto sobre el Valor Agregado, éstas al aceptar esas remesas de fondos, ven limitada su capacidad de imposición sobre el consumo, evitándose así colisiones de poderes tributarios que puedan derivar en una sobreimposición. De este modo, la recaudación de determinados tributos, que resulta mucho más eficiente si se realiza unificadamente en el nivel nacional, puede destinarse para cubrir necesidades públicas por parte de jurisdicciones subnacionales que se encuentran mucho más cerca del destinatario final del gasto.

Los últimos ejemplos de estas normas generales que determinaron las reglas de coparticipación resultaron las leyes 20.221 y 23.548. Estas leyes mostraron a las claras las dificultades que implica el logro de consensos entre todos los participantes del sistema. La primera de ellas se logró en el marco de un gobierno de facto sin ratificación legislativa formal; mientras que la segunda sólo surgió luego de arduos debates que permitieron consensuar apenas un "régimen transitorio de distribución"<sup>8</sup>.

En resumen, el problema al que nos enfrentamos consiste en cómo distribuir esos ingentes montos de recaudación<sup>9</sup>. Recordando la historia, podemos decir que la ley 20.221 determinó una participación relativa fija para Nación y otra para el conjunto de Provincias (distribución primaria). En cambio, la distribución entre las Provincias (distribución secundaria) se debía realizar sobre la base de parámetros estadísticos objetivos actualizables periódicamente. Algunos de ellos eran "devolutivos" (por ejemplo población) y otros "redistributivos" (por ejemplo brecha de desarrollo). Por el contrario, la actualmente vigente ley 23.548 determinó que tanto la distribución primaria como la secundaria se calcularan sobre la base de coeficientes fijos incluidos en la ley, sin que se prevean mecanismos dinámicos de adecuación. Este régimen sufrió y sufre acerbias críticas por determinar un mecanismo de distribución inflexible, sin parámetros objetivos que permitan su adaptación a los cambios del contexto.

### 3.- LA SITUACION ACTUAL

Casi setenta años de funcionamiento del sistema de coparticipación habían mostrado sus bondades y sus defectos, cuando el país acometió la tarea de reformar su Carta Magna. Los constituyentes de 1994 consideraron que sus virtudes superaron a sus defectos, por lo que lo consagraron constitucionalmente en el actual artículo 75 inciso 2do de la CNRA. Sin embargo, sólo expusieron lineamientos muy generales para la distribución de los fondos en la norma, dejando en manos del Congreso Nacional la tarea de plasmar un nuevo sistema antes del 31 de diciembre de 1996<sup>10</sup>. Dentro de esos

mínimos lineamientos establecieron expresamente la necesidad de que la distribución se realice sobre la base de parámetros objetivos. El texto constitucional señala<sup>11</sup>:

“**Artículo 75-** Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente, ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición.

3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara” (CNRA Artículo 75 incisos 1 a 3).

La dificultad de la tarea encomendada puede confirmarse a través del hecho de que, a la fecha en que escribimos este artículo, la mora del Congreso en dictar la norma prevista por la Constitución supera ya **¡una década!**<sup>12</sup> Surge a las claras que los argentinos nos debemos ese nuevo régimen hace ya mucho tiempo. En este camino, consideramos necesario aprestar las herramientas técnicas necesarias para que sirvan de base para la discusión política que este sistema necesitará más temprano que tarde.

#### 4.-¿QUÉ PENSABAN LOS CONSTITUYENTES SOBRE LOS PARÁMETROS PARA LA DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS COPARTICIPABLES?

El miembro informante del dictamen de mayoría de la comisión respectiva de la Asamblea Constituyente (Marín – La Pampa) señaló al respecto al presentar el texto actual de la Constitución<sup>13</sup>:

“La distribución de recursos entre la Nación y las provincias, conocida doctrinariamente como distribución primaria, se hará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas.”

La propuesta que estamos considerando tiene la virtud de introducir una pauta de racionalización financiera y fiscal absolutamente justificable en tanto liga la asignación de fondos a los gastos que se originen por el desempeño de las diversas competencias y la prestación de los distintos servicios.

Se incorporan también como elementos y principios rectores la equidad, la solidaridad y la obtención de un nivel de desarrollo y calidad de vida homogéneos en todo el país. Estos principios generales, lejos de ser meras expresiones de voluntarismo o de ingenuidad política, configuran criterios o postulados a los que el legislador, así como la Nación y las provincias, deberán ajustarse imperativamente”

La actual candidata a la presidencia Cristina Fernandez de Kirchner señaló en aquel momento como constituyente de la Provincia de Santa Cruz<sup>14</sup>:

“...Se trata entonces de dar esta discusión, porque hasta ahora cuando los gobernadores tenían que discutir el tema de la coparticipación terminaban peleándose entre ellos —es decir, entre los pobres— para ver si le sacaban un 0,5 por ciento a una provincia o le bajaban un 0,2 por ciento a otra.

Debemos invertir la discusión y plantearnos qué misiones y qué funciones tiene hoy la Nación y cuántos recursos maneja para esas misiones y funciones, lo que constituye la discusión principal. También debemos preguntarnos qué misiones y qué funciones tienen las provincias, que están vinculadas con la calidad de vida de la gente, y con qué recursos cuentan.

Esta es la primera discusión que tendremos que llevar a cabo, porque no se entiende que la Nación tenga un Ministerio de Educación sin escuelas y que le esté asignando recursos cuando al mismo tiempo retacea esa masa a las provincias, que sí están haciendo frente a la educación.”

En el mismo sentido se expresaron otros constituyentes, introduciendo en varios casos expresamente la palabra “costo” dentro de la interpretación de la distribución pretendida:

“La distribución se hará a través de criterios objetivos de reparto, lo cual es muy importante porque se abandona toda idea de relaciones de fuerza. Y lo que se trata de ver es la relación que existe entre competencias, servicios y funciones de cada una de las jurisdicciones interesadas. Es decir, se partirá de la base de cuáles son los gastos que serán atendidos con los recursos. ...Todos estos criterios de distribución entre los distintos niveles permiten discutir acabadamente sobre cuáles son las funciones del Estado nacional, cuáles son los costos de las prestaciones que realiza y cuáles, en definitiva, los servicios que brindarán los Estados provinciales. (Pettigiani – Buenos Aires)

Estos mecanismos establecen criterios objetivos de reparto que jamás se instrumentaron en el país y que están vinculados con los servicios, las funciones y las competencias que presta cada provincia. (Aguad – Córdoba)

Sin embargo, sabemos que el fortalecimiento del régimen federal dependerá esencialmente de una adecuada distribución de los recursos entre el Estado nacional, las provincias y los municipios. Para ello es indispensable, antes de pelear para ver quién se lleva la mayor porción de la torta, determinar los roles y competencias en materia de prestaciones de servicios” (Cardinale - Santa Fe).

Entre las alocuciones más claras sobre el tema se destaca la del constituyente Marquez por la Provincia de Mendoza:

“¿Cómo debe hacerse esta distribución? En base a las competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de los servicios...”

La primera discusión que debe hacerse antes de definir una cláusula constitucional es la referida a establecer con claridad quién presta los servicios. En segundo lugar, cuánto cuestan, ya que a veces se ha discutido e inclusive hemos escuchado propuestas de que en algunos casos los recursos debían ser repartidos en partes iguales entre la Nación y las provincias.

Las provincias pretendíamos que el porcentaje de reparto estuviera a favor de las jurisdicciones del interior, pero en definitiva en un país serio y de futuro la distribución de recursos entre jurisdicciones se deberá hacer en función de la valorización que ellos tengan. En un país en donde los argentinos aspiramos a continuar con la estabilidad económica para que se convierta en crecimiento, es posible que en el futuro podamos valorizar perfectamente los servicios que prestan la Nación y las provincias y, en función de ello, hacer la distribución."

##### 5.- ¿CUÁL DEBERÍA SER EL TRABAJO DE LOS ESPECIALISTAS EN COSTOS EN LA DEFINICION DE LOS PARÁMETROS DEL SISTEMA DE COPARTICIPACIÓN ?

Ahora bien, ¿qué trabajos previos serían necesarios entonces para implementar este sistema en el sentido buscado por los constituyentes?. Planteamos a continuación las que consideramos como las dos tareas principales:

a) Definición de la atribución de "competencias, servicios y funciones" entre Nación y Provincias<sup>15</sup>: La definición precisa de las "competencias, servicios y funciones" de cada uno de los receptores de ingresos coparticipables resulta una tarea **previa** a cualquier discusión. Seguramente implica definiciones técnicas ligadas especialmente con lo jurídico, pero también requiere de acuerdos políticos entre los actores del sistema.

Al definir cuáles de estas "competencias, servicios y funciones" estarán a cargo de cada nivel del Estado Federal, los actores deberán tener en cuenta el objetivo de que esta distribución sea "equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional". Estos objetivos redistributivos pueden lograrse a través de actividades de los distintos niveles del Estado, teniendo en cuenta los indicadores de desarrollo de cada jurisdicción. Es decir que, las actividades relacionadas con jurisdicciones debajo del promedio nacional de desarrollo deberán incluir acciones para buscar el acercamiento a la media, incluyéndose dichas actividades en las "competencias, servicios y funciones" a atribuir a los actores.

Esta tarea debe realizarse previamente, no sólo porque así lo determinaría un proceso lógico de razonamiento, sino también porque ahora es la CNRA la que lo manda. La distribución tiene que basarse en las necesidades públicas y preferentes que cada nivel del Estado debe satisfacer, y para ello las competencias, servicios y funciones deben atribuirse clara y precisamente a Nación, Provincias y Municipios<sup>16</sup>. No es aquí donde se requiere la labor de los especialistas en costos como tales.

b) Valorización de las "competencias, servicios y funciones" atribuidas a los distintos niveles del Estado Federal: Dado que es imposible distribuir flujos de dinero sobre la base de un conjunto de competencias, servicios y funciones cualitativas, será necesario valorizar las prestaciones que implica esta atribución a cada uno de los niveles.

¿Cómo valorizar un conjunto de competencias, servicios y funciones destinadas a la satisfacción de las necesidades públicas? Esta tarea es esencialmente técnica y debería ser realizada con el concurso de los especialistas en valorizar los sacrificios necesarios para obtener bienes y servicios para la satisfacción de necesidades.



## 6.- ALGUNAS PRECISIONES EN EL CAMINO DE LA VALORIZACIÓN DE LAS COMPETENCIAS, SERVICIOS Y FUNCIONES<sup>17</sup>

### 6.1. ¿ Debemos valorizar a través de los costos ?

Consideramos que la valorización de los insumos y los factores que se deben utilizar para la realización de las “competencias, servicios y funciones” que se atribuyan a los distintos niveles del Estado deberá hacerse a través de algún sistema de costos. Otras alternativas no resultarían posibles o adecuadas.

En efecto, si intentamos valorar los bienes y servicios generados para realizar las competencias, servicios y funciones a sus precios de mercado, nos encontraremos con dificultades aún mayores que las que acarreará trabajar con los costos. Esto es así, no sólo debido a que resulta difícil identificar claramente los bienes y servicios finales que produce cada nivel del Estado Federal, sino que principalmente es necesario tener en cuenta que el Estado suministra la mayor parte de los bienes y servicios que produce en forma gratuita fuera del sistema tradicional de mercado. Aún en el caso de los bienes y servicios provistos a cambio de un precio, normalmente el oferente Estado no lo fijará sólo teniendo en cuenta a las fuerzas de la oferta y la demanda.

Otra opción sería recurrir a la valorización de los sacrificios que determina el cumplimiento de las “competencias, servicios y funciones” a través de los flujos financieros de egresos o gastos, de amplia tradición en su utilización en el Sector Público. Sin embargo, el respeto del criterio de lo devengado para atribuir los gastos a los distintos períodos de tiempo resulta una técnica que lleva siglos de desarrollo dentro de la disciplina contable y los costos, aunque se encuentre poco desarrollada en las aplicaciones relativas al Sector Público.

Un especialista del Sector Público, el Dr. Las Heras nos dice:

“Pero no debemos caer en el recurrente error de confundir gastos con costos. Para conocer los costos en su totalidad debemos considerar otros tipos de “insumos”, habitualmente no contemplados en el sector público ...” (Las Heras, 2004: 201)

“No se ha mensurado debidamente la importancia del costeo en el Sector Público ...Su importancia es obvia, ..., es una herramienta indispensable en todo proceso de toma de decisiones” (Ob.cit. : 202)

“Devengar es un principio generalmente aceptado que aún reconocido por sus virtudes no es sencillo de aplicar en la administración pero posible y recomendable” (Ob. cit.: 410)

Muchas son las razones por las que el Sector Público no ha aplicado sistemáticamente técnicas de costeo para la elaboración de la información que requiere para el proceso de toma de decisiones. Entre ellas podemos citar, el tradicional sistema contable público ligado casi exclusivamente a los flujos financieros, la inexistencia de un sistema contable basado en la partida doble, la falta de valorización de los inventarios de bienes existentes a cada cierre de período y en nuestra opinión, esencialmente, la falta de necesidad de determinar precios que aseguren una rentabilidad para colocar los bienes y servicios producidos. Seguramente no habrá acuerdo entre los lectores sobre cuál de ellas es la más importante, pero creemos que para llevar adelante una distribución de los recursos de coparticipación para “un país serio y de futuro”<sup>18</sup>, la misma deberá tener en cuenta los costos de las “competencias, servicios y funciones” atribuidas a los distintos niveles del Estado<sup>19</sup>.

En este sentido son de destacar los contenidos de las distintas Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público<sup>20</sup> y del Proyecto Nro 12 de Norma de Marco Conceptual Contable para la Administración Pública de la FACPCE que rescatan la necesidad de aplicar el criterio de lo devengado y el sistema de partida doble en el campo de la Contabilidad Pública.

## 6.2. ¿ Debemos usar costos predeterminados estándares ?

Dado que el cálculo de los coeficientes de distribución de los recursos coparticipables entre los actores deberá realizarse muchas veces antes de su efectivo devengamiento, para ser aplicados durante un período de tiempo más o menos prolongados, será necesario predeterminar los niveles de costos que se utilicen para esta distribución. En efecto, intentar realizar este cálculo mes a mes sobre la base de los costos efectivamente incurridos obligaría a un trabajo demasiado voluminoso con una apreciable demora en el conocimiento de los resultados y en la obtención de los recursos destinados precisamente para financiar esos costos.

La utilización de costos predeterminados permite además lograr otro objetivo. Es necesario que el costeo de las “competencias, servicios y funciones” refleje niveles equivalentes de eficiencia en el proceso de producción de bienes y servicios por los distintos niveles del Estado Federal. En efecto, no podrán pretenderse mayores recursos para una jurisdicción simplemente porque ésta 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 equivalente en la utilización de los factores e insumos<sup>21</sup>.

Es dable destacar que la utilización de costos estándares no implica desatender las particulares características que enfrentará cada jurisdicción en el proceso de satisfacción de las necesidades. Por ejemplo el costeo de la construcción pública en las Provincias de Cuyo deberá tener en cuenta el sobrecosto de los sistemas antisísmicos, en las del Litoral de los mecanismos preventivos de las inundaciones y en las del Sur de la República los determinados por los sistemas de calefacción central casi permanentes, pero en todos los casos con un nivel de eficiencia equivalente en el proceso de construcción.

El lector podrá pensar a esta altura que si ha sido difícil hasta el momento direccionar los esfuerzos del Sector Público hacia la determinación de costos incurridos, mucho más difícil será predeterminar estándares. Es cierto. 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. Trabajar lisa y llanamente con costos incurridos puede generar incentivos perversos para que los actores desarrollen comportamientos “incrementalistas” al sólo efecto de obtener más recursos<sup>22</sup>

## 6.3. ¿ Cómo debemos considerar la función recaudatoria de los tributos ?

Precisamente por enfrentarnos a la discusión sobre cómo deben distribuirse los recursos, es necesario que consideremos adecuadamente las actividades y costos asociados a la recaudación de los tributos.

Es tradicional, más allá de los esfuerzos normativos de esta primera década del Siglo XXI, que los recursos sean registrados a través del simple expediente de asimilarlos únicamente a los montos efectivamente percibidos, especialmente para el caso de los

tributos<sup>23</sup>. Este comportamiento determina indirectamente que un conjunto de costos necesarios para la obtención de esos recursos sean “neteados” del total, sin una adecuada valoración y exposición.

Es necesario destacar que el Sector Público no tiene una “función de comercialización” afín a la que se encuentra en las organizaciones que proveen bienes y servicios en el mercado. Sin embargo, la actividad de obtener recursos determina un conjunto de actividades y costos para la Administración Pública, parcialmente equivalentes a los que se generan por las relaciones de una empresa privada con sus clientes. Estos costos deberían ser reflejados en “renglones” separados.

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 produce el hecho imponible que los genera, permitiría la atribución de los recursos al momento de la creación económica del valor<sup>24</sup>, pero a la vez obligaría a explicitar un conjunto de costos que actualmente se encuentran ocultos en las registraciones públicas<sup>25</sup>:

- a) Los costos representados en los “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.
- b) Los costos representados por la evasión tributaria: Si definimos a los recursos como aquellos devengados al acontecer el “hecho imponible”<sup>26</sup>, 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 existen y deberían ser estimados por el sistema de costeo de las “competencias, servicios y funciones”.
- c) Los costos representados por la incobrabilidad efectiva de los tributos determinados y no cobrados: Los montos de “mora tributaria” 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.

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 mecanismo interno de incentivo para aumentar la eficiencia recaudadora, especialmente para la Nación responsable de la obtención efectiva de los recursos a distribuir por el sistema. En efecto, el aumento de la eficiencia recaudatoria de la Nación en los montos coparticipables, y de cualquiera de las jurisdicciones respecto de sus recursos propios extra coparticipación aprovechará exclusivamente al nivel que obtuvo esas mejoras en la eficiencia.<sup>27</sup>.

Este trasvasamiento del sistema hacia un criterio de “devengado” creará un inconveniente al momento de disponer la efectiva transferencia financiera de fondos a las jurisdicciones. En ese momento se debe 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 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 coparticipables. Decimos saldos “activos y pasivos” porque

así como a 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)<sup>28</sup>.

Es necesario 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 plenamente el criterio del devengamiento.

#### 6.4. ¿ Debemos costear por actividades?

Es en este punto en el que tenemos más dudas respecto de la respuesta a brindar. Las tradicionales dificultades para identificar los bienes y servicios finales producidos por el Estado, y la falta de necesidad de determinar un costo para los inventarios a cada cierre de período ha determinado que muchos autores sostengan que el “Activities Based Cost” resultaría el sistema de atribución de costos más adecuado para el Sector Público.<sup>29</sup>

Dos argumentos podrían servir a favor de la utilización de este sistema de costos:

- a) La necesidad de identificar programas para el sistema presupuestario ya difundida en la mayoría de las jurisdicciones argentinas puede resultar una base sólida para la identificación de las actividades a costear.
- b) La posibilidad de que la actualización de los niveles de las variables que se utilicen como “generadoras”, sirva para ajustar los montos totales de costos predeterminados periódicamente, sin necesidad de realizar un recálculo de todos los valores obtenidos en un primer estudio.

Reiteramos que la respuesta permanece ampliamente abierta a la discusión, debiendo tener siempre en consideración que “ningún sistema brinda un costo universal, como ninguna herramienta sirve para hacer cualquier tipo de trabajo” (Costos y Gestión, 2007: 78)

#### 7.- ALGUNOS PARAMETROS SIMPLIFICADOS PARA UNA DISTRIBUCIÓN PRIMARIA<sup>30</sup>

Supongamos los siguientes datos para el período  $x_1$ :

CN: Costos predeterminados estándares de las Competencias, Servicios y Funciones atribuidos a la Nación.

CP: Costos predeterminados estándares de las Competencias, Servicios y Funciones atribuidos a las Provincias.

RecN: Recursos extra coparticipación de la Nación<sup>31</sup> netos de sus costos predeterminados estándares de recaudación.

RecP: Recursos extra coparticipación de las Provincias<sup>32</sup> netos de sus costos predeterminados estándares de recaudación.

RC: Recursos Coparticipables netos de sus costos predeterminados estándares de recaudación.

$(AdeRC_1 - AdeRC_0) - (PdeRC_1 - PdeRC_0)$ : Aumento de los Recursos Coparticipables pendientes de cobro en el período neto del aumento de los Recursos Coparticipables pendientes de cancelación en idéntico período.

IC:  $RC - (AdeRC_1 - AdeRC_0) - (PdeRC_1 - PdeRC_0)$ : Ingresos a Coparticipar

CNfcop:  $CN - RecN$ : Costos netos base de distribución para la Nación a financiar por la Coparticipación.

CPfcop:  $CN - RecP$ : Costos netos base de distribución para las Provincias a financiar por la Coparticipación.

Dados estos datos el cálculo de la coparticipación se obtiene multiplicando el nivel de IC por el coeficiente atribuible a Nación y el coeficiente atribuible a Provincias.

$IC * (CNfcop / (CNfcop + CPfcop))$  : Transferencia efectiva por coparticipación primaria a Nación.

$IC * (CPfcop / (CNfcop + CPfcop))$  : Transferencia efectiva por coparticipación primaria a Provincias.

El mecanismo puede extrapolarse para la distribución secundaria.

## 8.- CONCLUSIONES

El principal objetivo de este trabajo es intentar convencer al lector de que "el problema de la coparticipación" es más amplio y difícil de lo que generalmente se cree, al mismo tiempo de comprender que no sólo debería tener aristas políticas. La demora en plasmar un nuevo régimen ha determinado una reducción en las contribuciones técnicas para la solución del problema, por lo que creemos que es necesario volver a poner en la agenda de discusión argentina esta cuestión que aún se encuentra pendiente.

La visión desde el campo político sobre la posibilidad de implementación de un nuevo sistema de distribución de la coparticipación ante los defectos del actualmente existente, resulta claramente negativa. Dice el diario La Nación sobre una encuesta a funcionarios: "...Una perspectiva igualmente crítica apareció cuando se consultó a este grupo de funcionarios públicos respecto del actual sistema de coparticipación federal de impuestos, ya que el 69% aseguró que sólo beneficia al Estado nacional y apenas un 12% dijo que ayuda a las provincias más pobres. Sin embargo, todas estas opiniones negativas no parecen tener un correlato en términos de acción política...Un mayor pesimismo derrocharon respecto de las posibilidades de mejorar la coparticipación: el 70% cree que no es posible, con pocos matices entre el oficialismo y la oposición." (Diario La Nación – 2 de octubre de 2006)

A pesar de esta visión, creemos que es posible acometer el estudio de los aspectos técnicos aunque que la discusión política no se haya iniciado. Los problemas difíciles y complejos requieren tiempo para llegar a soluciones duraderas y de consenso, pero también requieren que pongamos manos a la obra en sus aspectos previos de inmediato.

En este camino observamos que hay mucho por hacer en el campo de la determinación de los parámetros objetivos que se necesitan determinar para la distribución, y que en este campo resulta necesario el trabajo de los especialistas en

costos para que apliquen sus técnicas al problema de la distribución de los montos coparticipables.

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 década de mora con nuestra propia Carta Magna, los especialistas en costos están todavía a tiempo de plantear alternativas técnicas serias para que el momento en que las decisiones políticas deban precipitarse, la información disponible sea de excelencia.

## BIBLIOGRAFIA

- 1 Atchabahian Adolfo. *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- 2 Argañaraz, Capello, Garzón y Grion. *¿Cuál es el verdadero costo de los impuestos? Una revisión de aspectos conceptuales y metodológicos*. Documento de discusión Nro. 1de la Serie Competitividad Fiscal. IERAL de la Fundación Mediterránea, Marzo de 2005
- 3 Bottaro O. Rodríguez Jáuregui H. y Yardin A. *El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa*. Buenos Aires: Macchi, 2004.
- 4 Casás José O. "Antecedentes jurídico-institucionales del Régimen de Coparticipación Argentino - Ley 24.309" en *Comité Ejecutivo - Comisión Federal de Impuestos - Mayo de 1994*. Buenos Aires. Comisión Federal de Impuestos, 1994.
- 5 Cattaneo Néstor y Hauque Sergio. "Los ingresos tributarios y el principio de lo devengado en la contabilidad pública" en *Anales del 16to Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Área Sector Público*. Rosario, 2006.
- 6 Costos y Gestión. "Un caso clásico de ABC: John Deere Components Works" en *Revista Costos y Gestión*. Nro. 64. Junio de 2007: 74-78.
- 7 Ferrer Aldo. *La Economía Argentina*. 16ta. Edición. Buenos Aires: Fondo Cultura Económica, 1986
- 8 Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. *Proyecto Nro. 12 de norma de Marco Conceptual Contable para la Administración Pública (en consulta a Junio de 2006)*.
- 9 García Vizcaíno Catalina. *Los tributos frente al federalismo*. Buenos Aires: Depalma, 1975.
- 10 Gimenez Carlos M (coordinador). *Tratado de contabilidad de costos*. Cuarta Edición. Buenos Aires: Macchi, 1987.
- 11 Hauque Sergio. *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, 2006.
- 12 Hicks Douglas T. *El sistema de costos basado en las actividades (ABC)*. Bogotá: Alfaomega, 1998.
- 13 International Federation of Accountants. *IPSAS 23 Revenue from non exchange transactions (Taxes and Transfers)*. Diciembre de 2006.
- 14 Las Heras José María. *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico*. Buenos Aires: Buyatti, 2004.
- 15 Mallo C. y Jimenez M.A. *Contabilidad de costes*. Madrid. Pirámide, 1997.
- 16 Mallo C, Kaplan R, Meljem S. y Gimenez C. *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid: Prentice Hall, 2000.

## NOTAS COMPLEMENTARIAS

<sup>1</sup> En el caso argentino niveles nacional, provincial y municipal.

<sup>2</sup> Resulta tradicional en los Estados Federales que existan “colisiones” respecto de las bases imponibles alcanzadas por los distintos niveles de Estado, y “lagunas” respecto de necesidades públicas o preferentes que la comunidad desea satisfacer y ninguno de los niveles de Estado acepta como propias.

<sup>3</sup> Exclusividad que se mantiene luego de la Reforma de 1994 Cfr. CNRA Artículo 75 inciso 1ro.

<sup>4</sup> Por oposición a los provenientes de las rentas aduaneras. Cfr. CNRA Artículo 67 inciso 2do según texto vigente antes de la Reforma de 1994.

<sup>5</sup> La primera norma-convenio Nación Provincias resultó la ley 12.139 del 21 de diciembre de 1934.

<sup>6</sup> Cfr. entre otros Casás, 1994: 3-5.

<sup>7</sup> Los esquemas más modernos incluyen muchas otras normas importantes dentro de las leyes de coparticipación que obviamos en el presente en honor a la brevedad.

<sup>8</sup> Como ejemplo de las tensiones que el sistema determinaba, la primera excepción a los mecanismos de distribución de la ley 23.548 fue establecida por la ley 23.549. De allí en más la cantidad de modificaciones al sistema original han determinado que hablemos actualmente del “labyrintho de la coparticipación”, del que sólo los iniciados pueden salir. A pesar de haber nacido como transitorio, el régimen permanece como base del sistema desde hace ya casi veinte años.

<sup>9</sup> Actualmente representan montos superiores a 25 puntos porcentuales del Producto Bruto Argentino.

<sup>10</sup> Disposición Transitoria Sexta de la Reforma Constitucional de 1994.

<sup>11</sup> Las porciones consideradas especialmente importantes a los efectos del trabajo se encuentran subrayadas.

<sup>12</sup> Proféticamente un constituyente señaló durante la discusión en Santa Fe: “... A los señores gobernadores voy a decirles que cuando ellos quieran aplicar la distribución, desde el *cavallismo* les van a decir, haciendo el gestito de Olmedo: “¡De acá!” Esa es la realidad de la historia argentina” (Repetto – Santa Fe). Más allá de los cambios de gobierno desde 1994 el sistema nunca se implementó.

<sup>13</sup> El subrayado en los textos expuestos por los constituyentes nos pertenece.

<sup>14</sup> La exposición de la Sra de Kirchner se dirigía específicamente a criticar el contenido de las asignaciones específicas del artículo 75 inciso 3ro de la CNRA.

<sup>15</sup> Recordemos que el sistema de coparticipación prevé un mecanismo “primario” de distribución entre Nación y el conjunto de Provincias y la C.A.B.A, y un mecanismo “secundario” para las provincias y la C.A.B.A entre ellas. La CNRA no hace especiales diferencias al definir los determinantes de ambos mecanismos. Buscando simplificar el problema real consideraremos a lo largo de este trabajo que las competencias, servicios y funciones a cargo de los Municipios se acumulan dentro de las que se encuentran a cargo de la Provincia que los incluye.

<sup>16</sup> No realizar esta tarea en forma previa, implicaría automáticamente aceptar la actual atribución de competencias, servicios y funciones en el estado en que se encuentra. En nuestra opinión, dichas atribuciones son hoy harto imprecisas en muchos aspectos y requieren de mayores definiciones: ¿Qué nivel del Estado se hace cargo de paliar los daños que provocan las catástrofes naturales? ¿Qué nivel debe soportar los costos de las políticas de cuidado del medio ambiente y de la defensa del consumidor que establecen los artículos 41 y 42 de la CNRA? ¿Quién debe soportar los costos de una necesaria articulación entre el Polimodal o la Secundaria y la Universidad? ¿Qué nivel debe remunerar a los docentes, incluyendo dentro de sus salarios el llamado incentivo docente? ¿Qué nivel es el responsable de los costos de las políticas asistenciales? ¿Quién es responsable de los controles sanitarios sobre alimentos? . El lector podrá agregar otros casos que estén más cerca de su experiencia cotidiana

<sup>17</sup> Las cuestiones descriptas en este punto se plantean a través de preguntas ya que entendemos que están sujetas a una amplia controversia

<sup>18</sup> Recordando las palabras del constituyente Marquez de Mendoza señaladas más arriba en el trabajo.

<sup>19</sup> Un antecedente legal es el artículo 31 de la Ley 11.582 de la Provincia de Buenos Aires. (Las Heras, 2004: 203)

<sup>20</sup> International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board en el marco de la International Federation of Accountants (IFAC).



---

<sup>21</sup> Esto 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.

<sup>22</sup> Cfr. Las Heras, 2004: 141

<sup>23</sup> Sobre el tema cfr entre otros Cattaneo y Hauque, 2006 y Las Heras, 2004: Capítulo 19.

<sup>24</sup> A partir del System of National Accounts de 1993 la registración de cuentas nacionales conforme la normativa de los organismos internacionales ha llevado adelante la utilización del “accrual principle” (criterio de lo devengado) como base de registración, determinando un verdadero “acercamiento de la economía hacia la contabilidad”. En ese mismo sentido con las adecuaciones típicas de la normativa de la IFAC se expide el IPSAS 23 respecto de los ingresos por tributos y transferencias. Allí se señala: “59. An entity shall recognize an asset in respect of taxes when the taxable event occurs and the asset recognition criteria are met.”

<sup>25</sup> Sobre el tema la IPSAS 23 señala: “71. Taxation revenue shall be determined at a gross amount. It shall not be reduced for expenses paid through the tax system.”

<sup>26</sup> “Taxable event” en términos de la IPSAS 23.

<sup>27</sup> Esto es así, si, como señalamos en el modelo a desarrollar en el punto siguiente, para determinar los niveles de financiamiento requeridos con fondos de coparticipación, las jurisdicciones deben detraer de los costos de las “competencias, servicios y funciones” que les son atribuidas, los recursos que obtienen de fuentes extra coparticipación.

<sup>28</sup> Al respecto señala la IPSAS 23: “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.

<sup>29</sup> Cfr entre otros Las Heras, 2004: 203.

<sup>30</sup> Realizando las pertinentes adecuaciones el modelo es aplicable a la distribución secundaria.

<sup>31</sup> Provenientes de las fuentes previstas en el artículo 75 inciso 1ro y 3ro. (Recursos del comercio exterior y con asignación específica destinados a la Nación).

<sup>32</sup> Provenientes del 75 inc. 3ro con destino a las Provincias y Municipios, y del ejercicio de las potestades tributarias propias de Provincias y Municipios. En el concepto Provincias se incluye la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.