

Coparticipación federal de impuestos.

Una propuesta legislativa.

Sebastián Mario Lemos

Trabajo final de graduación

Propuesta de aplicación profesional

Contador Público

Universidad Empresarial Siglo 21

Diciembre 2015

## Resumen

El presente trabajo se centra en el estudio del régimen de Coparticipación Federal de Impuestos vigente en la República Argentina, demostrando que necesita una urgente modificación, y permita una distribución de recursos de manera equitativa y solidaria para todas las provincias. La relación entre los gastos que afrontan las provincias y su financiamiento es inequitativa, debido a que la descentralización de gastos no es consecuente con la centralización de las potestades tributarias del gobierno nacional, lo cual afecta al federalismo fiscal y a las economías regionales. La falta de unificación de objetivos de largo plazo en materia fiscal, entre Nación, provincias y CABA, así como los intereses regionales económicos y políticos son motivos de los problemas.

El objetivo general que se plantea es proponer medidas para mejorar el mecanismo de Coparticipación, realizando una comprobación respecto de los montos distribuidos entre Nación y Provincias, del año 2014. Para ello se debe interpretar las pautas establecidas por la Reforma Constitucional de 1994, referidas a la nueva Ley de Coparticipación, identificar si existe incumplimiento de las mismas y sus posibles motivos. Además se debe entender el mecanismo vigente de distribución, ya sea la primaria como la secundaria, y por último analizar la posibilidad de definir criterios de reparto más acorde a la realidad de las provincias. Esto último debe reflejar la situación económica, fiscal y social de cada jurisdicción, para contribuir con las metas de crecimiento económico, disminución de índices de pobreza o desocupación, mejora en la recaudación y además permitir su control.

*Palabras clave:* coparticipación federal de impuestos, constitución nacional, federalismo, criterios de reparto, propuestas

## Abstract

This work focuses on the study of the system than coparticipacion federal Argentinean, demonstrating that needs urgent amendment and allow for equitable distribution of resources and solidarity to all the provinces. The relationship between the costs faced by provinces and funding is inequitable, because the decentralization of expenditure is not consistent with the centralization of taxation powers of the national government, which affect fiscal federalism and regional economies. The lack of unity of long term objectives in fiscal matters, including federal, provincial and City of Buenos Aires, as well as regional economic and political interests are reasons for the problems.

The general objective of this study is to propose measures to improve the sharing mechanism, performing a check on amounts distributed Nation and Provinces in 2014. For objective should interpret the guide lines established by the constitutional reform of 1994, based on the new Coparticipacion Law, if there is failure to identify them and their possible motives. In addition you must understand the current distribution mechanism whether primary and secondary, and finally analyze the possibility of defining criteria for allocating more suited to the reality of the provinces. This should reflect the social economic, fiscal and of each jurisdiction, to contribute to the goals of economic growth, reduced poverty and unemployment, improved collection and also allow control.

*WordsKeys:* Coparticipacion Federal tan taxes, national constitution, federalism fiscal, distribution criteria, proposals

## Índice

Índice.....	4
Coparticipación federal de impuestos. Propuestas legislativas necesarias.....	6
Introducción.....	6
Objetivos.....	8
Objetivo general.....	8
Objetivos específicos.....	8
Marco teórico.....	9
Federalismo fiscal.....	9
Alternativas distributivas en materia tributaria.....	10
Potestades tributarias de Nación y Provincias.....	12
Coparticipación.....	12
Situación actual del sistema de coparticipación.....	14
Forma en que se distribuyen los impuestos coparticipables.....	18
Tabla de coeficientes que corresponden a las provincias.....	21
Objetivos de la nueva ley de coparticipación.....	24
Propuestas sobre la nueva ley de coparticipación.....	31
Principios de distribución.....	38
Marco metodológico.....	41

Desarrollo.....	43
Análisis FODA.....	44
Propuesta profesional.....	45
Introducción y fundamentación de la propuesta .....	45
Objetivos y fundamentación .....	45
Conclusiones y recomendaciones .....	56
Apéndices.....	63
<i>Apéndice A.Laberinto de Coparticipación .....</i>	<i>63</i>
<i>Apéndice B.Diagrama de Gantt:Plan de actividades TFG .....</i>	<i>64</i>

## Coparticipación federal de impuestos. Propuestas legislativas necesarias.

## Introducción

Uno de los pilares fundamentales de todos los impuestos es el debido cumplimiento del principio de legalidad o reserva de ley<sup>1</sup> (Montes, 2012), plasmados en la Constitución Nacional en diversos artículos, como los artículos 4, 17, 19 y 31. La cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional reformada en 1994 estableció la obligación de sancionar el nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos antes de la finalización del 1996, y aun en el año 2015 no se da cumplimiento a las mismas.

Este trabajo plantea estudiar el régimen de coparticipación que rige en la actualidad en la República Argentina, a través de la Ley convenio N° 23.548, para evaluar las razones por las que no se sanciona un nuevo régimen de coparticipación, y por qué es necesario sancionarlo.

Se aplica una investigación del tipo descriptiva debido a que el estudio se centrará en exponer los motivos de los incumplimientos y a partir de ello, plantear pautas para mejorar el mecanismo de Coparticipación vigente. Se centra en un enfoque cualitativo y la técnica aplicada, será el análisis documental mediante el estudio de la ley y de las propuestas de coparticipación de diferentes autores. Además, se realiza una investigación del tipo histórica y documental, ya que se examina los escritos vinculados al tema, de autores reconocidos.

En el presente trabajo, se expone el marco teórico con los aspectos relevantes del tema, lo cual brinda las herramientas indispensables para comprender la complejidad del sistema actual.

---

<sup>1</sup> Principio de legalidad o reserva de ley: el ordenamiento tributario debe respetar la pauta de legalidad impuesta por la Constitución Nacional.

Posteriormente se plantea la metodología que se desarrolla en el trabajo, es decir se establece la forma y lo necesario para cumplir cada uno de los objetivos, ya sea general o específico.

Se continúa con el análisis de los mecanismos actuales de coparticipación y una propuesta de distribución.

Finalmente se exponen las conclusiones y recomendaciones.

Este trabajo se propone investigar el régimen de coparticipación que se aplica actualmente en Argentina, mediante Ley convenio N° 23.548, centrando el análisis en los mecanismos de distribución entre Nación y Provincias. A partir de esto, se intenta entender los motivos por los cuales no se sanciona el nuevo régimen de coparticipación que dispuso la reforma de la Constitución de 1994.

El tema tiene relevancia porque analiza los motivos por los cuales no se sanciona el nuevo régimen de coparticipación que dispuso la reforma del 1994, así como también se examinan las pautas para mejorar dicho sistema. Siendo la Constitución la ley suprema que debe respetarse en nuestro país, en toda su dimensión, resulta paradójico el no cumplimiento de la misma.

La importancia del trabajo se plasma tanto a nivel gobierno nacional y provincial, ya que brinda una utilidad social para la población. Si se logra sancionar el nuevo sistema, con pautas equitativas y coeficientes de distribución acordes a la realidad (cantidad de población actual, funciones asignadas a los diferentes niveles, entre otros), el país en conjunto va a incrementar el bienestar. Asimismo se alterarían los recursos disponibles en las diferentes jurisdicciones y modificaría la capacidad de gasto.

En la demora y resistencia que se refleja en la modificación del régimen actual, o en el dictado de una nueva ley, evidencian los intereses contrapuestos de las provincias que hoy están beneficiadas con el sistema y el castigo a las provincias con menos fuerza política.

### *Objetivos*

#### *Objetivo general*

Proponer medidas para mejorar el mecanismo de Coparticipación vigente en el año 2015, en la República Argentina, realizando su comprobación respecto de los montos distribuidos entre Nación y Provincias, del año 2014.

#### *Objetivos específicos*

1. Interpretar las pautas establecidas por la Reforma Constitucional de 1994, referidas a la Nueva Ley de Coparticipación.
2. Identificar si existe incumplimiento de las pautas constitucionales referidas al nuevo sistema de coparticipación, y sus posibles motivos.
3. Interpretar el mecanismo vigente de distribución y analizar la posibilidad de definir criterios de reparto más acorde a la realidad de las provincias.
4. Realizar una comprobación de la distribución primaria del año 2014.

## Marco teórico

*Federalismo fiscal*

La República Argentina en su artículo 1 de la Constitución Nacional ha adoptado un sistema de gobierno bajo la forma representativa, republicana y federal, con tres niveles: Nacional, Provincial, Municipal, y desde 1994 además se reformuló Capital Federal, conformando Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Según la Constitución las provincias cuentan con la facultad de organizar sus gobiernos siempre y cuando no contradigan lo pactado en la misma, conservando todo el poder no delegado expresamente a la Nación (Artículo 121 CN). Esto incluye las potestades en materia tributaria (Villegas, 2009).

El federalismo fiscal implica una descentralización de los diferentes niveles de gobierno, según Rinaldi (2010) el grado de independencia que tienen, son: soberanía, la nación; autonomía, las provincias y la autarquía. La soberanía se define como la autoridad de un estado sobre otro, esto se reconoce a nivel mundial, teniendo poder para tomar decisiones y representando la autoridad en todas sus dimensiones (Rinaldi, 2010).

La autonomía es la facultad para establecer sus propias normas, existe un determinado nivel de independencia pero también hay un nivel de subordinación a la jurisdicción mayor. Todas las constituciones provinciales deben respetar la Constitución Nacional (Rinaldi, 2010).

La autarquía tiene un status inferior en cuanto a la toma de decisiones, y son entes que tiene que cumplir con finalidad determinada, como por ejemplo: la Universidad Nacional de Córdoba (Rinaldi, 2010).

En su trabajo final de graduación, Conci (2011) establece que:

El federalismo fiscal implica una descentralización de potestades tributarias y una asignación de gastos hacia las provincias. Aquellas erogaciones a las que las

provincias no pueden hacer frente con recursos propios ni con deuda, se cubren a través de transferencias de la Nación, lo que hace necesaria la coordinación fiscal entre los distintos niveles de gobierno. Buscando que no se produzcan desequilibrios fiscales. (p.142)

Según Conci (2011) el problema del federalismo fiscal radica en que se busca una descentralización de las funciones del estado, pero no así la de los recursos, quedando en gran parte concentrada en el estado nacional. Esto se basa en que se delegan funciones a las provincias pero en algunos casos no se le acuerdan mayores ingresos para ellas poder asegurar su eficiente funcionalización.

#### *Alternativas distributivas en materia tributaria*

Se han desarrollado diferentes esquemas para la distribución de los recursos. Algunos de ellos, según Garzón y Nigro (2009) son:

1. Concurrencia de fuentes: los distintos niveles de gobierno que conforman un estado federal no encuentran limitaciones o restricciones para aplicar tributos y pueden cobrar los mismos impuestos. Se permite la aplicación simultánea de uno o varios impuestos por más de un fisco. Todas las jurisdicciones tienen libre acceso a todas las fuentes financieras y tributarias.
2. Separación de fuentes: asigna a cada nivel de gobierno determinados recursos para su explotación exclusiva. Se reparten los impuestos entre los distintos niveles de gobierno y se asignan en forma exclusiva a cada nivel, la facultad de aplicarlos.
3. El sistema de participación: tiene la característica de no distribuir las fuentes de los ingresos sino el producto.

4. Cuotas adicionales: estructura el impuesto libremente, mientras que los otros niveles de administración establecen cuotas adicionales. Normalmente se fijan tope a los porcentajes adicionales
5. Asignaciones globales: son fondos que se distribuyen sin afectación a gastos determinados ni vinculadas al cumplimiento por los estados beneficiados, de ninguna tarea, creación o mantenimiento de servicios a determinados niveles.
6. Asignaciones condicionadas (o transferencias): se diferencia del sistema anterior ya que las asignaciones están supeditadas al cumplimiento por los estados participantes de algunas tareas, la implantación y mantenimiento de servicios públicos, u otras condiciones.

De acuerdo a lo que expone Villegas (2009), se pueden tener en cuenta tres ámbitos de estudio, del federalismo fiscal:

1. La distribución de responsabilidades o competencias jurisdiccionales (ámbito del gasto).
2. La asignación de potestades tributarias (ámbito de los recursos).
3. Las transferencias intergubernamentales de recursos (ámbito de necesidad de financiamiento de la jurisdicción).

El trabajo se centra, en el tercer inciso descripto, haciendo hincapié en el mecanismo de coparticipación.

El Gobierno Central de acuerdo al artículo 4 Constitución Nacional en lo relativo a la materia impositiva se refiere a los derechos de importación y exportación y las demás contribuciones que establezca el Congreso General (Artículo 17 Constitución Nacional).

Además el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional establece la creación de impuestos indirectos en concurrencia con las provincias y contribuciones directas por tiempo determinado en casos excepcionales.

Tabla 1

*Potestades tributarias de Nación y Provincias*

	Potestades tributarias de Nación	Potestades tributarias de Provincias
Exclusivas y permanentes	Derechos de importación y exportación	Impuestos directos
Concurrentes y transitorias	Impuestos directos	
Concurrentes y permanentes	Impuestos indirectos	Impuestos indirectos

Nota. Fuente: Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional

*Coparticipación*

Dentro de los diferentes sistemas de participación que existen, se encuentra el mecanismo de coparticipación para la distribución de recursos, el cual consiste en que el nivel superior de gobierno distribuye en modo automático entre su fisco y las jurisdicciones inferiores adheridas al sistema, el producido de la recaudación de uno o varios impuestos. En Argentina el mecanismo

se aplica en el orden nacional, bajo la forma de una ley-convenio a la que se han adherido las provincias (Garzón, Juan Manuel & Nigro Roberto E., 2009).

La coparticipación federal se encuentra legislada en nuestra Constitución Nacional principalmente en el artículo 75, inciso 2, en la cual se le atribuye al Congreso:

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. (p.16)

Siguiendo con el artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional, determina que debe realizarse una ley convenio que establezca regímenes de coparticipación de las contribuciones, asegurando que los fondos se remitan en forma automática. La distribución entre la Nación, las Provincias y la CABA (Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y entre estas se realiza de acuerdo a las competencias, servicios y funciones de cada una teniendo en cuenta ciertos criterios de reparto; debe ser equitativa, solidaria.

En lo que se refiere al procedimiento para promulgar la ley, se establece que la Cámara de origen de dicha ley convenio será la del Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no pudiendo ser modificada unilateralmente, ni reglamentada, debiendo ser aprobada por las provincias (Artículo 75 inciso 2).

Se impone en nuestra Constitución Nacional, en el inciso 3 del artículo 75, una mayoría especial diferente para las leyes que establezcan y modifiquen asignaciones específicas de

recursos coparticipables, debiendo ser aprobadas por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara; lo que genera rigidez.

Por último el artículo dispone que deba crearse un organismo fiscal federal que se encargará del control y fiscalización del sistema de coparticipación, y deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

La reforma constitucional de 1994, genera cambios importantes en lo que respecta al federalismo fiscal y en la cláusula transitoria sexta impone que el régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal, serían establecidos antes del 26/12/1996. Así mismo expone que la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de la reforma del régimen no puede modificarse sin la aprobación de la provincia interesada y tampoco podrá modificarse, en desmedro de las provincias, la distribución de recursos vigente.

Hasta la actualidad no se ha cumplido con el mandato temporal de la reforma de 1994. Es decir, ya han pasado más de 18 años desde la fecha en la cual se debería haberse aprobado una nueva ley. El mecanismo de distribución de fondos coparticipables, es de por sí complejo y se ha convertido en un laberinto, debido que no se ha sancionado la ley convenio y el régimen que se aplica actualmente, ha sufrido muchas modificaciones entre los pactos fiscales (Treber, 2013).

#### *Situación actual del sistema de coparticipación*

En la actualidad se aplica un régimen provisorio que corresponde a la ley de 1988.

Para analizar la situación actual, en la Ley 23.548 se enuncian cuatro etapas:

1. Conformación de la masa bruta coparticipable: se encuentran los impuestos nacionales que se incluyen en el mecanismo y su calidad de participación, es decir si se coparticipan al 100%, o en otro porcentaje.

2. Conformación de la masa neta coparticipable: es el resultado de la resta entre la masa bruta y montos mensuales o porcentajes para fines específicos.
3. Distribución primaria: se determina la participación de la nación y la porción que le corresponde al conjunto de provincias.
4. Distribución secundaria: se refiere al modo de distribución entre los gobiernos provinciales, de los recursos que se les asigna. En la actualidad se utilizan los coeficientes establecidos en el artículo 4 de Ley 23.548.

El artículo 2 de la Ley 23.548, establece que la masa coparticipable bruta, se conforma por los impuestos nacionales, con excepción de:

- a. Derechos de importación y exportación.
- b. Recursos cuya distribución entre Nación y Provincias se establece en otros regímenes especiales.
- c. Impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a destinos determinados. Ejemplos: bienes Personales, monotributo.
- d. Impuesto y contribuciones nacionales cuya recaudación se afecte a realizar inversiones, obras o a financiar actividades que se declaren de interés nacional por acuerdo entre nación y provincias (Infraestructura Hídrica, Contribuciones y Aportes a la Seguridad Social).

De los impuestos nacionales no se coparticipan, y le corresponde el 100% de la recaudación a la Nación, (Berteaux, 2010):

1. Tributos al Comercio Exterior.
2. Impuestos Internos sobre los Automotores, motores gasoleros y sobre los Seguros.

3. Impuestos Interno Adicional a los Cigarrillos.
4. Tasa Estadística (100% financia al INTA<sup>2</sup>).

Integran la masa de coparticipación bruta, los siguientes impuestos nacionales (Berteau, 2010):

1. Impuesto a las Ganancias (parcialmente).
2. Impuesto al Valor Agregado (parcialmente).
3. Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias (parcialmente).
4. Impuestos Internos (totalmente).
5. Impuestos a la Transferencia de Inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (totalmente).
6. Impuesto a la Ganancias Mínima Presunta (totalmente).
7. Impuestos a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos (parcialmente).
8. Contribución sobre el Capital de Cooperativas (parcialmente)

Para obtener la masa neta coparticipable, de la bruta se detrae (Berteau, 2010):

1. 15% destinado al pago de obligaciones previsionales (Previsión Nacional).
2. \$45,8 millones mensuales, para el Fondo Compensador de desequilibrios fiscales provinciales (ATN<sup>3</sup>). Establecidos por Pacto Fiscal I/92y ratificado por Ley

---

<sup>2</sup> El Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA) es un organismo estatal descentralizado con, dependiente del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación. Desarrolla acciones de investigación e innovación tecnológica en las cadenas de valor, regiones y territorios para mejorar la competitividad y el desarrollo rural del país. Sus esfuerzos se orientan a la innovación para fomentar la cooperación interinstitucional, generar conocimientos y tecnologías y ponerlos al servicio del sector a través de sus sistemas de extensión, información y comunicación (INTA, 2015).

24.130 y Pacto Fiscal II/93. Seguidamente, se desagrega con precisión como es la distribución de cada impuesto coparticipable (período 2013), (Berteau, 2010; Dirección Nacional de investigaciones y análisis fiscal, 2013 ):

---

<sup>3</sup> ATN. El artículo 3° inciso d) de la Ley de Coparticipación Federal establece que se debe destinar el 1% de los gravámenes coparticipables a las provincias para integrar el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias. El artículo 5 establece:

El Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias creado por el inciso d) del artículo 3 de la presente Ley se destinará a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y será previsto presupuestariamente en jurisdicción del Ministerio del Interior, quien será el encargado de su asignación. El Ministerio del Interior informará trimestralmente a las provincias sobre la distribución de los fondos, indicando los criterios seguidos para la asignación. El Poder Ejecutivo Nacional no podrá girar suma alguna que supere el monto resultante de la aplicación del inciso d) del artículo 3° en forma adicional a las distribuciones de fondos regidos por esta ley salvo las previstas por otros regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación. Los fondos para el ATN se destinan a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y son asignados por el Ministerio del Interior, el que se encarga de su asignación debiendo este, dar cuenta trimestralmente a las provincias sobre su uso (Nigro, 2009).

Tabla 2

*Forma en que se distribuyen los impuestos coparticipables.*

Impuesto a las Ganancias	Impuesto al Valor Agregado:	Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Corrientes Bancarias	Impuestos Internos	Impuestos a la Transferencia de Inmuebles	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	Impuestos a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos	Contribución sobre el Capital de Cooperativas
De la recaudación, del Impuesto a las Ganancias, se detrae un monto de \$ 580.000.000 anuales, destinado a: a. \$120.000.000 anualmente para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES <sup>4</sup> ). b. \$20.000.000 para el Fondo de Aportes al Tesoro Naciones (ATN). c. \$440.000.000 para el conjunto de provincias, incluyendo Tierra del Fuego, la Antártida e Islas del Atlántico Sur (se suma a lo que le corresponde según la	De lo recaudado, por Ley 23.966 y modificatorias, el 89% se destina a la Masa Bruta de Coparticipación.  El 11% restante, financia el Régimen de Previsión Social Nacional (ANSES).	30% se destina a la Masa Bruta de Coparticipación.  70% restante, se emplea como recurso de la Nación, para atender los gastos que demanda la emergencia pública	El 100% de lo recaudado de los siguientes impuesto internos, regulados por Ley 24.674: tabaco, bebidas alcohólicas, cervezas y analcohólicas, sobre telefonía celular y	El 100% de la recaudación que genera el impuesto a las Traserferencia de inmuebles, de persona física o sucesión	El 100% de lo recaudado, del Impuesto a la Ganancia Mínima	a. El 80,645% forma la masa bruta. b. Un 16,13% se emplea a un Fondo que financia las Bibliotecas	a.50 %, integra la masa bruta. b.50 % restante, se destina al Fondo para Promoción de Cooperativas.

<sup>4</sup> La Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) es un Organismo descentralizado que desarrolla sus funciones en el ámbito del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Tiene a su cargo la administración de las prestaciones y los servicios nacionales de la Seguridad Social en la República Argentina. Además realiza: el pago de jubilaciones y pensiones y de asignaciones familiares, la Asignación Universal por Hijo, la Asignación por Embarazo, Conectar Igualdad, PROCREAR, PROGRESAR (ANSES, 2015).

<p>distribución secundaria).</p> <p>Sobre el Neto de la detracción anterior:</p> <p>a. Del 66% de lo recaudado:</p> <p>64% se destina a la Masa bruta de Coparticipación.</p> <p>2% para el fondo ATN (financia los desequilibrios fiscales provinciales)</p> <p>b.10% hasta completar el monto de \$ 650.000.000 anuales para Provincia de Buenos Aires. Si hay un excedente del monto, se distribuye entre el resto de Provincias, incluyendo Tierra del Fuego.</p> <p>c.4 % de lo recaudado se destina a las Provincias, sin Buenos Aires.</p> <p>d.El 20% restante se utiliza para financiar el (ANSES).</p>		<p>dispuesta por Ley</p> <p>25.561.</p>	<p>satelital, y objetos suntuarios como: joyas, pieles, piedras preciosas, embarcaciones de recreo o deporte. Se excluyen los impuestos internos sobre los automotores, motores gasoleros y sobre los Seguros (que financia la Nación y no integran el mecanismo de coparticipación).</p>	<p>indivisa, regulado por Ley 23.905, integra la masa Bruta de coparticipación. n.</p>	<p>Presunta regulado por Ley 25.063, se distribuye en el mecanismo o formando la masa bruta.</p>	<p>Públicas. c. El 3,225% restante, se destina a financiar el Instituto Nacional de Teatro.</p>	
--	--	---	---	--	--	---	--

Nota. Fuente: Berteau (2010) *Cumplimiento asimétrico del Pacto Fiscal*; Dirección Nacional de investigaciones y análisis fiscal (2013)

*Destino de la recaudación de los impuestos.*

#### Distribución primaria:

Según el artículo 3 de la Ley de Coparticipación Federal de impuestos, la distribución primaria se realiza de la siguiente manera:

1. De la masa neta, Nación conserva el 41,64% y de su propia participación, coparticipa a Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
2. Las provincias reciben un 57,36% conformado por: el 54,66% que establece la Ley 23.548 en el artículo 3, inciso b) más el 0,7% para Tierra del Fuego, más el 2% que establece el inciso c) del mencionado artículo, para las provincias expresamente referidas: Buenos Aires., Chubut, Neuquén; Santa Cruz.
3. El 1% restante se destina al Fondo de ATN para desequilibrios de las provincias.

#### Distribución Secundaria:

Del 57,36%, que corresponde a las provincias, se remiten los fondos en función de los coeficientes que establece la Ley 23.548, en el artículo 4:

Tabla 3

*Tabla de coeficientes que corresponden a las provincias.*

<b>Provincia</b>	<b>Coeficiente</b>
Buenos Aires	19,93
Santa Fe	9,28
Córdoba	9,22
Chaco	5,18
Entre Ríos	5,07
Tucumán	4,94
Mendoza	4,33
Santiago del Estero	4,29
Salta	3,98
Corrientes	3,86
Formosa	3,78
San Juan	3,51
Misiones	3,43
Jujuy	2,95
Catamarca	2,86
Rio Negro	2,62
San Luis	2,37
La Rioja	2,15
La Pampa	1,95
Neuquén	1,54
Chubut	1,38
Santa Cruz	1,38

Nota. Fuente: Artículo 4 Ley de coparticipación federal de impuestos (1988)

Además, de lo recibido propiamente por el sistema de coparticipación, las Provincias en conjunto, reciben otros montos, dispuestos por leyes específicas, como por ejemplo (Dirección Nacional de investigaciones y análisis fiscal, 2013):

1. Un 30% de lo recaudado con monotributo, incluyendo a Tierra del Fuego: Ley 26.546 (70% restante financia Previsión Nacional).
2. Un 57,36% del 97,7% de lo recaudado con bienes personales.
3. Impuesto sobre los Combustibles de Ley 23.966: Naftas. Del 70% de recaudación, las provincias reciben el 29%.
4. De la recaudación del impuesto a las ganancias, se reitera que, se detrae un monto de \$ 580.000.000 (quinientos ochenta millones de pesos), anuales, de los cuales:
  - a. \$ 20.000.000 anuales son para ATN.
  - b. \$ 440.000.000 anual para el conjunto de provincias, incluyendo Tierra del Fuego, la Antártida e Islas del Atlántico Sur (se suma a lo que le corresponde por distribución secundaria).

Del impuesto a las ganancias, se destina a las provincias, 10% hasta completar el monto de \$ 650.000.000 anuales para la Provincia de Buenos Aires. Si llega haber un excedente del monto, se distribuye entre el resto de Provincias, incluyendo Tierra del Fuego. Este fondo suele denominarse: Fondo Conurbano para Provincia de Buenos Aires.

4 % restante de lo recaudado se destina a las Provincias sin Buenos Aires.
5. De la recaudación del Impuesto Valor Agregado, el 11% financia el Régimen de Previsión, sin embargo, a las provincias y CABA, se les distribuye un 6,27% del 11% (suma adicionada al monto que los corresponde por la distribución primaria).
6. Otros conceptos: montos que les corresponden por los fondos especiales (ATN); respecto los cuales no se conoce con exactitud los recursos distribuidos a cada jurisdicción.

En el apéndice del trabajo se encuentra el gráfico que representa el laberinto de coparticipación (Berteaux, 2010). Dicho laberinto representa todo lo descrito anteriormente.

Así mismo, la distribución secundaria debe realizarse combinando y ponderando criterios devolutivos y distributivos (Garzón, Juan Manuel & Nigro Roberto E., 2009).

1. El criterio devolutivo, asigna en función de la recaudación que se produciría en la jurisdicción respectiva, de aplicar el impuesto.
2. El criterio redistributivo, contiene un juicio de valor, por el que se intenta beneficiar a las jurisdicciones de bajo nivel de actividad económica, se utilizan un conjunto de indicadores, tales como:
  - a. Brecha de desarrollo.
  - b. Densidad poblacional: se asigna una participación igualitaria por habitante, por ejemplo.
  - c. Indicador de eficiencia, resultante de la evaluación de la gestión gastos-recursos del respectivo gobierno jurisdiccional.
  - d. Indicador de dispersión poblacional.
  - e. Otros diseñados en función del destino final de la coparticipación.

*Objetivos de la nueva ley de coparticipación*

De acuerdo a lo señalado por Piffano (1999) régimen de coparticipación no se trata solamente de la distribución de un fondo común, sino de un acuerdo que genere los incentivos institucionales para poder resolver de una manera eficiente:

1. La provisión de bienes públicos<sup>5</sup> a cada nivel de gobierno.
2. La equidad entre las provincias.

Sin embargo, cuenta con diversos problemas, los cuales deben ser solucionados por la nueva ley propuesta. Se pueden identificar una serie de insuficiencias elementales, con relación a los objetivos básicos mencionados. Entre estos elementos básicos no se cumplen según Piffano (1999):

1. Los principios de eficiencia económica que según el autor, se relaciona con la asignación de recursos, ligada a la provisión de bienes públicos que se proveen a la comunidad por los diferentes niveles de gobierno, produciendo desequilibrios verticales.

Cabe aclarar, que en ámbito de los gastos necesarios para la provisión de Bienes públicos, la eficiencia económica es difícil de dimensionar. Esto sucede debido a las características propias de este tipo de bienes, donde no hay rivalidad en el consumo, se requiere estimar la valoración de los individuos por el mismo. Es decir, los

---

<sup>5</sup> Un bien público es aquel que produce efectos sobre quienes no han participado en la transacción, es decir para terceros. Se producen para todos o no se producen puesto que no se puede excluir a otros. Por ejemplo, el alumbrado de las calles, mientras que un bien privado sería el uso del teléfono que sólo beneficia al usuario. Los bienes públicos deben ser provistos por el gobierno, ya que sus beneficiarios lo financian a través de los impuestos (Benegas, 2004).

servicios que brinda el estado de por si generan complejidad para llegar a lograr y medir la eficiencia (Nigro, 2009).

2. La equidad entre las provincias (generando desequilibrios horizontales).

Tomando las definiciones de la contadora Gacio (2003), el desequilibrio vertical, se refiere a la diferencia entre la participación de cada jurisdicción en los gastos gubernamentales y su correspondiente participación en la recaudación total. Se produce cuando las provincias gastan más recursos de los que pueden recaudar, creando un desbalance en las cuentas, que es saldado a través de transferencias del gobierno nacional. Esto se da debido a que en la Argentina, las provincias se encargan de hacer frente a la mayoría de los gastos en bienes y servicios, y la Nación es la que se responsabiliza en recaudar los impuestos, provocando dicho desequilibrio.

Siguiendo lo establecido por Gacio (2003), también se puede observar un desequilibrio fiscal horizontal, ya que al comparar las distintas jurisdicciones subnacionales entre sí, existen claras diferencias territoriales que, medida en términos del P.B.I. *per cápita*, son de diez veces entre el menor y el mayor. La diferencia económica espacial, tiene su fundamento en que históricamente hubo una acumulación de capitales concentrados en un determinado territorio, y otras cuestiones como factores climáticos o diferentes capacidades económicas en las regiones. Los desequilibrios horizontales generan una necesidad de contar con una ley convenio, que se centre en estas diferencias económicas en lo territorial, para garantizar un bienestar social y económico más equilibrado (Gacio, 2003).

Estas deficiencias mencionadas, según Vega (2010) tienen su explicación en:

1. No existe una relación entre los gastos de las provincias y el financiamiento de las mismas, esto produce que no se logre un buen comportamiento fiscal, y restringe la autonomía de los gobiernos provinciales.
2. La coparticipación federal de impuestos, respecto a la actualidad, no tiene en cuenta ningún criterio objetivo explícito. Se intentan cubrir los desequilibrios verticales producto de la desigual descentralización de gastos y recursos, mediante un mecanismo laberíntico, donde las decisiones de redistribución han sido el resultado de acuerdos políticos con una perspectiva de muy corto plazo.
3. La redistribución actual es poco flexible. La distribución primaria y secundaria responden a porcentajes fijos, sin tener en cuenta las necesidades de gasto ni las potestades tributarias de cada una de las provincias. La rigidez del sistema impide actuar de manera apropiada de acuerdo a los cambios del entorno, y dificulta progresar hacia esquemas de distribución más eficientes en cuanto a las necesidades sociales.
4. El sistema de incentivos político - económico vigente es un obstáculo para la adopción de políticas tributarias más eficientes. Esto es así, pese a que algunos impuestos provinciales (Ingresos Brutos y Sellos) y nacionales (aportes patronales) tienen altos efectos distorsivos en la actividad económica. Desde el ángulo provincial, la eliminación de Ingresos Brutos y Sellos implica una reducción importante en la solvencia financiera de estas jurisdicciones y su sustitución solo puede ser posible a través de una reforma integral del régimen tributario. En el ámbito nacional, la eliminación de los aportes patronales, implica la reducción de

recursos a destinar al sistema de seguridad social, que no pueden ser compensados por otros impuestos que no sean coparticipables.

5. La distribución de recursos hacia las provincias es compleja. Existen un gran número de transferencias de recursos, fruto de la incapacidad del esquema vigente para fomentar acuerdos sostenibles y fijados a largo plazo. Esto se da por las abundantes modificaciones que sufrió dicho esquema, por pactos, transferencias, leyes especiales y leyes específicas.
6. Las transferencias a través de programas de asignación específica de impuestos nacionales, genera que los recursos no estén solamente destinados a las necesidades de cada jurisdicción, ya que estos también se destinan a dichos programas. Este tipo de transferencias provoca a que los acuerdos iniciales se conviertan cada vez más inestables, debido a que constantemente se atendieron a las decisiones de corto plazo, más que a las de largo plazo.
7. Este conjunto de falencias es asimismo el resultado de una estructura institucional inadecuada. En términos de la delimitación del conjunto de decisiones colectivas, de la asignación de autoridad para la toma de estas decisiones, de los límites a esta autoridad, y de los incentivos que perciben los hacedores de política.

Además de estas deficiencias Lenicov (2010) establece:

1. El 57% de los ingresos nacionales para distribuir en las provincias, según la ley de coparticipación 23.548, nunca se cumplió. La Nación se fue apropiando de un porcentaje cada vez mayor y las provincias se hicieron cargo de la educación y de la salud, servicios que requieren crecientes recursos.
2. El sistema es poco transparente e inequitativo.

3. Desde el reinicio de la democracia hubo alrededor de 20 modificaciones al régimen, entre pactos federales y leyes nacionales. La falta de una ley acorde con las exigencias de la Constitución nacional determinó que el sistema sea inestable y sujeto a permanentes negociaciones.

Según Lenicov (2010) la pasividad en el momento de tratar la ley de coparticipación de acuerdo a lo que dicta la reforma de la constitucional de 1994, se debe a cuestiones políticas y económicas. Describe tres razones básicas:

1. Confrontación entre aquellas provincias que reclaman mayor asignación de recursos en la distribución primaria y la resistencia de la Nación a acceder a ello: el actual régimen encuentra a la Nación como la más beneficiada ya que limita la distribución de la masa coparticipable a criterios más objetivos y permite cierta discrecionalidad en el reparto de recursos. Un nuevo régimen de coparticipación reforzaría el régimen fiscal federal, lo que trae aparejado una disminución de la participación en la masa coparticipable por parte de la Nación.
2. Disputa entre aquellas provincias que reciben un porcentaje de recursos menor respecto de la población total del país, con aquellas que reciben un porcentaje mayor. Se encuentran las provincias aportantes (Buenos Aires, CABA, Mendoza, y Córdoba) mientras las restantes son beneficiarias en mayor o menor porcentaje. La actual distribución, no asegura prestaciones de salud, educación y bienestar en general a los habitantes más carenciados de las provincias más beneficiadas, y de esta manera no se consigue la equidad pretendida en la Constitución. Con esto se concluye que hay dos problemas: uno, que las provincias reciben menor porcentaje

que su población, y dos, no todos los habitantes tienen acceso a servicios de salud educación y bienestar general.

3. Para el autor de Buenos Aires, no se la representa de manera justa en la distribución secundaria: recibe un 20% de la masa coparticipable, cuando su población alcanza un 38%. Dicha provincia va a intentar obtener un coeficiente más elevado de acuerdo a su población, en la discusión del nuevo régimen. Como consecuencia de esto existe una pasividad de algunas provincias a realizar un esfuerzo fiscal eficiente, asumiendo que la distribución actual satisface todas sus necesidades.

En conclusión, para que el país cuente con una mejora en la competitividad económica, una mejor distribución de los ingresos, y que todos los habitantes cuenten con las mismas oportunidades de lograr bienestar social y económico, es necesario un correcto sistema federal y tributario. No es una tarea sencilla, y para lograrlo hay que centrarse en una estructura institucional adecuada, de modo tal que permita estabilidad, equidad y eficacia para el desarrollo del país.

Respecto a la Ley, no hay opiniones favorables, Lenicov (2010) manifiesta que se necesita una reforma que se hace casi imposible y en forma generalizada, que se necesita la modificación o el nuevo régimen de coparticipación porque el actual tiene una complejidad excesiva y además, lo que cada jurisdicción recibe no está acorde a sus necesidades. Por otro lado, debe haber una reforma tributaria amplia para que se obtenga una nueva ley, centrándose en, mejorar la progresividad tributaria mejorar la administración, reducir la evasión y simplificar el sistema en general.

Lo único favorable que se argumenta por Treber (2013), es que la remisión de los fondos es diaria, y eso se respeta.

De acuerdo a los problemas indicados anteriormente, los objetivos de la nueva ley se deben centrar en, (Piffano, 1999):

1. Reducir el desequilibrio fiscal vertical y horizontal. Para el primero de ellos, las provincias deben recibir los recursos necesarios para cubrir sus gastos. El desequilibrio horizontal, se afronta mediante criterios objetivos de distribución, que permita un reparto de recursos en relación directa a las funciones de los diferentes niveles de gobierno, consiguiendo abastecer de servicios y bienes públicos, comparables con los niveles de presión tributarias. También es conveniente realizar un programa de igualación de recursos potenciales per cápita entre las provincias, para que ninguna de ellas se encuentre por debajo de los recursos promedio.
2. Simplificar los criterios de reparto en la distribución primaria y secundaria.
3. Lograr una eficiencia y eficacia con las transferencias realizadas por la nación, para la ejecución de programas sociales.
4. Aplicación equitativa y solidaria que permita un desarrollo equivalente a todas las regiones y provincias.
5. Progreso de las regiones, buscando el crecimiento y beneficio para cada una de las jurisdicciones. Con esto se intenta conseguir que cada habitante del país cuente con las mismas oportunidades de conseguir el bienestar social y vivir con más dignidad.

La falta de unificación de objetivos de largo plazo en materia fiscal, entre Nación, provincias y CABA, así como los intereses regionales económicos y políticos, genera un incumplimiento a la Constitución Nacional, para poder contar con un nuevo y renovado sistema de coparticipación.

Para contrarrestar estos problemas planteados, el gobierno nacional debe llevar adelante la reforma y liderar el proceso, luchando contra los diferentes pensamientos políticos dentro del país, los cuales han sido un gran obstáculo para poder avanzar sobre este tema. Así mismo las distintas jurisdicciones de la nación se tienen que convencer que será un cambio que beneficiará a todo el país, eliminando los desequilibrios económicos y sociales que existen a nivel provincial y regional.

No hay que dejar de lado a los ciudadanos, a los cuales hay que ejercer un proceso de toma de conciencia, sobre los problemas que cuenta el actual régimen y el bien que le puede generar a la sociedad una renovación del mismo. De esta manera se incluye a todos los sectores interesados a participar en el proyecto de la nueva Ley.

#### *Propuestas sobre la nueva ley de coparticipación*

El Instituto de Estudios sobre la Realidad Argentina y Latinoamericana (2001), (IERAL) organismo perteneciente a la Fundación Mediterránea formuló algunas propuestas para reformar el sistema de coparticipación:

1. Se debe incorporar todos los recursos tributarios de origen nacional, excepto los de comercio exterior, con algunos casos puntuales de recursos de menor cuantía para los cuales existe un destino específico y de los aportes personales para la previsión social, deben contemplarse para la composición de la masa de recursos a distribuir.
2. Los recursos coparticipables van a representar el 87,4% del total de los recursos tributarios nacionales.
3. Lograr una mayor flexibilidad para la aplicación de las políticas tributarias y de esta forma terminar con la dicotomía que se plantea entre recursos coparticipables y no coparticipables.

4. Propone que se revisen los porcentajes que reciben actualmente Nación y el conjunto de provincias y la Ciudad de Buenos Aires.
5. Respecto de la distribución secundaria, establecen que se debería corregir las diferencias entre las regiones y exigirse a las jurisdicciones que reciben mayores montos que cumplan con los objetivos para los cuales se les otorgan mayores recursos.
6. Para evaluar la gestión de los representantes en el gobierno, plantean que se necesita un sistema de información amplio, que posibilite premiar a quienes llevan a cabo buenas gestiones y castigar a quienes no lo hacen.

Propuestas de Piffano (1999):

1. Acentuar el principio de correspondencia fiscal: La correspondencia fiscal consiste en el que gasta debe ser el que recauda. La falta de correspondencia se debe a que la descentralización del gasto, no es acompañada con una descentralización tributaria, lo cual provoca desequilibrios. Para actuar ante esta deficiencia en la correspondencia fiscal, el autor propone un sistema de separación de fuentes. Esto se debe a que es esencial para la autonomía fiscal de los gobiernos tener potestad de fijar las alícuotas de los impuestos, y así financiar los bienes públicos que necesita la comunidad. Además, la separación de fuentes evita los problemas de coordinación entre Nación y provincias, y exige una cierta coordinación entre las provincias.
2. Tender a una mayor neutralidad de la imposición.
3. Modificar la incidencia tributaria hacia un sistema más equitativo, en especial en sentido de la equidad horizontal.
4. Mejorar la eficacia y eficiencia recaudatoria.
5. Asegurar la solvencia fiscal de los gobiernos.

La propuesta del nuevo acuerdo sobre la asignación o transferencias de fondos al gobierno (tanto nacional como provincial), debe contemplar varios aspectos, esencialmente:

1. La masa coparticipable debería estar formada por el producido de los siguientes tributos nacionales:
  - a. El impuesto al valor agregado nacional hasta el límite de aplicación de la alícuota del 12%.
  - b. El impuesto a las ganancias de sociedades hasta el límite de la tasa del 25%.
  - c. El impuesto progresivo a las ganancias de personas físicas (sin límite).
  - d. Los impuestos que graven los recursos no renovables y los que graven el usufructo de los recursos naturales renovables correspondiente a las alícuotas nacionales (sin límite).
  - e. Las contribuciones a la seguridad social y cualquier impuesto que grave los salarios de los trabajadores (sin límites).
  - f. Otros impuestos de legislación nacional existente o a crearse no contemplados explícitamente en el punto anterior (sin límites).
2. Afectación de recursos que componen dicha masa: Se debería verificar una adecuada asignación de fondos. Tal es el caso de leyes como Fondo del Tabaco, FONAVI<sup>6</sup>, Fondo del Conurbano Bonaerense, como toda otra afectación de recursos. Así mismo, las futuras

---

<sup>6</sup>El Fondo Nacional de la Vivienda es un organismo estatal de la República Argentina. Su función es proveer viviendas económicas para sectores de bajos recursos de la sociedad y de esta manera contrarrestar el déficit habitacional. Entre las viviendas se encuentran los complejos de casas o de edificios de departamentos conocidos como monoblocks.

afectaciones que pudiere disponer el Congreso de la Nación, solamente se podrán realizar si no se pueden financiar con las alícuotas excedentes establecidas en la masa a coparticipar en los impuestos de valor agregado y ganancias de sociedades. Los impuestos considerados en la “masa a coparticipar” solamente se reducen por los que son afectados a fines específicos, según la previsión constitucional del artículo 75 inciso 3°, sólo después de haberse agotado esta instancia.

3. El sistema de reparto del fondo común: En el nuevo sistema de coparticipación, la masa coparticipable debe cumplir con ciertos requisitos.
  - a. Impedir las transferencias que se efectúan a partir de leyes convenio y que se llevan a cabo por fuera del sistema general.
  - b. Condicionar al gobierno nacional en la discreción unilateral para la asignación de los recursos federales.
  - c. El reparto redistributivo debe ser objetivo y equitativo.

Para cumplir estos requisitos se determina un esquema de sumas fijas asignables a ambos niveles de gobierno (nacional y provinciales). Dicho esquema se centra en un nuevo modelo de reparto que tiene en cuenta las brechas entre capacidades tributarias y necesidades fiscales, definidas de forma transparente. Además se detallan los criterios que las fundamentan, con posibilidad de correcciones ante situaciones cambiantes.

4. Salvaguardias a favor de los gobiernos para casos de emergencia.

Piffano (1999), materializa una serie de fórmulas que reflejan conceptualmente su proposición:

La siguiente fórmula representa el gasto total que genera cada jurisdicción, desagregando los distintos tipos de gasto:

$$G = G_s + G_{ss} + G_{inv} + G_{dp}$$

Donde: G: gasto público consolidado.

G<sub>s</sub>: gasto en servicios gubernamentales.

G<sub>ss</sub>: gastos proyectados para el régimen de seguridad social.

G<sub>inv</sub>: gastos en inversiones.

G<sub>dp</sub>: gastos proyectados por los servicios de la deuda pública.

Luego realiza la fórmula que refleja la masa coparticipable, conformado por los impuestos descritos en la propuesta:

$$C = \sum C_i$$

Dónde: C: masa total coparticipable.

C<sub>i</sub>: recursos de coparticipación que corresponde asignar a la jurisdicción i.

El tercer concepto que expresa es:

$$C_i = G_{ssi} + G_{invi} + G_{dpi} + (G_{si}/P_i - T_i/P_i) \times P_i$$

Dónde:

Gssi: corresponde a la proyección de necesidades de financiamiento del S.I.P.A<sup>7</sup>. Asume el traspaso de los regímenes provinciales que aún subsisten en algunas provincias al sistema nacional.

Ginvi: es la proyección del plan federal de inversión pública, que incorporaría al plan nacional y los provinciales (por ejemplo: gasoductos, rutas provinciales, plazas, escuelas)

Gdpi: debe estimarse sobre la base de la deuda existente al 31-12-1996 en cada jurisdicción y proyección del servicio correspondiente por intereses y amortización, neto de la creación de la deuda.

Gsi/Pi: es el gasto público per cápita estándar en servicios gubernamentales correspondientes a la jurisdicción i (como por ejemplo: policía, alumbrado público, recolección de basura).

Ti/Pi es la capacidad tributaria no coparticipable per cápita estándar correspondiente a la jurisdicción i (por ejemplo: por impuesto inmobiliario, tasas).

Es decir, lo que se propone es que el monto de coparticipación de recursos que recibe cada jurisdicción alcance para financiar los cuatro tipos de gastos que se detallan. Detrayéndole (restándole) al gasto público per cápita estándar en servicios gubernamentales de la jurisdicción i, la capacidad tributaria propia (por fuentes no coparticipable) per cápita y estándar de dicha jurisdicción.

La cuarta fórmula que relaciona es:

---

<sup>7</sup>El SIPA es el Sistema Integrado Previsional Argentino. Es el único sistema jubilatorio que rige en Argentina a partir de la eliminación de las AFJPs.

$$\sum Gi = \sum (Ci + Ti)$$

Es decir:  $G = C + T$

Considerando que los gastos públicos se fijan en los presupuestos y los recursos se van recaudando posteriormente, a medida que se desarrolla el período fiscal, es necesario en este modelo un fondo compensador anticíclico.

El sistema debe tener un mecanismo que opere como estabilizador automático de manera que si la recaudación real coparticipable ( $Cr$ ) es diferente a  $C$  (esperada), entonces:

- Si  $Cr > C$ : la diferencia debe integrar el fondo de estabilización.
- Si  $Cr < C$ : la diferencia debe ser financiada a través del mismo fondo.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba establece las siguientes propuestas:

Varios contadores del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, en el marco del 18° Congreso Nacional de Ciencias Económicas que se realizó en junio de 2010, presentaron una propuesta de modificación gradual de la actual coparticipación.

Realizan una solución amplia, que tienda a mejorar la coparticipación federal de impuestos, para esto:

1. Se deben tener en cuenta todos los mecanismos de transferencias verticales que existen entre la Nación y las provincias, y no sólo los recursos recibidos por medio de la coparticipación. Es decir, proponen reexaminar todas las afectaciones, también las de menor cuantía, como montos fijos, el Fondo Compensador de Desequilibrios Fiscales Provinciales, que en su mayoría han quedado desactualizados y únicamente contribuyen a la complejidad del sistema, por lo cual podrían ser eliminadas.

2. Se deben incorporar indicadores que consideren el nivel de desarrollo de cada jurisdicción, y se debe valorar el nivel de eficiencia en el uso de los recursos.
3. Se propone que las transferencias automáticas sean mayores, es decir que la recaudación total a distribuir por el sistema de coparticipación llegue a un 90% del total, dejando el 10% restante para que la Nación disponga a través de leyes específicas para atender cuestiones puntuales de la situación económica.
4. El Consejo Profesional de Ciencias Económicas, analiza las afectaciones específicas entre nación y provincias como el caso de la ANSES y las cajas provinciales. Plantean en relación a los déficits que pueden surgir en relación a la recaudación de los aportes de los trabajadores y las contribuciones de los empleadores para cubrir el sistema jubilatorio, que se establezca una porción de los demás tributos a fin de cubrirlo. Para esto es necesario que las provincias participen en la toma de decisiones del ANSES, y evitar incentivos de inflar los gastos por parte de la nación. En caso de generar superávits se volcarían a la masa de coparticipación.

#### *Principios de distribución*

El artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional, establece que 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.

Analizando el artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional, se entiende que la distribución será en relación directa a las competencias, servicios y funciones, para que los

recursos se ajusten a las necesidades de cada nivel de gobierno según las funciones que debe cumplir el mismo. No se manifiesta ningún porcentaje fijo que se utilizará en la distribución primaria ni secundaria.

En cuanto a los criterios objetivos de reparto, se disponen indicadores y parámetros que deben ser acordados entre las provincias, para lo cual existe una gran dificultad, ya sea por intereses particulares o decisiones políticas. Estos indicadores deben reflejar la situación económica, social y fiscal de cada jurisdicción, logrando un reparto más eficiente para disminuir el índice de pobreza o desocupación, entre otros.

El criterio de equidad exigido en la Constitución, justifica el carácter devolutivo. El mismo dispone que el reparto de los recursos, se deba realizar de acuerdo a lo que cada provincia hubiera recaudado con todos los impuestos de su jurisdicción. Delimitar este criterio genera una gran dificultad en determinar cuál es el verdadero aporte de cada una de las provincias y de la Nación.

El criterio de solidaridad, según el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional pretende apoyo entre las jurisdicciones y establece la redistribución de los recursos teniendo en cuenta las bases tributarias y los recursos naturales. Se asigna un mayor monto a aquellas provincias que cuenten con menor capacidad tributaria o recursos naturales. Para esta distribución solidaria se debe considerar: la incidencia de la distribución geográfica del gasto público, el destino de los fondos de los Aportes del Tesoro de la Nación, la existencia de programas especiales, regímenes de promoción industriales, forestales, otros regímenes especiales.

Respecto al grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, el sistema de coparticipación debe brindar igual cantidad de servicios, bienes públicos y oportunidades para todos los habitantes del país. Teniendo en cuenta esto, al momento de

determinar el financiamiento de las jurisdicciones, se deben considerar distintos factores que influyen en el crecimiento, como aquellos ligados a la infraestructura económica y así lograr un desarrollo armónico de la Nación y de toda la población.

### Marco metodológico

Para desarrollar el objetivo general se aplica una investigación del tipo descriptiva esto significa que los hechos se describen como fueron observados. Se basa en conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través de la descripción de las actividades, objetos y personas (Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista, 2006). El estudio se centrará en exponer los motivos de los incumplimientos y a partir de ello, plantear pautas para mejorar el mecanismo de Coparticipación vigente en la República Argentina.

La metodología utilizada tendrá un enfoque cualitativo ya que se busca analizar e interpretar el sistema de coparticipación, en el cual el objeto de trabajo es una realidad observable, medible y se puede percibir de manera precisa, a través de las normativas.

La técnica aplicada, será el análisis documental mediante el estudio de la ley y de las propuestas de coparticipación de diferentes autores.

La población a tener en cuenta para la investigación, surge en primera medida de las normativas aplicadas en el país, como Constitución Nacional y Ley de Coparticipación; en segunda instancia, se utilizan propuestas específicas de diferentes autores.

Respecto a los objetivos específicos, se aplica una investigación del tipo histórica porque se estudia una ley que fue sancionada en 1988 para poder entender la aplicación actual del mecanismo, y documental, ya que se examina los escritos vinculados al tema, de autores reconocidos.

De igual forma que para el objetivo general, la metodología utilizada tendrá un enfoque cualitativo y las técnicas aplicadas, serán: análisis documental mediante el estudio de las leyes

vigentes y asimismo, de datos secundarios como artículos de revistas especializadas en materia tributaria y publicaciones de páginas de internet.

Los datos y la información recabada para la investigación, surge en primera medida de las normativas aplicadas en el país, como Constitución Nacional, Ley de Coparticipación y pactos federales; en segunda instancia, se utilizan libros teóricos de Finanzas Públicas, artículos periodísticos de especialistas en tributación, reconocidos en Argentina, información obtenida de páginas web oficiales (AFIP<sup>8</sup> y CFI<sup>9</sup>).

---

<sup>8</sup>La AFIP es la Administración Federal de Ingresos Públicos. Se encarga principalmente de aplicar, cobrar e inspeccionar los tributos (ingresos públicos) de todo nuestro país y de controlar el tráfico internacional de mercaderías (AFIP, 2015).

<sup>9</sup>La antigua ley de coparticipación 20.221 sancionada en 1973 creó la Comisión Federal de Impuestos, organismo con una multiplicidad de funciones, entre ellas las consultivas y jurisdiccionales y de contralor de los coeficientes de distribución de la masa coparticipable.

Cualquier provincia adherida al régimen, o la nación, o cualquier persona con legitimidad procesal puede peticionar ante la C.F.I. por impuestos supuestamente en colisión con el régimen de coparticipación. Recordemos que las provincias se comprometieron a no crear impuestos análogos a los coparticipables. Justamente dirimir estos diferendos es competencia de la C.F.I. y sus resoluciones son obligatorias para las provincias y para la Nación (CFI, 2015).

### Desarrollo

Realizando un diagnóstico y análisis de las bases sobre las que se debe fundar la nueva ley convenio, el trabajo demuestra que la perspectiva de una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, bajo las pautas de la Reforma Constitucional de 1994, tiene innumerables obstáculos para su concreción. La falta de unificación de objetivos de largo plazo de la nación, las provincias y CABA, los intereses regionales económicos y políticos, hacen al incumplimiento de la Constitución Nacional.

Durante estos 27 años transcurridos, el sistema tributario argentino ha sufrido incontables modificaciones, acuerdos fiscales, creación de impuestos, modificación de las asignaciones específicas, entre otros; lo que contribuyó a formar el llamado Laberinto de la Coparticipación. Todo esto fue acompañado de alteraciones permanentes e importantes tanto en materia de responsabilidades de gasto, como en las facultades tributarias de las distintas jurisdicciones. Como por ejemplo: la transferencia a las provincias de los servicios educativos y de la salud pública.

Con el desarrollo del trabajo, se busca analizar un plan de Federalismo Fiscal entre Nación, las provincias y CABA. Esto debe ser parte de un proyecto superador, cuya finalidad sea armonizar las potestades tributarias en los distintos niveles, dentro del marco establecido por la Constitución. Además, lograr estabilidad en la aplicación de las normas tributarias, así como también una política redistributiva, y posibilitar su control. Es importante tener en claro que esta nueva Ley Convenio para no convertirse al poco tiempo en otro parche o fracaso, debe contar previamente con la Reforma Tributaria Integral.

*Análisis FODA*

**Fortalezas:** Analizando la situación actual del régimen de coparticipación, uno de los aspectos que se respeta continuamente es el de la remisión de fondos diaria.

**Oportunidades:** La reforma constitucional de 1994, en la cláusula transitoria sexta impuso que el régimen de coparticipación debía ser modificado antes del 26/12/1996, es decir que la creación de una nueva ley convenio debe realizarse, aunque hasta la actualidad no se haya cumplido con esta reglamentación. Otra de las oportunidades que se presentan para el nuevo régimen es el incremento en la recaudación, significativo en los últimos años, el cual se tendría que aprovechar para el bienestar social y económico de las provincias.

**Debilidades:** Una de las flaquezas más relevantes del régimen es que no se aplican criterios objetivos de reparto, se utilizan porcentajes para la distribución primaria (para la Nación y el conjunto de provincias) y la distribución secundaria (distribuidas entre las provincias). La distribución es compleja, ineficiente y poco flexible debido a que la ley se modificó numerosas veces desde que esta fue promulgada, a través de pactos fiscales, leyes específicas de transferencia de impuesto, transferencias, leyes especiales. Se producen desequilibrios verticales (las provincias gastan más de los recursos que le son distribuidos) y horizontales (algunas provincias reciben recursos per cápita superiores a los que reciben otras).

**Amenazas:** La principal amenaza para poder ejercer una nueva ley convenio recae en lo que se refiere al procedimiento para promulgarla. Se establece que la Cámara de origen debe ser el Senado y además deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no pudiendo ser modificada unilateralmente, ni reglamentada. Debe ser aprobada por las provincias (Artículo 75 inciso 2). Para que esto se logre, las provincias deben dejar de lado sus intereses políticos y económicos. Y además se tienen que convencer que

será un cambio con el cual toda la población del país se verá beneficiada, eliminando los desequilibrios económicos y sociales que existen a nivel provincial y regional. Por último, otra fuerte amenaza de la economía argentina es la inflación, que afecta todos los ámbitos monetarios y por otro lado, son cuestionables los índices que se pueden tomar para medirla.

### *Propuesta profesional*

#### *Introducción y fundamentación de la propuesta*

La propuesta profesional del trabajo consiste en realizar una comprobación de la distribución primaria de la Coparticipación Federal de Impuestos, para poder comprender en profundidad el mecanismo de reparto entre Nación y las provincias. Para ello es necesario un estudio detallado del régimen, analizando que financia cada uno de los impuestos con su porcentaje destinado a la distribución, y de esta manera poder formar la masa bruta y la neta. La comprobación mencionada se realiza al año 2014.

Una vez obtenido los resultados, la propuesta contribuye a establecer medidas que mejoren el mecanismo vigente de coparticipación en cuanto a la distribución primaria como a la secundaria.

#### *Objetivos y fundamentación*

En base a los resultados obtenidos en el trabajo de aplicación y de las conclusiones generadas, se establece que el objetivo principal de la propuesta consiste en constituir las bases para la renovación del régimen actual. Se deben contemplar las pautas constitucionales, así como también analizar propuestas de distintos autores para conseguir un mecanismo eficiente que beneficie a todos los habitantes de la República Argentina.

Para llevar a cabo la distribución primaria, en primer lugar se incluye la información de la recaudación del período fiscal 2014, tomada de información del Ministerio de Economía y Finanzas de la Nación. En el cuadro se detallan los impuestos recaudados por la Nación. Estos se ordenan en tres grupos (impuestos, derechos sobre los impuestos de exportación e importación, aportes y contribuciones a la Seguridad Social), separando lo recaudado mensualmente y finalizando con el total anual.

Tabla 4

*Tabla de recaudación del período fiscal 2014.*

## RECURSOS TRIBUTARIOS AÑO 2014 (1)

en millones de pesos

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic	Total
<b>1- IMPUESTOS</b>	<b>55.581,3</b>	<b>53.954,9</b>	<b>50.370,8</b>	<b>53.485,1</b>	<b>70.098,3</b>	<b>67.922,0</b>	<b>62.967,8</b>	<b>66.211,1</b>	<b>65.348,4</b>	<b>68.567,1</b>	<b>68.565,7</b>	<b>74.959,4</b>	<b>758.031,8</b>
Ganancias	18.371,9	18.009,3	14.939,0	15.792,6	29.249,6	29.295,3	21.930,0	22.815,8	21.823,1	24.273,9	24.704,2	25.870,5	267.075,1
IVA	27.221,5	24.672,0	25.529,4	27.293,8	25.771,3	25.367,5	27.999,7	28.191,3	29.726,0	29.239,8	29.763,6	30.427,1	331.202,8
Reintegros (-)	650,0	1.056,0	700,0	1.049,6	879,7	1.020,0	1.300,0	0,0	1.250,0	1.000,0	1.510,0	800,0	11.215,3
Internos coparticipados	1.956,7	1.680,7	1.604,5	1.657,1	1.590,9	1.698,6	1.637,7	1.771,7	1.909,8	2.085,3	2.347,5	2.400,5	22.341,1
Premios de juegos	44,3	31,1	33,6	43,7	25,7	27,3	32,0	28,7	39,7	51,4	46,9	31,8	436,0
Transferencias de inmuebles	85,3	48,9	54,3	55,7	51,6	89,6	88,0	83,4	81,8	89,8	87,8	95,5	911,7
Ganancia mínima presunta	184,7	134,2	144,0	167,4	248,0	299,1	197,7	77,7	222,8	197,0	233,6	184,9	2.290,9
Capital Cooperativas	14,1	13,6	13,7	15,5	21,3	15,5	14,6	14,1	16,1	15,8	39,3	25,9	219,6
Otros coparticipados	0,3	0,3	0,5	0,4	0,2	0,2	0,5	0,5	0,2	0,5	0,2	1,3	5,0
Bienes personales	265,9	973,7	304,9	688,1	3.943,7	1.904,7	1.046,8	1.430,1	486,6	1.439,6	434,2	1.437,5	14.355,6
Créditos y Débitos en cta. cte.	5.748,4	5.628,4	5.258,7	5.674,9	6.528,4	6.043,7	6.925,5	6.796,0	6.731,8	6.858,2	7.115,6	7.430,1	76.739,8
Combustibles Ley 23.966 - Naftas	963,1	1.640,8	1.229,1	1.147,0	1.521,4	1.709,2	1.587,0	1.614,1	1.903,0	2.130,7	2.274,3	2.846,5	20.566,1
Combustibles Ley 23.966 - Otros	314,9	510,6	491,6	328,7	370,3	604,4	632,6	795,7	825,5	777,8	715,9	1.443,8	7.811,8
Otros s/combustibles (2)	382,5	997,7	905,0	959,5	1.100,8	1.190,0	1.436,7	1.566,7	1.568,0	1.530,4	1.737,5	2.737,5	16.112,2
Monotributo impositivo	341,2	304,6	314,1	331,7	341,8	339,3	376,9	349,4	374,4	410,7	378,2	397,0	4.259,3
Adicional s/cigarrillos	133,5	144,7	135,3	133,2	150,0	170,0	151,9	183,7	181,8	183,2	224,0	221,9	2.013,3
Radiodifusión p/TV, AM y FM	86,8	81,1	87,1	100,9	96,0	112,6	112,2	106,9	109,9	155,9	121,0	123,1	1.293,4
Otros impuestos (3)	116,2	139,2	26,0	144,7	(32,8)	75,2	98,2	385,1	597,9	127,0	(147,9)	84,7	1.613,4
<b>2- DERECHOS S/ COM. EXT.</b>	<b>6.549,7</b>	<b>6.206,9</b>	<b>7.458,7</b>	<b>17.045,1</b>	<b>11.353,9</b>	<b>10.800,8</b>	<b>12.061,5</b>	<b>9.168,2</b>	<b>8.644,3</b>	<b>10.269,4</b>	<b>7.056,2</b>	<b>7.532,5</b>	<b>114.147,0</b>
Derechos de importación	2.497,1	2.212,2	2.073,7	2.482,1	2.515,8	2.208,9	2.647,9	2.486,1	2.735,3	2.836,4	2.392,5	2.394,3	29.482,3
Derechos de exportación	4.004,9	3.949,9	5.342,7	14.513,9	8.789,6	8.548,1	9.362,6	6.633,8	5.855,7	7.378,1	4.617,8	5.090,9	84.088,2
Tasa de estadística (4)	47,6	44,9	42,3	49,1	48,5	43,8	51,0	48,2	53,2	54,8	45,8	47,2	576,5
<b>3- AP. Y CONTRIB. A LA S. SOC.</b>	<b>28.176,2</b>	<b>21.011,1</b>	<b>20.880,5</b>	<b>22.207,1</b>	<b>23.618,4</b>	<b>22.463,4</b>	<b>32.060,7</b>	<b>24.268,7</b>	<b>24.726,4</b>	<b>25.769,9</b>	<b>26.214,7</b>	<b>26.106,8</b>	<b>297.504,0</b>
Aportes personales	11.399,0	8.356,7	8.334,4	8.722,8	9.091,8	8.974,7	13.004,3	9.715,4	10.137,4	10.434,8	10.594,5	10.665,4	119.431,3
Contribuciones patronales	16.469,0	12.302,4	12.195,1	13.193,0	13.505,8	13.121,6	18.779,1	13.989,1	14.455,8	14.965,1	15.274,7	15.260,3	173.511,0
Otros ingresos (5)	846,0	667,1	835,2	800,4	864,4	814,4	797,6	721,0	905,1	1.055,8	943,1	872,2	10.122,3
Otros SIPA (-)	537,7	315,1	484,2	509,1	(156,4)	447,3	520,3	156,8	771,9	685,9	597,7	691,1	5.560,6
<b>TOTAL REC. TRIBUTARIOS</b>	<b>90.307,2</b>	<b>81.172,9</b>	<b>78.709,9</b>	<b>92.737,3</b>	<b>105.070,6</b>	<b>101.186,2</b>	<b>107.089,9</b>	<b>99.647,9</b>	<b>98.719,0</b>	<b>104.606,4</b>	<b>101.836,5</b>	<b>108.598,8</b>	<b>1.169.682,7</b>
<b>CLASIF. PRESUPUESTARIA</b>	<b>90.307,2</b>	<b>81.172,9</b>	<b>78.709,9</b>	<b>92.737,3</b>	<b>105.070,6</b>	<b>101.186,2</b>	<b>107.089,9</b>	<b>99.647,9</b>	<b>98.719,0</b>	<b>104.606,4</b>	<b>101.836,5</b>	<b>108.598,8</b>	<b>1.169.682,7</b>
Administración Nacional	37.909,6	36.271,0	35.621,9	46.819,8	49.635,5	48.166,4	47.102,4	46.018,1	45.239,0	48.246,4	44.996,7	48.685,3	534.712,1
Contribuciones Seguridad Social (6)	27.411,2	20.263,5	20.015,5	21.681,7	22.779,8	21.456,0	30.797,2	23.566,6	23.585,6	25.346,0	25.021,3	25.026,1	286.950,5
Provincias (7)	22.658,4	21.750,1	20.203,8	21.410,9	29.168,3	27.870,6	25.064,6	26.362,2	25.779,8	27.561,8	27.450,8	29.501,8	304.783,0
No presupuestarios (8)	2.328,0	2.888,3	2.868,7	2.825,0	3.487,0	3.693,2	4.125,7	3.701,1	4.114,6	3.452,2	4.367,7	5.385,5	43.237,0

(1): No se contabilizan, por no ser recaudados por la AFIP, el Fondo Especial del Tabaco, los fondos de energía eléctrica, el Impuesto sobre Pasajes Aéreos, las cajas previsionales de las Fuerzas Armadas y de Seguridad y las Asignaciones Familiares Compensables.

(2): Incluye Imp. s/Gas Oil y GLP (Ley N° 26.028), Imp s/Naftas y GNC (Ley N° 26.181) y Recargo al Consumo de Gas (Ley N° 25.565).

(3): Entradas de Cine, Internos Automotores Gasoleros, Internos Seguros, otros menores y Fac. Pago pendientes de distribución.

(4): Incluye diferencia entre recaudación y pagos del Factor de Convergencia.

(5): Incluye Monotributo Previsional y regímenes de regularización para trabajadores autónomos y monotributistas (Leyes nro. 24.476 y 25.865).

(6): Netas de Asignaciones Familiares Compensables.

(7): 58,76% de Coparticipados neto (56,66% Provincias + 2,1% CABA y Tierra del Fuego), 58,76% del 93,73% de Bs Personales, 30% de Monotributo impositivo, 68,1% del 79% de Combustibles Ley 23.966 Naftas; 14% Ganancias, 6,27% Bs Personales, 6,27% del 11% IVA neto de Reintegros y sumas fijas por Pacto Fiscal y Ganancias.

(8): Fondo Solidario de Redistribución, Imp. s/Gas Oil y GLP (Ley N° 26.028), Imp s/Naftas y GNC (Ley N° 26.181), Recargo al Consumo de Gas (Ley N° 25.565) y gastos A.F.I.P.

Nota. Fuente: <http://www.mecon.gov.ar/sip/> Ministerio de Economía y Finanzas de la

Nación

A continuación se realizará la comprobación de la distribución primaria generada en el período financiero 2014.

Se parte de la información tomada por la página del Ministerio de Economía y Finanzas de la Nación y se realiza la distribución correspondiente de cada uno de los impuestos recibidos por las jurisdicciones provinciales en su conjunto. Teniendo en cuenta en forma completa las normas que regulan en el actual laberinto de coparticipación.

Tabla 5

*Tabla de comprobación.*

Comprobación de los montos recibidos por el total de Pcias, C.A.B.A. y Tierra del Fuego

En Millones de \$

Total					
1- IMPUESTOS	758.031,8	A LA MASA DE COPARTIC. BRUTA			
		Resto 580 mill.			
Ganancias	267.075,1	266.495,10	0,64	170.556,86	
IVA	331.202,8	Neto Reintegros	0,89	284.788,88	
Reintegros (-)	11.215,3				
Internos coparticipados	22.341,1		1,00	22.341,12	
Premios de juegos	436,0		0,8065	351,61	
Transferencias de inmuebles	911,7		1,00	911,66	
Ganancia mínima presunta	2.290,9		1,00	2.290,92	
Capital Cooperativas	219,6		0,50	109,78	
Otros coparticipados	5,0	Resto 250 mil mens INCUCAI			
Bienes personales	14.355,6	14.352,63			
Créditos y Débitos en cta. cte.	76.739,8		0,30	23.021,95	
Combustibles Ley 23.966 - Naftas	20.566,1				
Combustibles Ley 23.966 - Otros	7.811,8			504.372,77	MASA COPART. BRUTA
Otros s/combustibles (2)	16.112,2				Resto 15% para Oblig. Prev
Monotributo impositivo	4.259,3			428.716,86	
Adicional s/cigarrillos	2.013,3				Resto 45,8 mill por 12 meses
Radiodifusión p/TV, AM y FM	1.293,4			428.167,26	
Otros impuestos (3)	1.613,4				Distribución Primaria:
2- DERECHOS S/ COM. EXT.	114.147,0			428.167,26	
			0,0100	4.281,67	ATN
Derechos de importación	29.482,3		0,4024	172.294,50	Nación
Derechos de exportación	84.088,2		0,5876	251.591,08	Provincias, CABA y Tierra del Fuego
Tasa de estadística (4)	576,5				Además reciben:
			0,3000	1.277,79	Monotributo Impositivo 30% a Prov.
			0,2291	4.711,70	Combustibles de Ley 23.966: Naftas 0,29 x 0,79
3- AP. Y CONTRIB. A LA S. SOC.	297.504,0		0,1400	37.309,31	Ganancias: tomo monto luego de detracción de 580 mill.
			0,5508	7.904,82	IBP 57,36 + 1,4 de CABA del 93,73% luego detracc 250 mil
Aportes personales	119.431,3		0,0627	899,91	Bienes Personales 6,27% entre Pcia y CABA
Contribuciones patronales	173.511,0		0,0069	2.206,95	Iva 6,27% del 11% para Pcias y CABA
Otros ingresos (5)	10.122,3				
Otros SIPA (-)	5.560,6				
				305.901,56	Provincias (7)
TOTAL REC. TRIBUTARIOS	1.169.682,7				A Computar:
					Gcias: 440 de 580 mil para Pcias, CABA y Tierra del F.
CLASIF. PRESUPUESTARIA	1.169.682,7				Sumas Fijas por Pacto Fiscal y ATN - Montos descon.
Administración Nacional	534.712,1				
Contribuciones Seguridad Social (6)	286.950,5				
Provincias (7)	304.783,0			1.118,52	Diferencia:
No presupuestarios (8)	43.237,0				

(7): 58,76% de Coparticipados neto (56,66% Provincias + 2,1% CABA y Tierra del Fuego), 58,76% del 93,73% de Bs Personales, 30% de Monotributo impositivo, 68,1% del 79% de Combustibles Ley 23.966 Naftas; 14% Ganancias, 6,27% Bs Personales, 6,27% del 11% IVA neto de Reintegros y sumas fijas por Pacto Fiscal y Ganancias.

Nota. Fuente: Elaboración propia

En la columna izquierda del cuadro, se encuentra la lista de todos los impuestos recaudados en el año 2014 con sus respectivos montos totales, de acuerdo a la información obtenida en la página del Ministerio de Economía y finanzas de la Nación. De todos los impuestos, se toman solamente aquellos que son coparticipables, así como: Impuesto a las ganancias, Impuesto al valor agregado, impuestos internos, impuestos a los premios de juegos, impuestos a la transferencia de inmuebles, impuesto a la ganancia mínima presunta, impuestos a los débitos y créditos bancarios.

En la columna derecha del cuadro se toman los impuestos coparticipables mencionados y se aplican los porcentajes que corresponden a cada uno de ellos para obtener la masa bruta coparticipable:

- a. Impuesto a las Ganancias: al monto total 267.075,1 millones de pesos, se le restan 580 millones (120 millones se destina al ANSES, 20 millones al A.T.N, y 440 millones al conjunto de provincias, incluido Tierra del Fuego). El resultado de la resta es 266.495,10, y a este monto se le aplica el 64%. Obteniendo un monto coparticipable de 170.556,86. El porcentaje restante se distribuye en un 2% al ATN, un 10% a la Provincia de Buenos Aires, un 4% al resto de las provincias, y finalmente un 20% al ANSES.
- b. Impuesto al valor agregado: 331.202,8 millones de pesos es lo recaudado en el año 2014. El monto neto de reintegros es 319.987,5 y al mismo se le aplica un 89% para obtener el total a coparticipar. El 11% restante se dirige al ANSES.
- c. Impuestos internos coparticipados: Se coparticipa el 100% de lo recaudado en los impuestos internos, el cual alcanza una suma de 22.341,12 millones de pesos.

- d. Impuestos a los premios de juegos: Se coparticipan 351,61 millones de pesos, el cual se obtiene de aplicar un 80,65% al total que alcanza 436 millones. El saldo 16,13% se emplea a un Fondo que financia las Bibliotecas Públicas y el 3,225% restante, se destina a financiar el Instituto Nacional de Teatro.
- e. Impuestos a la transferencia de inmuebles: Se coparticipa el 100% que alcanza una suma de 911,66 millones de pesos.
- f. Impuestos a la ganancia mínima presunta: El total recaudado en el año 2014 es 2.290,92 millones de pesos. Se coparticipa el 100%.
- g. Contribución de capital de cooperativas: Se recaudaron 219,6 millones de pesos en concepto del impuesto mencionado. El 50% se coparticipa, que alcanza una suma de 109,78 millones. El 50% restante se destina al Fondo para Promoción de Cooperativas.
- h. Impuestos a los créditos y débitos en cuenta corriente: El 30% de lo recaudado en dicho impuesto se destina a la masa bruta, el mismo es de 23.021,95. El saldo se emplea como recurso de la Nación, para atender los gastos que demanda la emergencia pública dispuesta por Ley 25.561.

La suma los impuestos coparticipables anteriormente mencionados, forma la masa bruta coparticipable con un total de 504.372,77 millones de pesos.

El siguiente paso es obtener la masa neta coparticipable. La misma se obtiene restando a 504.372,77 (masa bruta):

- a. 15% destinado al pago de obligaciones previsionales, obteniendo una suma de 428.716,86.

- b. \$45,8 millones mensuales, para el Fondo Compensador de desequilibrios fiscales provinciales (ATN), alcanzando un monto de 428.167,26.

Posteriormente se procede a realizar la distribución primaria. La misma parte de la masa neta, de 428.167,26 millones de pesos:

- a. El 1% de la masa neta se destina al ATN, siendo un total de 4.281,67 millones de pesos.
- b. El 40,24% se distribuye a la Nación, 172.294,50 millones de pesos.
- c. Para las provincias, CABA y Tierra del Fuego, se distribuye el 58,76%, 251.591,08 millones de pesos.

La diferencia entre estos porcentajes con lo dispuesto por la Ley de Coparticipación, se deben a que la misma dispone que Nación coparticipa a su vez a CABA cuando la información otorgada por la página del Ministerio de Economía está considerando como una jurisdicción más a CABA.

Además de este monto que se distribuye entre las provincias, según la Dirección Nacional de investigación y análisis fiscal (2015) las mismas reciben:

- a. El 30% de 4.259,3 millones de pesos, lo recaudado en monotributo. Obteniendo un total de 1.277,79 millones de pesos.
- b. El 29% del 70% de 20.556,1 correspondiente a la recaudación de impuesto sobre los combustibles de Ley 23.966: Naftas. Con un resultado de 4.711,70 millones de pesos.
- c. De la recaudación, del Impuesto a las Ganancias, se detrae un monto de \$ 580.000.000 anuales, destinado a:

1. \$ 120.000.000 anualmente para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES).
2. \$ 20.000.000 para el Fondo de Aportes al Tesoro Naciones (ATN).
3. \$ 440.000.000 para el conjunto de provincias, incluyendo Tierra del Fuego, la Antártida e Islas del Atlántico Sur (se suma a lo que le corresponde según la distribución secundaria).

Sobre el Neto de la detracción a:

1. 10% hasta completar el monto de \$ 650.000.000 anuales para Provincia de Buenos Aires. Si hay un excedente del monto, se distribuye entre el resto de Provincias, incluyendo Tierra del Fuego.
  2. 4 % de lo recaudado se destina a las Provincias, sin Buenos Aires.
- d. En primer término se detrae en forma mensual al impuesto de bienes personales la suma de \$ 250.000 para ser transferida al Instituto Nacional Central Único Coordinador de Ablación e Implante para el financiamiento del Registro Nacional de Donantes de Células Progenitoras Hematopoyéticas.
- El resto de la recaudación se distribuye: 93,73% según la Ley de Coparticipación Federal, pero sin formar parte de los recursos coparticipables, por lo que no sufren las detracciones del 15% con destino a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) y de la parte proporcional de los 45,8 millones de pesos mensuales que se distribuye entre las Provincias.
- e. El 6,27% de lo referido en el apartado anterior se distribuye entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- f. De la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, el 11% financia el Régimen de Previsión, sin embargo, a las provincias y CABA, se les distribuye un 6,27% del 11% obteniendo un resultado de 2.206,96 millones de pesos.

Una vez obtenidos estos montos adicionales que se distribuyen entre las provincias, se suman al total asignado en la distribución primaria (251.591,08 millones de pesos). Obteniendo un resultado final de 305.901,56 millones de pesos, el cual se divide entre las jurisdicciones según los coeficientes que se establece en la distribución secundaria.

Finalmente se compara el monto total con lo que la información oficial registró, que se destina a las provincias en su conjunto, incluida Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Se llega a la conclusión que para el 2014, la diferencia es significativa, ya que la misma presenta un monto de \$ 1.118, 52 millones de pesos.

Además, como se observa en la planilla de comprobación, está pendiente el análisis de los montos que se deben destinar a las provincias de \$440 millones de pesos, más otros montos provenientes de los pactos fiscales por no contar con información respecto a lo recibido en la realidad.

Por último, se realiza la distribución de la diferencia encontrada, para ver en cuánto afecta a cada jurisdicción provincial, teniendo en cuenta su coeficiente de asignación secundaria, tomado del artículo 4 de la Ley N° 23.853.

Tabla 6

*Tabla de diferencias en las distintas jurisdicciones.*

Provincia	Coeficiente	Dif. Según Prov.
Buenos Aires	19,93	222,92
Santa Fé	9,28	103,80
Córdoba	9,22	103,13
Chaco	5,18	57,94
Entre Ríos	5,07	56,71
Tucumán	4,94	55,26
Mendoza	4,33	48,43
Sgo. Estero	4,29	47,98
Salta	3,98	44,52
Corrientes	3,86	43,18
Formosa	3,78	42,28
San Juan	3,51	39,26
Misiones	3,43	38,37
Jujuy	2,95	33,00
Catamarca	2,86	31,99
Rio Negro	2,62	29,31
San Luis	2,37	26,51
La Rioja	2,15	24,05
La Pampa	1,95	21,81
Neuquén	1,54	17,23
Chubut	1,38	15,44
Santa Cruz	1,38	15,44
	100,00	1.118,52

Nota. Fuente: Artículo 4 Ley de coparticipación federal de impuestos (1988)

### Conclusiones y recomendaciones

Para estudiar el federalismo fiscal se debe partir de la Constitución Nacional. En su artículo 1 establece que la República Argentina adopta un sistema de gobierno bajo la forma representativa, republicana y federal, con tres niveles: Nacional, Provincial, Municipal. Además expresa que las provincias cuentan con la facultad de organizar sus gobiernos conservando todo el poder no delegado expresamente a la Nación, siempre y cuando no la contradigan (Artículo 121 Constitución Nacional). Esto incluye las potestades en materia tributaria.

El federalismo fiscal implica una descentralización de potestades tributarias y una asignación de gastos hacia las provincias. Aquellas erogaciones a las que las provincias no pueden hacer frente con recursos propios ni con deuda, se cubren a través de transferencias de la Nación, lo que hace necesaria la coordinación fiscal entre los distintos niveles de gobierno. Estas transferencias de recursos fiscales entre las distintas jurisdicciones se dan por medio del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos. El mismo adquiere una jerarquía constitucional con la reforma de la Constitución Nacional de 1994, incluyéndolo en el artículo 75 inciso 2.

Cumpliendo con los objetivos específicos del trabajo, que consisten en la interpretación de las pautas de la Reforma Constitucional de 1994, referidas a la Nueva Ley de Coparticipación y a la investigación y análisis del mecanismo vigente, se puede concluir que no se cumplen dichas pautas, ya que el artículo 75 inciso 2:

1. Dicho artículo exige una modificación del régimen antes de la finalización del año 1996, que aún no se cumple.
2. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, no se efectúan en relación directa a las competencias y funciones que debe cumplir cada

una de ellas. La centralización de las facultades impositivas es mayor que la del gasto público, lo cual produce superávit financiero a nivel central, con déficit financiero a nivel provincial. Se generan desequilibrios fiscales, producto de las descentralizaciones de funciones delegadas por nación a las provincias sin su correspondiente compensación financiera. Las provincias delegaron en el gobierno nacional sus potestades tributarias para aprovechar la mejor organización del gobierno central para recaudar.

3. No se utilizan criterios objetivos de reparto para la distribución de los recursos. Estos se distribuyen por medio de porcentajes fijos, sin tener en cuenta el nivel social, económico y fiscal de cada provincia. Estos porcentajes fueron producto de medidas políticas de corto plazo, y además no se actualizan año a año a medida que se modifica la economía del país y de las distintas regiones.
4. Otros de los principios de distribución que enuncia el artículo y no se cumple, es el de la equidad. Esto se refleja en los desequilibrios horizontales de las distintas regiones de la República Argentina, observando las diferencias económicas que existe entre cada una de ellas.
5. El principio de solidaridad tampoco se respeta ya que los fondos el ATN se distribuyen discrecionalmente, según la política de turno, muchas veces sin estar atendiendo a las verdaderas necesidades de las provincias más castigadas.
6. Todo lo mencionado anteriormente impide que se pueda cumplir con un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, ya que el sistema de coparticipación no brinda igual cantidad de servicios, bienes públicos y oportunidades para todos los habitantes del país. Los factores que influyen en el

crecimiento no se tienen en cuenta para el financiamiento de las jurisdicciones, como aquellos ligados a la infraestructura económica. Esto impide un desarrollo armónico de la Nación y de toda la población.

Los intereses políticos y económicos que se contraponen entre las provincias impiden un cambio profundo que beneficie a todos los habitantes del país, siendo el motivo por el cual no se cumplen las pautas constitucionales referidas a la nueva Ley de Coparticipación. El artículo 75 inciso 2 genera rigidez en la forma de modificar el régimen, debido a que para que promulgar una nueva ley, debe ser aprobada por la totalidad de las provincias. Esto lleva a que el cambio, debe conformar a todas las jurisdicciones, para lo cual deben dejar de lado sus intereses y buscar el bienestar de toda la población en su conjunto.

El régimen laberíntico es producto de medidas para resolver situaciones extraordinarias o de emergencia, generando un instrumento político de corto plazo, sin contar con un horizonte de planificación que actúe sobre los problemas.

Comprender la coparticipación actual, conlleva a conocer que financia cada uno de los impuestos y examinar el sistema de parches utilizado a lo largo del tiempo, para solventar las situaciones a veces llamadas de emergencia, por no contar con los recursos necesarios. De esta forma se cumple con el objetivo de realizar una comprobación de la distribución primaria del año 2014, aplicando el porcentaje que corresponde a cada uno de los impuestos coparticipables. Una vez obtenido los resultados, se concluye en que existe una diferencia significativa en cuanto a la comparación del monto total obtenido a distribuir a las provincias en su conjunto, con la información oficial registrada en el Ministerio de Economía y Finanzas de la Nación. Esta diferencia obtenida afecta a las provincias ya que reciben una menor cantidad de recursos.

Se resuelve que es posible definir indicadores más representativos para aplicar en la distribución secundaria, combinando criterios devolutivos con otros redistributivos, los que permitan el logro de los objetivos de equidad, solidaridad y grado equivalente de desarrollo que postula nuestra Constitución Nacional. Los mismos deben reflejar la situación coyuntural económica, fiscal y social de cada jurisdicción, y colaborar en el cumplimiento de las metas macrofiscales de crecimiento económico, la mejora de la recaudación, disminución de índices de pobreza o desocupación, entre otros. Además debe permitir su control y recálculo para ajustar al cambio de las variables.

Se pueden generar coeficientes de distribución donde ninguna provincia salga perjudicada en comparación con lo que recibe actualmente, para lo cual Nación debe eliminar afectaciones específicas de distintos impuestos y las detracciones que se aplican sobre la recaudación por diversos acuerdos.

La actualidad, donde se presenta un período de crecimiento económico y fiscal, es el más indicado para aplicar las reformas tributarias necesarias y de consensuar una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Finalmente, del análisis del régimen de Coparticipación vigente en el país, los problemas que presenta, lo expuesto por diferentes autores y además teniendo en cuenta que se presenta un período de crecimiento de la economía, se exponen las siguientes propuestas, cumpliendo con el objetivo general del trabajo:

1. La sanción de una nueva Ley, sólo sería factible si se reforma nuevamente la Constitución Nacional, en lo que respecta a la rigidez que dispone el artículo 75, en su inciso 2, cuarto párrafo, donde se exige la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara,

además de la aprobación de las provincias. Esto es así porque de lo contrario ninguna jurisdicción que se viera perjudicada con la nueva distribución aceptaría aprobar la nueva ley.

2. Para realizar la distribución secundaria, se consideran necesarios coeficientes que surjan de un índice de desarrollo humano<sup>10</sup> actualizado. Esto permitiría aplicar criterios redistributivos otorgando más a quienes estén en desventaja. Asimismo, se estaría aplicando pautas de equidad, solidaridad y se otorgaría prioridad a un grado equivalente de desarrollo a todas las regiones y provincias.
3. La masa coparticipable debe ser amplia e incluir la universalidad de tributos, salvo los que gravan el comercio exterior, exclusivos de la Nación.
4. Se debería lograr consenso respecto de la derogación de todos los Pactos Fiscales y acuerdos complementarios que se fueron sucediendo a partir de la Ley 23.548. Así mismo, se considera necesario revocar el destino de transferencias hacia las provincias, como de las desviaciones introducidas para afectar montos coparticipables a otras asignaciones específicas.
5. El régimen debería contar con un Fondo Anticíclico o de Estabilización, a los fines de moderar la inestabilidad del ciclo fiscal y hacer más previsible la distribución de los recursos tributarios, sobre todo en fases recesivas. Frente a déficits se utilizarían los recursos provenientes de dicho fondo.
6. Se propone que la recaudación y administración de los recursos siga a cargo del nivel nacional. Las transferencias de fondos de coparticipación a cada jurisdicción, deben seguir siendo diarias, automáticas e instrumentadas a través del Banco Nación Argentina.

---

<sup>10</sup> Índice de desarrollo humano: Se trata de un indicador de carácter estadístico que recopila información sobre el nivel de vida que predomina en cada nación.

## Referencias

- AFIP. (2015). *www.afip.gov.ar*.
- ANSES. (2015). *http://www.anses.gob.ar/*.
- Benegas, L. A. (2004). *Bienes públicos, externalidades y los free-riders: el argumento reconsiderado*. Buenos Aires.
- Berteau, A. O. (2010). Cumplimiento Asimétrico del Pacto Fiscal. *Periódico Económico Tributario de Editorial La Ley*.
- CFI. (2015). *www.cfi.gov.ar*.
- Conci, R. M. (2011). Trabajo Final de Graduación. *El impacto del sistema tributario nacional sobre las economías regionales y la coparticipación federal de impuestos*. Córdoba, Córdoba, Argentina.
- Constitución Nacional Argentina (1994). *Honorable Congreso General Constituyente*.
- Dirección Nacional de investigación y análisis fiscal. (2015). *Destino de la recaudación de los impuestos*. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación.
- Dirección Nacional de investigaciones y análisis fiscal. (2013). *Destino de la recaudación de los impuestos*.
- Gacio, M. A. (2003). *Coordinación Fiscal. Coparticipación de impuestos*. Buenos Aires.
- Garzón, Juan Manuel & Nigro Roberto E. (2009). *Notas docente sobre Temas de Finanzas Públicas: Federalismo Fiscal*. Córdoba: UNC.
- Hernández Sampieri, R, Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. . (2006). *Metodología de la Investigación (4° ed.)*. D.F., México: Editorial McGraw-Hill.

- Instituto de estudios sobre la realidad Argentina y latinoamericana. (2001). *Una reforma tributaria integral para el crecimiento de la Argentina*.
- INTA. (2015). <http://inta.gob.ar/>.
- Lenicov, J. (2010). *¿Por qué aún no tenemos una nueva ley de coparticipación?*
- Ley N° 23.548 (1988). *Honorable Congreso de la Nación Argentina. Coparticipación Federal de Impuestos*. Disponible en: [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar)
- Ley 23.966 (1991). *Combustibles Líquidos y Gas Natural*
- Montes, D. (2012). *Impuestos III - Módulos de Lectura*. Córdoba.
- Nigro, R. (2009). *Nota Docente sobre Tema de Federalismo Fiscal*. Córdoba: Cooperativa de la UNC.
- Pacto Fiscal Federal N°1 (1992) <http://www.cfi.gov.ar> : *Sitio Web Comisión Federal de Impuestos*. Disponible en: [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar)
- Pacto Fiscal Federal N°2 (1993) <http://www.cfi.gov.ar> : *Sitio Web Comisión Federal de Impuestos*. Disponible en: [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar)
- Piffano, H. L. (1999). *La propuesta sobre la Coparticipación Federal de impuestos en un escenario de descentralización*.
- Rezk, E. (14 de junio de 2012). Coparticipación de impuestos como parte de las relaciones fiscales Nación-Provincias. *9º Congreso de Economía*. Buenos Aires.
- Rinaldi, J. M. (2010). *El azaroso rumbo del régimen de coparticipación argentino*. Córdoba.
- Treber, S. (2013). *Virtudes y defectos de la Coparticipación Federal*. Córdoba.
- Vega, J. A. (2010). *Coparticipación Federal. Nuevos aportes y bases para un anteproyecto de ley*.
- Villegas, H. B. (2009). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*.

Apéndices

Apéndice A. Laberinto de Coparticipación

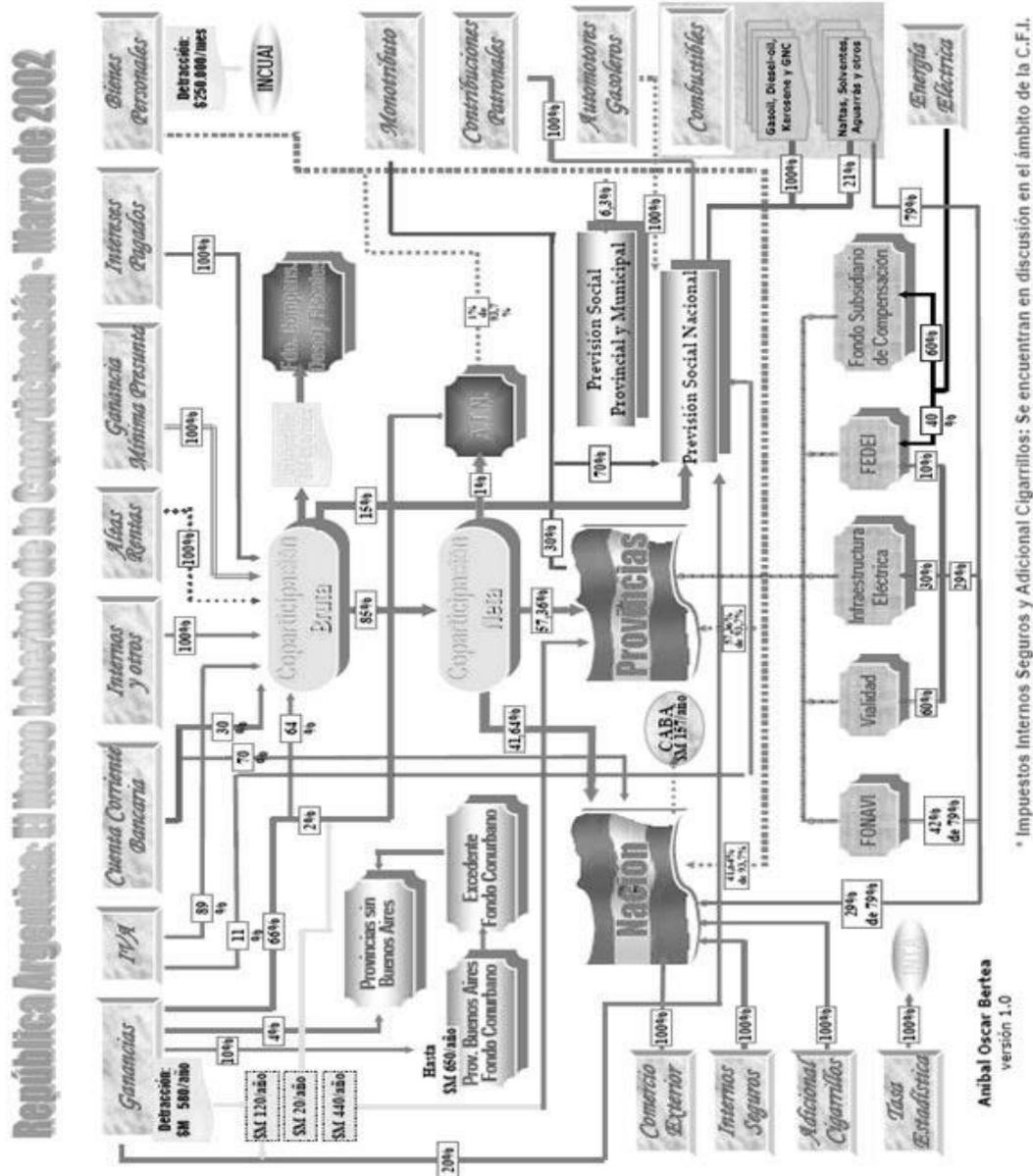


Gráfico 1: Laberinto de coparticipación. Describe la forma en que se distribuyen los impuestos para formar la masa de coparticipación bruta y la masa de coparticipación neta.

Nota. Fuente: Berteza (2010) Cumplimiento asimétrico del Pacto Fisca

*Apéndice B. Diagrama de Gantt: Plan de actividades TFG*

El siguiente diagrama de Gantt se incluye para un control de todas las actividades que se deben cumplir en el trabajo final de graduación, teniendo en cuenta la duración de cada una de ellas. Se estima de qué manera se llevará adelante el proyecto, comparando con las actividades que se cumplieron en la realidad.

Tabla 7

Actividades	Duración (en meses), desde Agosto 2014 hasta Agosto 2015												
	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto
1 Ante-proyecto	■												
2 Recabar información vinculada	■	■											
3 Búsqueda de Fuentes primarias y secundarias	■	■	■										
4 Elaboración del marco teórico	■	■	■	■	■	■	■						
5 Selección de propuestas de Copart.		■	■	■	■	■	■						
6 Descripción de las propuestas seleccionadas					■	■	■	■					
7 Generar al menos 3 propuesta para mejorar la copartic.						■	■	■	■				
8 Redacción del informe final							■	■	■	■			
9 Revisión del informe final											■	■	
10 Entrega del informa final												■	■
Se cumplen hasta el momento las tareas: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7													

**AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR****TESIS DE POSGRADO O GRADO****A LA UNIVERIDAD SIGLO 21**

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

<b>Autor-tesista</b> <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	Lemos, Sebastian Mario
<b>DNI</b> <i>(del autor-tesista)</i>	35.897.731
<b>Título y subtítulo</b> <i>(completos de la Tesis)</i>	Coparticipación federal de impuestos.  Una propuesta legislativa.
<b>Correo electrónico</b>	<a href="mailto:Sebastian.m.lemos@hotmail.com">Sebastian.m.lemos@hotmail.com</a>

<i>(del autor-tesista)</i>	
<b>Unidad Académica</b> <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21
<b>Datos de edición:</b> <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	Lemos, Sebastian Mario. Córdoba Capital Lunes 2 de Noviembre de 2015

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

<b>Texto completo de toda la Tesis</b> <i>(Marcar SI/NO)<sup>[1]</sup></i>	SI
---	----

---

[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.

<p><b>Publicación parcial</b> (informar que capítulos se publicarán)</p>	
--	--

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

**Lugar y fecha:**

Aclaración

Esta Secretaría/Departamento de Posgrado de la Unidad Académica: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ certifica que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta  
 dependencia.

\_\_\_\_\_  
 Firma

\_\_\_\_\_  
 Aclaración

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado