

EL SISTEMA ARGENTINO DE COPARTICIPACIÓN IMPOSITIVA Y LOS DESAFÍOS AL RÉGIMEN FISCAL FEDERAL

Pablo María GARAT¹

I- ¿Qué es la Coparticipación?. II- El sistema de coparticipación federal y el poder de imposición. III- La coordinación tributaria en nuestro estado federal. IV- Evolución de la coordinación tributaria federal desde 1853/60. V- El “Laberinto de la Coparticipación”. VI- El sistema de coparticipación federal a partir de la reforma constitucional de 1994. VII- Los municipios en el sistema de coparticipación federal de la Constitución Nacional. VIII- Reflexiones finales y una propuesta a modo de conclusión.

I.- ¿QUÉ ES LA COPARTICIPACIÓN?

De manera introductoria creemos que resulta pertinente responder este interrogante intentando – de modo sencillo y preciso- esclarecer al lector y presentar el escenario en el que se desarrolla el acontecer de las relaciones fiscales interjurisdiccionales en nuestro país.

Antes, sin embargo, resulta prudente señalar que el tema de llamada “coparticipación federal de impuestos” requiere, por su propia naturaleza, un enfoque interdisciplinario si se pretende concluir - siempre provisoriamente- en algún aporte consistente a la definición de una de las cuestiones constitucionales más relevantes que se encuentra pendiente de reglamentación en la legislación inferior (ley convenio) desde Diciembre de 1996, conforme a lo dispuesto por la propia Disposición Transitoria Sexta de la Constitución Nacional según el texto reformado en 1994.

¹ Profesor de Derecho Constitucional. Facultad de Derecho. Pontificia Universidad Católica Argentina.

Requiriéndose el análisis interdisciplinario también cabe advertir que la preeminencia del enfoque parcial de alguna de las ciencias involucradas - particularmente el derecho, la economía y las finanzas públicas- puede conspirar contra el arribo a buen puerto de un aporte integral.

Sin perjuicio de ello, los especialistas del derecho tenemos la obligación de difundir el resultado de nuestra propia reflexión académica y, en tanto sea posible, hacerlo teniendo en cuenta los aportes difundidos desde las otras disciplinas y aún la experiencia de las circunstancias políticas y económicas que han constituido el marco circunstancial de la evolución del debate sobre la cuestión entre nosotros.

Con esta advertencia, trataremos en primer lugar de contestar – particularmente desde la experiencia de dieciocho años (1991-2009) de relaciones fiscales interjurisdiccionales vividas muy de cerca, a esta pregunta general: ¿Qué es la Coparticipación? de modo sencillo e introductorio.

Luego nos adentraremos en el llamado “laberinto de la coparticipación” anticipando desde ya nuestra conclusión: de un laberinto se sale de un solo modo: por arriba. Y ese arriba, también nos adelantamos, tiene mucho que ver con la necesaria mirada de esta cuestión como variable fundamental para la definición de las políticas de estado que nuestra Argentina necesita. Un arriba que requiere la mirada trascendente de todo buen gobierno con visión de Estado.

Y para comenzar, entonces: la llamada “coparticipación federal” o “coparticipación” a secas es, por lo menos y al mismo tiempo:

- a) **uno de los cinco sistemas clásicos para coordinar el ejercicio del poder de imposición en estados unitarios o federales.** Los otros son: separación de fuentes; concurrencia de fuentes; cuotas adicionales y transferencias condicionadas o incondicionadas. Para entender este primer punto baste señalar que, conforme al texto originario de la Constitución Nacional nuestra organización federal adoptó los sistema de separación y concurrencia de fuentes, en tanto sus artículos 4 y 67, inciso 2 preveían que las contribuciones o derechos del comercio exterior eran exclusivos del Gobierno Federal,

mientras que las contribuciones internas, directas o indirectas correspondían a las Provincias (separación de fuentes). Excepcionalmente, cuando *“la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”* se admitía que el Gobierno Federal estableciera también contribuciones directas (según la más extendida interpretación de la Constitución Nacional) y también indirectas (sin la exigencia formal antedicha, según interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 149:260), (conurrencia de fuentes). El abuso por parte del Gobierno Federal en el ejercicio del sistema de **conurrencia** derivó en la adopción constitucional en 1994 del sistema de **coparticipación** y el posterior avance reiterado desde dicho nivel gubernamental sobre éste pareciera conducir a la adopción del sistema de transferencias condicionadas (vgr. Ley 26.075 llamada de “financiamiento educativo”) conviviendo con los otros tres sistemas.

- b) La coparticipación es – particularmente y junto con el Presupuesto General de la Nación - el más importante mecanismo de **asignación de recursos públicos para la ejecución de las políticas de estado (supuesto que ellas se encuentren definidas) o la satisfacción de necesidades públicas explícitas o implícitas**. Esto no solamente es consecuencia de cómo se redistribuye la renta tributaria federal sino también por la recurrencia del Gobierno Federal al procedimiento previsto en el artículo 75, inciso 3 de la Constitución Nacional (antes de la reforma de 1994 utilizado igualmente en el límite de la constitucionalidad) para asignar específicamente todo o parte de los recursos coparticipables. Asimismo, y para demostrar este aserto cabe recordar el nuevo texto del artículo 75, inciso 8 de la Constitución Nacional que remite explícitamente al inciso 2 del mismo artículo a fin de exigir la correlación efectiva entre el sistema de coparticipación federal y las leyes de presupuesto nacional, que deben expresar el *“...programa general de gobierno y el plan de inversiones públicas”* *“conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo”*. Dichas *“pautas”* hacen referencia a la equidad y solidaridad regional y a dar *“prioridad al logro*

de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”.

- c) Por lo anterior, la coparticipación es un indudable mecanismo de **redistribución vertical y horizontal de la renta tributaria federal** entre el Gobierno Federal y las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y de éstas entre sí. En efecto, a través de los procedimientos de las llamadas “distribución primaria” y “distribución secundaria” la “masa coparticipable” se ha redistribuido antes que en proporción a las “competencias servicios y funciones” a que hace referencia el nuevo artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional, o a lo que cada jurisdicción aporta, conforme a criterios que varían según los acuerdos alcanzados en las denominadas “leyes convenio” o en los “pactos fiscales “ que las han modificado provisoriamente. Tal redistribución ha operado verticalmente a favor del Gobierno Federal para atender el déficit previsional – a partir de su reforma en los años 90- y el servicio de la deuda pública consecuente, y horizontalmente entre las Provincias y la CABA a favor de las menos desarrolladas, a partir de los principios de solidaridad y equidad federal.
- d) En esta perspectiva, además, la “coparticipación” ha sido también el **marco jurídico para ajustar** - con pretendido fundamento en la “emergencia económica” que ha desplazado al orden jurídico constitucional desde la crisis de 1890 – **la distribución de la renta tributaria federal a las necesidades del Tesoro Nacional.**
- e) La llamada “coparticipación” constituye, por otra parte, el sistema por el cual el Gobierno Federal y las Provincias acuerdan también (especialmente éstas últimas) normas de **armonización tributaria**, eufemismo en la práctica que ha implicado la autolimitación en el ejercicio de potestades tributarias originarias propias de los sistemas de separación y concurrencia de fuentes. En otro sentido constituye también la oportunidad para coordinar la administración tributaria federal de los recursos coparticipables, lo que aún no se ha logrado sino parcialmente.

- f) Finalmente la coparticipación ha sido considerada (particularmente por ciertos organismos multilaterales de crédito) como el sistema por el cual se limitaría – mediante la adopción de diversas pautas de armonización tributaria y otras restricciones a la autonomía local – el denominado “gasto público improductivo” de las Provincias, a pesar de no disminuir correlativamente su responsabilidad en el ejercicio de las competencias relacionadas con las necesidades públicas prioritarias como la salud, la educación y la promoción del empleo, entre las más relevantes.

II.- EL SISTEMA DE COPARTICIPACIÓN Y EL PODER DE IMPOSICIÓN

Como segunda cuestión introductoria creemos que resulta indispensable repasar ordenadamente algunas cuestiones que enmarcan política y jurídicamente el tema bajo análisis.

El **poder de imposición** es parte del poder de “imperium” del gobierno a todos los niveles y conforme a la distribución de competencias que el respectivo ordenamiento constitucional haya establecido. En un estado federal este poder de imposición se encuentra distribuido entre los miembros de la federación, reconocidos como tales, con la finalidad – teórica – de que el ejercicio del mismo se corresponda con el de las demás competencias que deben atender con los recursos que a su nivel obtengan.

Este poder de imposición comprende las atribuciones para **crear, modificar, sustituir, eliminar, eximir, asignar y administrar** los recursos tributarios obtenidos por su ejercicio respetando el principio de legalidad – universalmente aceptado – por el cual “no hay tributo sin ley”.

Cuando para coordinar el ejercicio de este poder en un estado federal se recurre a alguno de los sistemas que ya hemos enunciado (separación de fuentes; concurrencia de fuentes; cuotas adicionales; coparticipación y transferencias condicionadas o incondicionadas) muchas veces solamente se tiene en cuenta el

resultado económico - financiero de tal coordinación; o dicho de otro modo: lo que se obtiene efectivamente a cada nivel de gobierno a través de la **distribución coordinada**.

Sin embargo, desde un enfoque estrictamente jurídico debe señalarse que todas y cada una de aquellas atribuciones, cuando no son debidamente coordinadas pueden conducir a un resultado económico-financiero muchas veces contradictorio con el que se habría “acordado” mirando solo el reparto de la renta tributaria federal.

Entre nosotros veremos que la falta de coordinación adecuada al respecto contribuye, junto con la falta de acuerdo sobre el ejercicio de las competencias concurrentes no tributarias, a la rémora en el dictado de una nueva ley convenio de coparticipación y al proceso de desfederalización evidente en que se encuentra la Argentina

Baste señalar por ahora que del nuevo texto constitucional no se deduce con la precisión necesaria en materia tan delicada, a quien le corresponderá la atribución para crear, modificar, sustituir, eliminar, o eximir impuestos (“contribuciones”) directos o indirectos una vez que fuere sancionada y aprobada la nueva ley convenio.²

² En la causa “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires”; Fallos 324:4226 del 7 de Diciembre de 2001, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que: “9... *asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley-convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, la que "no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada", de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión -y, por ende, a dicha norma federal-, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional.*”. Comentando este fallo señala Rodolfo Spisso que: “La extensa regulación que el art. 75 incs. 2 y 3 CN. hace del sistema de coparticipación tributaria que se refiere a la formación de la voluntad contractual, a la distribución de los fondos coparticipados,..., ha omitido consignar el compromiso por parte de las provincias de abstenerse en forma parcial de ejercer su potestad tributaria, lo que hace a la esencia del sistema conforme las distintas leyes que se han venido dictando desde la sanción de la Ley 12.139 de Unificación de Impuestos Internos al Consumo. Al mencionar la eventual violación a esa abstención que no viene impuesta por la Constitución en forma

Con el marco actual de las Leyes Convenio 23.548, 23.966 y 24.464 resulta evidente que tales atribuciones han quedado en cabeza del Gobierno Federal exclusivamente, salvo para la Provincia que “denuncie” el convenio formalmente y reasuma tales atribuciones (supuesto que tal denuncia fuere admitida, sobre lo cual tampoco hay coincidencia en la doctrina).

Pero, ¿Puede hacer esto una Provincia y aún la Ciudad de Buenos Aires desde el estricto enfoque jurídico constitucional?. Si la respuesta es negativa entonces el sistema de distribución de fuentes originario de la propia Constitución -que la reforma de 1994 no ha querido eliminar- habría fenecido y solamente se admitiría el de la coparticipación. Y entonces cabría preguntarse además que ocurriría con la Provincia que no apruebe la nueva ley convenio: ¿carecería de poder de imposición sobre las contribuciones distribuidas por los nuevos regímenes?.

Y si la respuesta, por el contrario, es afirmativa, ¿Cómo quedaría la situación del contribuyente frente al fisco si desde dos niveles de gobierno se le exige el mismo tributo?. ¿Se trataría solamente de un problema de superposición tributaria que sería admisible en el límite del respeto al principio de no confiscatoriedad, receptado por la propia Constitución Nacional y la jurisprudencia de la Corte?.

Pero, aún mas, como también veremos más abajo, si como consecuencia de la nueva ley convenio la situación de las Provincias y la CABA se mantiene como actualmente, cabe preguntarse desde un enfoque político-jurídico: ¿Sólo el Gobierno Federal dispone constitucionalmente – y en plenitud- del poder de imposición como herramienta de la política económica?

expresa, sino por la ley federal que instituye el sistema y por las leyes locales de adhesión como un supuesto que se proyecta como una afectación al sistema, el tribunal cimero está reconociendo que la inhibición por parte de los gobiernos locales de ejercer la potestad tributaria respecto de tributos análogos a los nacionales coparticipados hace a la esencia del régimen, y suscita cuestión constitucional, aunque el compromiso venga instituido en la ley y no en el texto de la ley fundamental.” (Spisso, Rodolfo, Lexis Nexis N° 20023633 del 07/08/2004).

Y derivado de ello, podríamos concluir preguntándonos: ¿Debería la nueva ley convenio “coordinar” formalmente **todas** las atribuciones propias del poder de imposición establecido en la Constitución Nacional o solamente la distribución de recursos tributarios a las Provincias que, entonces y en 1994 - habrían efectuado una nueva delegación de poder en los términos del artículo 121 (ex 104) de la Constitución Nacional.

La cita que arriba en nota transcribimos acerca de la última jurisprudencia de la Corte no alcanza – a nuestro entender- para despejar tales decisivos interrogantes y exigirá de los protagonistas para la sanción de una nueva ley convenio definiciones muy precisas.

III.- LA COORDINACION TRIBUTARIA EN NUESTRO ESTADO FEDERAL

Como bien señala Albert de Rovira i Mola,³ catedrático barcelonés, conviene distinguir la coordinación **financiera**; la **fiscal**; la **tributaria** y la **impositiva**.

Así, enseña que *"... la **coordinación financiera** -concepto el más amplio y omnicomprendido- ha de referirse a todas las relaciones recíprocas entre las haciendas estatal, autonómica y local en materia de presupuesto, de ingresos y de gastos. La **coordinación tributaria** ha de referirse solamente a la estructura, contenido y aplicación de todos los tributos. La **coordinación impositiva** ha de referirse únicamente a la estructura, contenido y aplicación de los impuestos. La **coordinación fiscal**, pues, como ámbito intermedio entre la coordinación financiera y la tributaria, ha de referirse a todos los **ingresos, esto es tributarios y no tributarios.**"*

El autor, define a la coordinación como *"... el conjunto de técnicas que tienden a armonizar las estructuras, las actuaciones y los intereses de los sistemas fiscales del*

³ Albert De Rovira i Mola en "La coordinación financiera estatal, autonómica y local" Barcelona -1984. Escola d'Administración Pública de Catalunya.

Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales" y explica que "Aludo a **estructuras** porque la coordinación ha de ser, en primer lugar, **normativa**...Menciono las **actuaciones** porque la coordinación ha de existir también en la **aplicación** del sistema fiscal por la respectiva Administración, en colaboración o cooperación con los demás. Y me refiero a los **intereses** porque... estos intereses deben ser **comunes** y no **contrapuestos**".

Por último en el pensamiento de este autor, los sistemas de coordinación fiscal "basculan entre la autonomía y el centralismo", o entre los sistemas de "separación de fuentes" y los de "transferencias".

Recordemos que el especialista que citamos desarrolla su análisis respecto de España, un "Estado de Autonomías" - pero estado unitario al fin - con alto grado de descentralización administrativa y la particularidad constitucional del reconocimiento de los derechos históricos forales de las provincias vascongadas y navarras.

Quizá, si no tenemos aún un nuevo sistema jurídico infraconstitucional (ley convenio) de coparticipación federal se deba a que las "estructuras...actuaciones...e intereses..." no han podido coordinarse adecuadamente y, lo que es peor, hasta exhiban síntomas de claro deslizamiento desde la no concretada "coparticipación" hacia un mero sistema de "transferencias".

Es más, ya no solamente el lenguaje político corriente y su versión periodística consecuente, hablan de "**transferencias a las Provincias**" cuando se refieren a la **distribución** de recursos coparticipables, sino que este grueso error de lenguaje campea aún en la mejor bibliografía especializada y hasta en Congresos sobre la materia.

Cuando una idea se impone en el lenguaje resulta luego muy difícil contradecirla en el orden de la realidad. Ni hablar cuando el lenguaje es el de los operadores jurídicos.

Volviendo a nuestro autor, diremos que el claro y preciso encuadre de De Rovira i Mola nos permite plantear varios interrogantes, hoy plenamente vigentes y relacionados con las consideraciones y preguntas que antes efectuábamos acerca del poder de imposición:

a) ¿Es la coordinación financiera, fiscal, tributaria e impositiva – especialmente la **tributaria** para lo que en este trabajo nos interesa – aplicable a los estados federales bajo cualquiera de los sistemas posibles?. En caso afirmativo ¿"quid" de la separación de fuentes, cuando no es el adoptado? y ¿Con qué características?

b) Si, aún así, la coherencia se mantiene, ¿Cómo se evita que la coparticipación, por ejemplo, como uno de tales sistemas de coordinación, provoque el deslizamiento desde la "autonomía" (sistema de separación de fuentes) al "centralismo" (sistema de transferencias o asignaciones) cuando ello implica la renuncia al menos transitoria por parte de las Provincias al ejercicio del poder tributario sobre los denominados "impuestos coparticipables"?

Obviamente, estos interrogantes no se justifican en un estado unitario con alto grado de descentralización, ya que en ellos la coordinación en tales campos no sólo es deseable sino necesaria.

El problema consiste en que ella no es trasladable, sin más, y bajo cualquier sistema a un estado federal sin admitir, al menos, cierta mutación del orden de competencias o distribución de poderes propios de tal sistema.

Así, creemos que en un régimen de estado federal el nombre de la coordinación posible es el de "concertación" o "cooperación". ¿Y cuál es la diferencia entre estos y aquella?

Muy claramente: la que va de ser beneficiario del ejercicio de una facultad ajena por su titular, a ser beneficiario **y titular** de esa misma facultad.

O lo que es igual, la que va de un régimen tutelado (en definitiva esto es el régimen unitario respecto de los niveles subnacionales), a un régimen de plena libertad y responsabilidad con subsidiariedad (que es la esencia del régimen federal).

Todo esto es aplicable a nuestra realidad y organización constitucional.

En nuestro país nunca se asumió, por todos los niveles de gobierno, el sentido propio de un régimen federal: la **libertad con responsabilidad**.

En un régimen federal este es el verdadero concepto de *correspondencia fiscal*. Después de asumido ello, es que puede hablarse de justicia, equidad, solidaridad y cooperación.

Por ello, entendemos que el **federalismo** sólo se identifica con la **descentralización** en tanto esta suponga **reconocer derecho a la decisión antes que delegar poder de decisión**.

Y también por ello el **federalismo** es aplicación constante del principio de **subsidiariedad** en sus dos sentidos: como respeto de la libertad del nivel más pequeño (lo que constituye verdaderamente acercar la decisión al destinatario de ella) y como acción subsidiaria (solidaria) cuando ese nivel, por causas objetivas no puede ejercer plena y eficazmente sus libertades y facultades (para atender las necesidades a su cargo).

Esto no es hacer filosofía con ocasión de la materia fiscal (lo que de todos modos no viene mal) sino tratar de proponer un razonamiento básico: si el régimen de coparticipación es sólo una "muleta" de un estado federal "centralizado", en vías de "descentralización", terminará siendo, en el mejor de los casos, un eficiente sistema de **asignación por transferencias** pero nunca un régimen de concertación que respete la libertad con responsabilidad de provincias y municipios, propia de tal estado.

Y esto tampoco es declamativo, ya que la consecuencia de ello, en materia financiera y fiscal será la imposibilidad de lograr que los gobiernos provinciales y municipales asuman definitivamente sus competencias y se hagan cargo de asegurarse los recursos necesarios a través de una mejor administración tributaria.

Por el contrario, se presupuestará mal, se comprometerá el gasto público más allá de los recursos y se recargará sobre la administración tributaria nacional (que hoy no es estrictamente federal) la responsabilidad del ingreso.

Por ello, insistimos en que el camino para la recuperación y fortalecimiento de nuestra organización federal, desde la perspectiva financiera (comprensiva de lo tributario), no comienza por garantizar que a todos nos irá bien (tentación programática y a veces demagógica), sino por asegurar los medios concretos para el ejercicio de las libertades o autonomías provinciales y municipales, asumiendo horizontal y verticalmente el compromiso de la subsidiaridad y solidaridad por la redistribución de recursos para que se alcance por dicha vía, cuando ello fuere objetivamente necesario, lo que la Constitución Nacional denomina ***"un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional"***.

Esta debería ser la base para la discusión de un nuevo modelo de federalismo fiscal y tributario a partir de nuestra situación actual y en el marco de la reforma constitucional de 1994.

IV.- EVOLUCIÓN DE LA COORDINACIÓN FISCAL FEDERAL DESDE 1853/60

En la primera época de la organización constitucional, y hasta fines del siglo XIX, el Gobierno Federal respetó la cláusula del artículo 4° de la Constitución Nacional, sin recurrir a las "contribuciones" (impuestos) para atender sus necesidades fiscales.

Así, entre 1853 y 1891, hay un primer período de clara **separación de fuentes** que se modifica cuando, por la crisis económica de 1890/91, el Gobierno Federal establece *impuestos internos* en todo el territorio nacional.

Se manifiesta a partir de allí un predominio del sistema de **conurrencia de fuentes** “de hecho” hasta la crisis mundial del 29/30 que lleva al Gobierno Federal a apropiarse de fuentes invocando el 67, inc. 2 de la Constitución Nacional, asumiendo no sólo la facultad de las Provincias en materia de impuestos *directos*, sino también competencias, funciones y la prestación de servicios que correspondían a aquellas, consolidándose un proceso creciente de centralización.

En este punto corresponde detenernos en una referencia a la interpretación de los artículos 4° y 67, inciso 2 de la Constitución Nacional hasta la reforma de 1994 en cuanto a si las “**contribuciones...**” a que se refiere el artículo 4° son las “**contribuciones directas**” del ex artículo 67, inciso 2 o las “**contribuciones indirectas**” que dicha norma no contemplaba como fuente del Tesoro Nacional pero que el Gobierno Federal hizo suya.

Como bien explica Catalina García Vizcaíno en su obra clásica “Los tributos frente al federalismo”: “...sostenemos que desde un punto de vista estrictamente jurídico es correcta la posición de Jarach. Advierte el mencionado autor cierto paralelismo entre los artículos 4 y 67 de la Constitución Nacional, entendiendo que el primero se refiere a las fuentes de ingresos del Tesoro Nacional, mientras que el segundo se relaciona con iguales recursos para atribuirlos a la competencia del Congreso. Fundamenta su postura en las palabras pronunciadas por Gorostiaga en la Convención, y en la tesis que dice expuesta con posterioridad por Alberdi; de ello se infiere que la Nación no tiene facultades en materia de impuestos indirectos.”⁴

Más allá de las discusiones doctrinarias en torno a la clasificación entre impuestos o “contribuciones” “directas” e “indirectas” así como respecto a si debe interpretarse

⁴ García Vizcaíno, Catalina: “Los tributos frente al federalismo”. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1975.

(como lo hacemos siguiendo a los autores citados) que los artículos 4 y 67, inciso 2 de la Constitución Nacional solamente contemplaban las llamadas contribuciones “directas” reservando las “indirectas “ como exclusivas de las Provincias, lo cierto es que el Gobierno Federal se apropió de ellas desde 1891; que la Corte Suprema convalidó ello, en su oportunidad⁵ y, finalmente, que la reforma de 1994 amplió el ex artículo 67, inciso 2 (ahora 75, inciso 2) para incorporar formalmente a ambos tipos de contribuciones como fuentes concurrentes entre el Gobierno Federal y las Provincias (y también la Ciudad Autónoma de Buenos Aires agregamos nosotros, por interpretación integral del mismo 75, inciso 2)

Concretado y admitido como en consonancia con la interpretación constitucional el ejercicio de facultades concurrentes sobre las contribuciones indirectas, aparecía el

⁵ *"Sociedad Anónima Mataldi, Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires"; 28 de septiembre de 1927; Fallos: 149:260. "...Que los antecedentes de doctrina y jurisprudencia sobre la cuestión propuesta deciden que, en general, los atributos indirectos al consumo interno, o sean los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del art. 4 CN. ..., interpretándose por consideraciones de orden jurídico y fundamentos de carácter económico, que si bien dicha cláusula no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo (Fallos, 121:264), los que tiene ya, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se han seguido como renta fiscal, el constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera.*

Que la facultad constitucional de la Nación relativa a estos impuestos, sea cual fuere la amplitud que se le asigne, no tiene sin embargo, los caracteres de exclusividad con que se le han acordado otros, tales como los referentes a la organización tributaria aduanera, derechos de importación y de exportación, renta de Correos, etc., con relación a los cuales existe la delegación expresa de poderes que no comprende el gravamen de los consumos internos, debiendo deducirse, en consecuencia, que las provincias conservan al respecto virtuales facultades impositivas y pueden ejercitarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la ley fundamental....Antonio Bermejo.- José Figueroa Alcorta .- Roberto Repetto.- Ricardo Guido Lavalle" (la negrita nos corresponde).

problema previsto en el mismo fallo citado por el Alto Tribunal en cuanto al alcance y posible agravio de la doble imposición respecto de los contribuyentes.

Es entonces que, a partir de 1935 se sancionó unilateralmente por el Congreso de la Nación el primer régimen de coparticipación impositiva a través de la Ley 12.139, con vigencia desde el 1/01/1935 que concreta la unificación de los Impuestos Internos y se proponía como una “ley convenio” ya que preveía la adhesión de las Provincias.

Es decir que la coparticipación no se adoptó por primera vez como mecanismo de coordinación impositiva, ni como instrumento para la distribución o redistribución de tributos propios de las Provincias y del Gobierno Federal, sino como un mecanismo de asignación y compensación por la detracción de recursos tributarios que el Gobierno Federal efectuaba en detrimento de las Provincias, aún cuando ello hubiese sido convalidado por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Este tipo de normas mereció desde un primer momento la tacha de inconstitucionalidad por parte de importantes tratadistas, así como la aceptación de otros no menos prestigiosos.⁶

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por su parte, solamente abordó la cuestión “*obiter dictum*” en el fallo “*Madariaga Anchorena, Carlos Juan s/ demanda de inconstitucionalidad*” (Fallos 280-297) admitiendo la constitucionalidad de dicho tipo de acuerdos.

⁶ Dino Jarach; Segundo V. Linares Quintana; Germán Bidart Campos. A favor de su constitucionalidad: Carlos María Giuliani Fonrouge; Horacio A. García Belsunce. Ver: Casás, José O.: “El Federalismo Fiscal, evolución histórica” en “El federalismo Fiscal a partir de la reforma constitucional”. Criterios Tributarios. Buenos Aires, 1995.

Entre 1935 y 1973, tanto los gobiernos constitucionales como los de "facto" mantuvieron el sesgo centralista y agudizaron el proceso de desfederalización, más allá de la materia fiscal.

En 1973, la Ley **20.221**, trató de transformar a la coparticipación en un mecanismo de coordinación impositiva con efectos redistributivos, para lo cual adoptó el sistema de distribución secundaria en base a parámetros que tenían en cuenta la situación de las Provincias menos desarrolladas.⁷

Sin embargo, esta ley consolidó el avance del Gobierno Federal sobre las contribuciones directas, con lo cual pareció agudizarse la mutación desde el sistema de separación y concurrencia de fuentes hacia el de coparticipación con tendencia al de asignaciones incondicionadas y condicionadas (éstas últimas bajo la forma de *impuestos con afectación específica*, o transferencias de la misma naturaleza).

En 1984, al vencer el régimen de la Ley 20.221, bajo la forma de convenios financieros transitorios, se admite un sistema de asignaciones durante 1985, 86 y 87.

A partir del 1° de Enero de 1988 rige un ***“régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las Provincias”*** (artículo 1° de la Ley **23.548**) que, bajo la forma de *ley convenio*, organiza el sistema de coparticipación federal pero admitiendo - ahora más claramente - el avance del Gobierno Federal sobre

⁷ Así, la Ley Convenio **20.221** establece: **“Art. 3°.-** La distribución entre las provincias adheridas del monto que resulte por aplicación del artículo 2°, inciso b) se efectuará de acuerdo con el siguiente criterio: a) Directamente proporcional a la población, sesenta y cinco por ciento (65%); b) En proporción per cápita a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, siempre que la provincia no pertenezca a dicha área, veinticinco por ciento (25%); y c) A las provincias que no tengan densidad de población superior al promedio del conjunto de provincias, y en proporción a la diferencia entre la densidad de población de cada provincia y dicho promedio, diez por ciento (10%). **Art. 4°.-** A los efectos de la aplicación del inciso b) del artículo 3°, se entiende como brecha de desarrollo de cada provincia a la diferencia porcentual entre su nivel de desarrollo y el correspondiente al área que comprende a la Capital Federal y a la provincia de Buenos Aires. Para la determinación del nivel de desarrollo de cada provincia, se aplicará el promedio aritmético simple de los siguientes índices: a) Calidad de la vivienda, según surja del último Censo Nacional de Viviendas; b) Grado de educación de los recursos humanos, según surja del último Censo Nacional de Población; y c) Automóviles por habitante, correspondientes al año del último Censo Nacional de Población.”

facultades tributarias de las Provincias y un criterio de "porcentajes fijos" en lugar de los parámetros de la Ley 20.221, tornando el régimen menos racional.

Antes de continuar dos reflexiones sobre el título de esta ley:

a) se trata formalmente de un régimen transitorio que lleva 20 años de vigencia efectiva y que, además, toda vez que fue modificado por acuerdo, también transitorio, del Gobierno Federal y las Provincias lo fue en detrimento de éstas últimas, tanto respecto de los recursos percibidos como del ejercicio de sus atribuciones constitucionales en materia de fuentes tributarias.

b) se consolida el término "Nación" para referirse al "Gobierno Federal" desnaturalizando el lenguaje jurídico en general - y constitucional en particular - que expresamente reserva dicha denominación solamente para la "formación y sanción de las leyes" (art. 35, CN). A partir de 1994 dicha equivocidad se consagra en la redacción del artículo 75, inciso 2 "...acuerdos entre la **Nación** y las Provincias..."; todo como si la "Nación" fuere algo distinto de la reunión de todas las Provincias por voluntad de ellas mismas para "constituir la unión nacional" (Preámbulo de la Constitución Nacional).

A partir de 1989, ocurre un fenómeno singular: el Gobierno Federal inicia un proceso de devolución de competencias a las Provincias en materias concurrentes como la atención de la salud y la educación, pero no renuncia al ejercicio de facultades tributarias en materia de contribuciones *directas* ni propicia la vuelta a un sistema de separación y concurrencia de fuentes. Ni tampoco se modifica la ley convenio para ampliar las atribuciones de las Provincias en materia de ejercicio del poder de imposición sino que – en sentido opuesto- los "pactos fiscales" restringen aún más dicho poder ahora en relación con los tributos que las reglas de armonización tributaria de la Ley Convenio 23.548 habían mantenido como locales y compatibles con el régimen general de distribución.

Las Provincias admiten esto y sólo reclaman que la "transferencia" de servicios sea acompañada de la "transferencia" de recursos para atenderla. Esto era razonar como si el nuestro fuera un régimen unitario con descentralización administrativa y sistema de asignaciones (transferencias) condicionadas.

Las urgencias monetarias del déficit fiscal del Gobierno Federal, atribuido al déficit previsional y al crecimiento de la deuda externa, pretendieron justificar la violación reiterada de la Ley 23.548 que en 1992 llevó la relación de la distribución primaria original del 48,5% para el Gobierno Federal y el 48,5% para las Provincias a un 58% y un 42,6% respectivamente en forma aproximada. (Las diferencias corresponden al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional).

Esta crisis fiscal y política se resolvió, provisoriamente, con el **Acuerdo Fiscal Federal del 12 de Agosto de 1992 (Ley 24.130) y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1993.**

Sin embargo, las Provincias temían nuevas violaciones al sistema, a partir del crecimiento de las que se proyectaban como las dos funciones principales del Presupuesto Nacional: el sistema previsional (con su déficit consecuente) y el servicio de la deuda externa por lo cual, en lugar de reclamar la reasunción de las competencias que les correspondían conforme a la Constitución de 1853/60, tanto en materia de servicios como tributarias, admitieron definitivamente el sistema de coparticipación con garantía constitucional.

Complementariamente, la evolución del derecho público provincial fue receptando crecientemente la doctrina de la autonomía municipal, extendida al campo tributario. Ello incluso hasta el exceso de multiplicar los impuestos locales bajo el ropaje de tasas por retribución de servicios, en lugar de mejorar la "performance" en materia de, por ejemplo, la recaudación del impuesto inmobiliario o el establecido sobre la radicación de automotores.

Así, mientras las Provincias pretendían poner un freno al avance de los requerimientos del Tesoro Nacional mediante la "constitucionalización" de la

coparticipación, los municipios pugnaban por el reconocimiento de sus potestades tributarias como derecho originario y no derivado.

La convención de 1994, reacceptó estas cuestiones y el consenso en torno a ellas y reconoció la autonomía municipal - aún en su aspecto "**financiero**" - en el nuevo artículo 123° y el sistema de coparticipación federal en el nuevo artículo 75 inc. 2. Sin embargo, como veremos, dejó la puerta abierta a la detracción del mismo a través de la facultad reconocida al Gobierno Federal por el inciso 3 del mismo artículo para "**establecer asignaciones específicas de recursos coparticipables**".

Con ello, la posibilidad de nuevos conflictos y desequilibrios quedaron abiertas.

Pero, aún más, la falta de acuerdos políticos para la reforma del régimen transitorio de la Ley 23.548, el incremento de los dos factores de riesgo de todo equilibrio a alcanzar : el gasto previsional y el servicio de la deuda, más la indefinición respecto de cómo atender los derechos del nuevo sujeto de la relación federal : la **Ciudad de Buenos Aires**, llevaron el debate al plano de las prórrogas reiteradas del "status" alcanzado : por una parte, el mantenimiento del régimen del impuesto a las ganancias en favor del Gobierno Federal que obtiene así la permanencia de un tributo excepcional y, a cambio de ello, la "garantía" a las Provincias del "piso" de coparticipación alcanzado en el Acuerdo Federal Fiscal de 1992.

Esto acreditó varios supuestos:

- a) A pesar de que la reforma constitucional de 1994 ratificó el carácter excepcional de la recurrencia a las contribuciones directas por parte del Gobierno Federal, el sistema parece dirigirse en dirección contraria.
- b) Para las Provincias parecía más seguro garantizarse una asignación bajo forma de "piso coparticipable" que apostar a un nuevo esquema de administración tributaria.

c) El déficit previsional y el crecimiento de la deuda impedían (y siguen impidiendo ya que el actual superávit del sistema previsional se sostiene en las asignaciones específicas de recursos coparticipables fundamentalmente) al Gobierno Federal todo acuerdo con las Provincias, que no asegure la atención de estas funciones presupuestarias a su cargo.

Hoy, jurídicamente, el régimen se apoya precariamente en:

a) el artículo 15° de la Ley **23.548** que establece la prórroga automática de su vigencia "**ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente**".

b) **El Acuerdo Fiscal Federal del 12 de Agosto de 1992** ratificado por la **Ley 24.130**, y las sucesivas leyes y nuevos "acuerdos"; " pactos" y "compromisos" - con sus consiguientes leyes ratificadoras por el Congreso de la Nación y las de adhesión de las Provincias- que lo fueron prorrogando y ampliando, constituyendo lo que se denomina hoy como marco jurídico del sistema : **la Ley Convenio 23.548, sus complementarias y modificatorias**, para evitar dejar fuera del análisis alguna norma de este "laberinto" en que se ha transformado nuestro régimen jurídico de coparticipación federal. Dichos acuerdos y leyes son:

b.1) **El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento**, firmado entre las máximas autoridades provinciales y el Gobierno Federal el 12 de Agosto de 1993.

b.2) **Decreto 1807/1993**, del PEN, dictado el 27 de Agosto de 1993, publicado en el Boletín Oficial el 2 de Septiembre del mismo año, instruyendo al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y al Banco de la Nación Argentina para que en sus respectivos ámbitos apliquen el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

b.3) **Ley 24.307** (sancionada el 23 de Diciembre de 1993; promulgada parcialmente por Decreto 2.660 del 27 de Diciembre de 1993 y publicada en el Boletín Oficial el 30 de Diciembre de 1993) de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Pública Nacional para el ejercicio 1994, que autorizó al Poder Ejecutivo Nacional “...a modificar de la presente las partidas presupuestarias necesarias a efecto de dar cumplimiento y ratificar el Acuerdo suscripto el 12 de agosto de 1993 entre el Gobierno nacional y las provincias de: Buenos Aires, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, La Pampa, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Tucumán, Corrientes y Santiago del Estero, como así también los que se lograren suscribir con posterioridad a la sanción de la presente, con las restantes provincias argentinas, autorízase también la ratificación de los acuerdos firmados en el marco del presente artículo.”.

b.4) **Decreto 14/1994** del PEN dictado el 6 de Enero de 1994 publicado en el Boletín Oficial el 25 de Enero de 1994, ratificando el citado compromiso celebrado entre el Gobierno Federal y las Provincias.

b.5) **Ley 24.699** del 25 de Septiembre de 1996, publicada en el Boletín Oficial el 27 de Septiembre de 1996, cuyo artículo primero estableció: “*Prorrógase hasta el 31 de diciembre de 1998 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993*”.

b.6) **Ley 25.063** sancionada el 7 de Diciembre de 1998 y publicada en el Boletín Oficial el 30 de Diciembre de 1998, cuyo artículo 11 dispuso modificar la fecha de vencimiento del Pacto, llevándola al 31 de diciembre de 1999.

b.7) “**Compromiso Federal del 6 de Diciembre de 1999**” ratificado por **Ley 25.239** del Congreso de la Nación, sancionada el 15 de Diciembre de 1999 y publicada en el Boletín Oficial el 30 de Diciembre de 1999. El citado Compromiso establecía en sus cláusula Primera y Segunda: “**PRIMERO:** Proponer al Congreso Nacional prorrogar por el plazo de dos años la vigencia de las siguientes leyes, siempre que con anterioridad no se sancione la ley de Coparticipación Federal que establece el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional: Ley Nº 24.977.Ley Nº 20.628 T.O. (Impuesto a las Ganancias), y sus modificatorias. Ley Nº 23.966 (T.O. 1997 y sus modificatorias).Ley Nº 24.699, y sus modificatorias. Ley Nº 24.919 (prórroga de ganancias y de la ley 24.699).Ley Nº 25.063. Ley Nº 24.130. El mismo criterio deberá aplicarse a toda otra norma vigente a la fecha del presente compromiso que cree o distribuya impuestos entre la Nación y las provincias... **SEGUNDO:** Hasta la sanción de la ley convenio de coparticipación de impuestos de conformidad al art. 75 inc. 2 y cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional, la masa de fondos a coparticipar a que se refiere el artículo 2 de la Ley Nº 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, se seguirá distribuyendo de conformidad a lo dispuesto en la misma y en las leyes 23.966, 24.130, 24.699, 25.082 y toda otra norma que disponga asignación y/o distribución específica de impuestos entre la Nación y las Provincias.”.

b.8) **Ley 25.239**, sancionada el 29 de Diciembre de 1999 y publicada en el Boletín Oficial el 31 de Diciembre de 1999, que dispone una amplia reforma tributaria. En su artículo 1º dispuso “Ratifícase, en lo que es materia de competencia del Congreso Nacional, el acuerdo suscripto por Gobernadores en ejercicio y Gobernadores electos de las provincias, con fecha 06 de diciembre de 1999, con el nombre de **COMPROMISO FEDERAL** y que como Anexo I, forma parte integrante de la presente”. Y con relación a los pactos anteriores estableció.”**Título XIV: Prórroga del Pacto Fiscal Federal** “Art. 17.: Prorróganse los plazos establecidos en la **Ley 24.699**, que se cumplan

*al 31 de diciembre de 1999, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 25.063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace al instituido por la **Ley 23.548** y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero.”*

b.9) “**Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal**” ratificado por el Congreso de la Nación mediante **Ley 25.400** sancionada el 7 de Diciembre de 2000 y publicada en el Boletín Oficial el 10 de Enero de 2001, cuyo Cláusula CUARTA establece: “*Proponer al Honorable Congreso de la Nación prorrogar por el plazo de CINCO (5) años la vigencia de las siguientes leyes, siempre que, con anterioridad no se sancione la ley de Coparticipación Federal que establece el **art. 75 inc. 2** de la Constitución Nacional:... Ley Nº 24.919 (prórroga de Ganancias Ley Nº 25.239 y de la Ley Nº 24.699)...”.*

b.10) **Ley 25.400** que ratificó dicho acuerdo dispuso: “*Art. 3º: Prorrógase hasta el **31 de diciembre de 2005** o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2º de la CONSTITUCIÓN NACIONAL, la distribución del producido de los impuestos prevista en las Leyes 24.977, 25.067, 24.464, 20.628 (T.O. 1997 y sus modificatorias), 23.966 (T.O. 1997 y sus modificatorias), 24.130, 24.699, 24.919, 25.063, 25.082 con suspensión de su artículo 3º, 25.226 y 25.239 conforme al artículo 75 inciso 3 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL.”.*

b.11) “**Acuerdo Nación – Provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación federal de impuestos**” del 27 de Febrero de 2002, ratificado por **ley 25570** , sancionada el 10 de Abril de 2002 y publicada en el Boletín Oficial el 10 de Mayo de 2002. Dicho Acuerdo establece: “**PROPÓSITOS 1.** *Cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación de*

impuestos que permita una distribución de los ingresos fiscales adecuada a las especiales circunstancias que atraviesa la República y que inicie, sobre una base estable, el régimen de coparticipación definitivo. 2. Atender a las inéditas circunstancias económico-sociales que se dan en nuestro país y que imponen dar claridad a la relación fiscal entre la Nación y las Provincias, dentro del marco trazado por el artículo fiscal 75, inciso 2º, párrafo 3º, de la Constitución Nacional, simplificando los mecanismos de distribución (complicados hoy hasta el extremo por sucesivas excepciones al régimen único establecido en la Ley N° 23.548), y otorgando mayor previsibilidad y sustento al financiamiento genuino de la Administración Pública Nacional y Provincial...

ACUERDO DEL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL.

Artículo 1: *La masa de recursos tributarios coparticipables vigente incorporará treinta por ciento (30%) del producido del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria dispuesto por la Ley N° 25.413 y se distribuirá de acuerdo a la Ley N° 23.548, complementarias y modificatorias, con excepción de aquellos fondos afectados a regímenes especiales de coparticipación, los que se distribuirán de acuerdo con el artículo siguiente.*

Artículo 2: *Los recursos tributarios asignados a regímenes especiales de coparticipación se distribuirán conforme a las normas que rigen a la fecha y constituirán ingresos de libre disponibilidad para las jurisdicciones partícipes y no se computarán a los fines de las obligaciones a que se refiere el inciso g) del artículo 9 de la Ley N° 23.548.*

Artículo 3: *La distribución entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de los regímenes mencionados en los artículos anteriores se efectuará conforme a los índices que surgen de la normativa vigente a la fecha y en la forma prevista en la misma.*

Artículo 4: *Quedan sin efecto todas las garantías sobre los niveles a transferir por el Gobierno Nacional correspondientes a los regímenes comprendidos en los artículos precedentes. Asimismo, queda sin efecto, en ejercicio de las atribuciones establecidas por el artículo 75, inciso 3 de la Constitución Nacional, los Artículos Sexto y Noveno del "Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal",*

ratificados por el artículo 2° de la Ley N° 25.400; así como el artículo 4° de la misma. No será de aplicación a lo establecido en los artículos 1°, 2° y 3° del presente, lo dispuesto en el artículo tercero de la Segunda Addenda del "Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal".

Artículo 5: Las partes acuerdan dejar sin efecto en los términos del artículo 75, inciso 3° de la Constitución Nacional, los artículos 2° y 3° de la Ley N° 25.082.

Artículo 6: Las partes acuerdan modificar en los términos del artículo 75, inc.3 de la Constitución Nacional el artículo 3 de la Ley N° 25.413, el que quedará redactado de la siguiente manera "El setenta por ciento (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro Nacional y lo administrará el Poder Ejecutivo Nacional con destino a la atención de los gastos que ocasione la Emergencia Pública declarada en el artículo 1° de la Ley N° 25.561".

Artículo 7: Las partes se comprometen a sancionar un régimen integral de coparticipación federal de impuestos antes del 31 de diciembre de 2002 que, sobre la base de lo establecido precedentemente, incorpore los siguientes componentes:

- a. La creación de un Organismo Fiscal Federal, conforme a lo previsto en el inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional.
- b. La constitución de un Fondo Anticíclico Federal financiado con los recursos coparticipables, a los fines de atemperar los efectos de los ciclos económicos en la recaudación;
- c. Un régimen obligatorio de transferencia de la información fiscal de todos los niveles de gobierno;
- d. Mecanismos de coordinación del crédito público y del endeudamiento de los gobiernos provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires;
- e. Evaluación de una descentralización de funciones y servicios desde el ámbito nacional al provincial.
- f. La implementación de la armonización y financiamiento de los regímenes provisionales provinciales.
- g. La definición de pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles del gobierno.
- h. La coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la Ciudad

Autónoma de Buenos Aires y de los municipios. i. Establecer indicadores de distribución sobre la recaudación incremental, en base a competencias y funciones, que aumenten la correspondencia y eficiencia fiscal. j. La descentralización de la recaudación y la administración de tributos nacionales a las Provincias que así lo soliciten, y sea aceptado por la Nación.”.

b.12) **Ley 25.570** dispuso: **“Artículo 1º.-** Ratifícase el “ACUERDO NACION-PROVINCIAS SOBRE RELACION FINANCIERA Y BASES DE UN REGIMEN DE COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS” celebrado entre el ESTADO NACIONAL, los ESTADOS PROVINCIALES y la CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, en la Ciudad de Buenos Aires el 27 de febrero de 2002, que consta de TRECE (13) artículos, cuya fotocopia autenticada como Anexo I forma parte de la presente ley. **ARTICULO 2º.-** Déjense sin efecto todas las garantías establecidas con anterioridad sobre los niveles a transferir por el GOBIERNO NACIONAL correspondientes a los regímenes de distribución de recursos nacionales coparticipables comprendidos en los artículos 1, 2 y 3 del “ACUERDO NACION-PROVINCIAS SOBRE RELACION FINANCIERA Y BASES DE UN REGIMEN DE COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS”. **ARTICULO 3º.-** Déjense sin efecto, en lo términos de lo establecido en el artículo 75, inciso 3, de la Constitución Nacional, los artículos sexto y noveno del “COMPROMISO FEDERAL POR EL CRECIMIENTO Y LA DISCIPLINA FISCAL” ratificado por Ley Nº 25.400, el artículo 4º de dicha ley los artículos 2º y 3º de la Ley Nº 25.082. **ARTICULO 4º.-** El artículo 3º de la “SEGUNDA ADDENDA DEL COMPROMISO FEDERAL POR EL CRECIMIENTO Y LA DISCIPLINA FISCAL” ratificada por el artículo 2º del Decreto Nº 1.584 de fecha 5 de diciembre de 2001, no será de aplicación a lo establecido en los artículos 1, 2 y 3 del “ACUERDO NACION-PROVINCIAS SOBRE RELACION FINANCIERA Y BASES DE UN REGIMEN DE COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS”. **ARTICULO 5º.-** Sustitúyese, en el marco de lo normado por el artículo 75, inciso 3 de la Constitución Nacional, el artículo 3º de

la Ley N° 25.413, el que quedará redactado de la siguiente manera: “Artículo 3º.- El SETENTA POR CIENTO (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro Nacional y lo administrará el PODER EJECUTIVO NACIONAL con destino a la atención de los gastos que ocasione la emergencia pública declarada en el artículo 1º de la Ley N° 25.561”. **ARTICULO 6º.-** Derógase la Ley N° 25.552. **ARTICULO 7º.-** Las disposiciones de la presente ley serán de aplicación a partir del primero de marzo de 2002.”⁸. La Provincia de **San Luis** no ha adherido a este Acuerdo.

b.13) **Ley 26.078**, sancionada el 22 de Diciembre de 2005 y publicada en el Boletín Oficial el 12 de Enero de 2006 de Presupuesto General de la Nación correspondiente al Ejercicio **2006**. Atento el vencimiento de los plazos arriba prorrogados, mediante la inclusión de un artículo en esta norma se estableció: “**ARTICULO 76.-** Prorrógase durante la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero, la distribución del producido de los tributos prevista en las Leyes Nos. 24.977, 25.067 y sus modificatorias, Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificatorias), 24.130, 23.966 (T.O. 1997 y sus modificatorias), 24.464 - artículo 5º-, 24.699 y modificatorias, 25.226 y modificatorias y 25.239 - artículo 11 -, modificatoria de la Ley N° 24.625, y prorróganse por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la Ley N° 25.239”.

- c) Además del régimen general de la ley convenio 23548, sus complementarias y modificatorias, el sistema se completa con los

⁸ Para una correcta interpretación del alcance de este Acuerdo, ratificado por los fiscos contratantes, conviene atender Fallo CSJN del 20/12/2005, “Provincia de Salta c/ Estado Nacional”

denominados “**regímenes especiales**” de las Leyes Convenio **23.966** sancionada el 1 de Agosto de 1991 y publicada en el Boletín Oficial el 20 de Agosto de 1991 con sus respectivas complementarias y modificatorias, destinada sustancialmente al financiamiento previsional, cuyo “**Título Tercero**” establece el “**IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y EL GAS NATURAL**”, distribuyéndose entre el Tesoro Nacional, las Provincias y el Fondo Nacional de la Vivienda a partir del 01/01/1996 un 29%, 29% y 42% respectivamente. A su vez, el porcentaje destinado a las Provincias se distribuye, conforme al artículo 20 de la siguiente manera: “a) *El SESENTA POR CIENTO (60%) por acreditación a las cuentas de cada uno de los organismos de vialidad de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes para la coparticipación vial que fije el CONSEJO VIAL FEDERAL, de acuerdo a la distribución prevista en el artículo 23 del Decreto Ley N° 505/58. b) El TREINTA POR CIENTO (30%) se destinará a cada una de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes al artículo 3º, inciso c) y artículo 4º de la Ley N° 23.548 con afectación a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u obras públicas. c) El DIEZ POR CIENTO (10%) restante será destinado al FONDO ESPECIAL DE DESARROLLO ELECTRICO DEL INTERIOR (FEDEI), que será administrado por el CONSEJO FEDERAL DE LA ENERGIA ELECTRICA, dependiente de la SECRETARIA DE ENERGIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, y se aplicará para lo establecido en el artículo 33 de la Ley N° 15.336. El Consejo Federal distribuirá los fondos en función a los índices repartidores vigentes o a los que ese Consejo Federal determine en el futuro.”.*

Se trata de una ley convenio porque así lo dispone su artículo **22**.

Finalmente la **Ley 24.464** sancionada el 8 de Marzo de 1995 y publicada en el Boletín Oficial el 27 de Marzo de 1995, que establece el

Sistema Federal de la Vivienda es también una ley convenio conforme a lo dispuesto por su artículo 8.

Debe tenerse en cuenta que, en todos los casos, además de la ley nacional ratificatoria de los respectivos “acuerdos”, “pactos” y “compromisos” - tanto respecto del régimen general como de los regímenes especiales - debe contarse con las respectivas normas de adhesión provinciales -mediante el procedimiento que cada ordenamiento jurídico local contemple – en tanto la ley convenio solo puede ser modificada por acuerdo de partes, con todas las consecuencias jurídicas que la ausencia de ello puede acarrear.

Esta fría descripción del llamado “laberinto de la coparticipación” por el profesor Richard Bird durante una visita a nuestro país, pensamos que exhibe el verdadero orden de la realidad y de las conductas en relación con esta cuestión.

Al respecto – y sin que ello implique invadir el campo de los especialistas en finanzas públicas conforme a la advertencia inicial- debe señalarse sin embargo como cuestión determinante a nuestro entender para la sanción de un nuevo régimen de coparticipación federal la referida al financiamiento – vía impuestos coparticipables asignados específicamente – del sistema previsional argentino. Todo el “laberinto de la coparticipación” se explica por las consecuencias de la reforma previsional que – más allá de toda otra consideración- desfinanció fuertemente al Tesoro Nacional. Casi 55.000 millones de dólares de la deuda pública al 2001 se explican por esto y entre 1994 y 2009 las Provincias han aportado – mediante los pactos fiscales citados- casi el equivalente al total de su deuda pública⁹. Esto significa que se han endeudado para colaborar con el déficit previsional ya que no podían renunciar especialmente a la atención de la salud y la educación que – en la misma época- le fueron transferidos sin modificarse el sistema de ejercicio del poder tributario entre ellas y el Gobierno Federal, como hemos visto.

⁹ Fuente: propia en base a información del Ministerio de Economía de la Nación y de los Gobiernos Provinciales.

Ahora bien, este “**Laberinto de la Coparticipación**” que expresa un conjunto de normas tributarias nacionales - referidas a los impuestos nacionales coparticipables - debe actualizarse permanentemente para tratar de no perderse en su interior hasta tanto se alcance la solución descripta por aquel memorable consejo de Marechal: *“De todo laberinto se sale por arriba”*¹⁰.

Lo que sigue, entonces, es la actualización normativa de tal “Laberinto”. Se trata del esquema actual (Junio 2009) de vigencia y distribución de los impuestos nacionales “coparticipables”. Es decir: aquellos que, según lo establecido en el inciso 2º del artículo 75 de la Constitución Nacional tienen el carácter de tales, aun cuando temporariamente resulten asignados específicamente, en forma total o parcial, a fines determinados.

Primero tenemos el “mapa” del “laberinto”, elaborado por el Dr. Aníbal Oscar Berteá, conteniendo el esquema de distribución y las leyes que crean, modifican o asignan específicamente los impuestos nacionales coparticipables sujetos a tal distribución.

Luego presentamos el cuadro normativo de tales impuestos actualizado a Junio de 2009.

V.- EL “LABERINTO DE LA COPARTICIPACIÓN”

Este “laberinto” es **consecuencia directa de la necesidad de atender el déficit crónico del sistema previsional nacional**. Para ello se ha recurrido jurídicamente a dos fuentes:

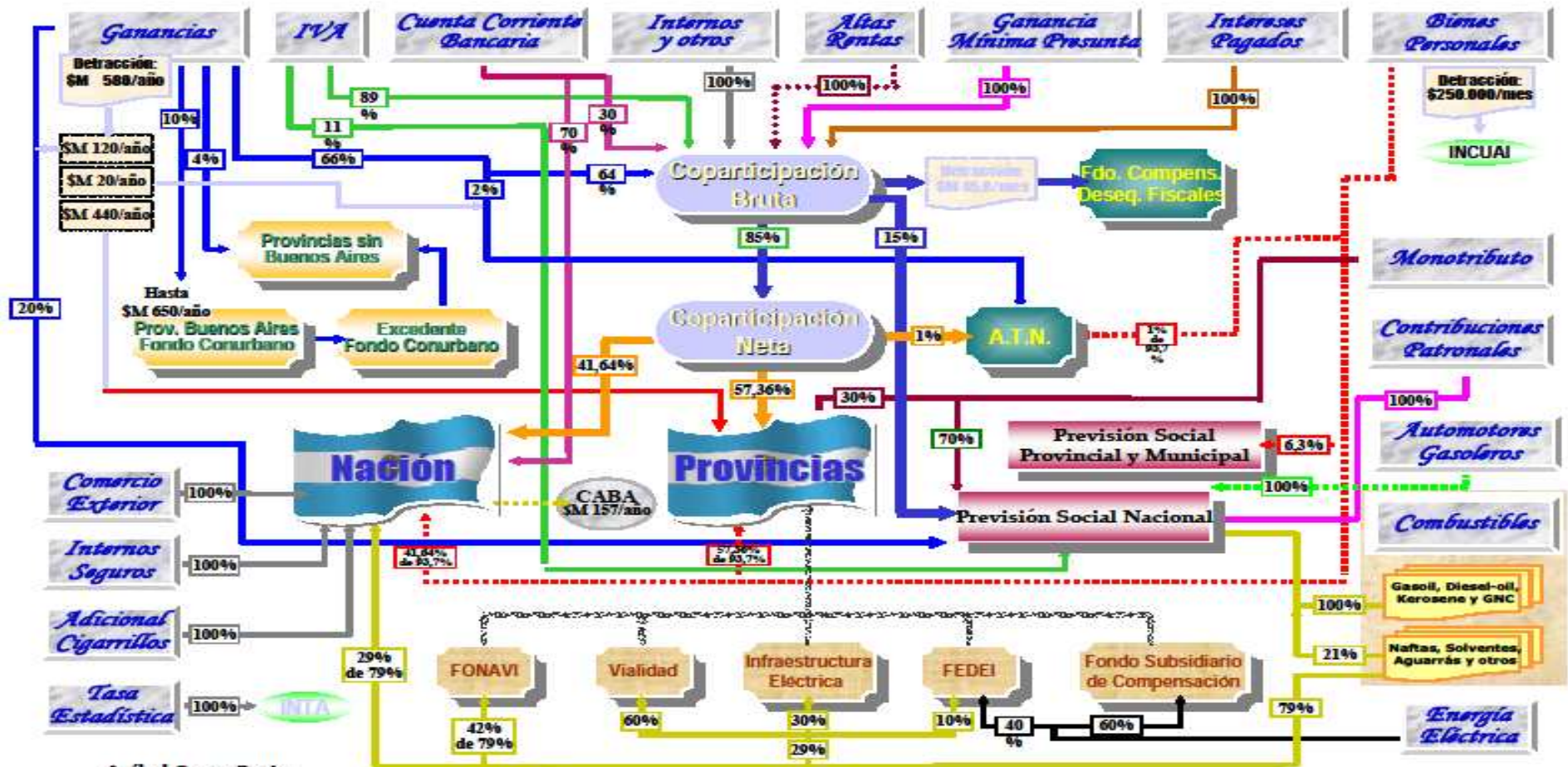
- a) Las detracciones “acordadas” y ratificadas por el Gobierno Federal, las Provincias y la CABA en los sucesivos “Pactos Fiscales” y que constituyen modificaciones conforme a derecho de las Leyes Convenio 23.548 y 23.966 y
- b) las asignaciones específicas de recursos coparticipables decididas por el Congreso de la Nación – unilateralmente - en relación con las leyes convenio

¹⁰ Marechal, Leopoldo: “Laberinto de Amor”. Editorial Sur. Buenos Aires, 1944.

apelando a la atribución establecida por el inciso 3 del artículo 75 de la Constitución Nacional

Por ende estamos convencidos de que no habrá nuevo régimen ni regímenes de coparticipación federal sin resolver previamente esta delicada cuestión que, como se verá, no se ha extinguido en su dificultad a pesar de la reforma del sistema de AFJP mediante la ley

República Argentina: El Nuevo Laberinto de la Coparticipación - Marzo de 2002



Anibal Oscar Berteza
versión 1.0

* Impuestos Internos Seguros y Adicional Cigarrillos: Se encuentran en discusión en el ámbito de la C.F.I.

**EL LABERINTO DE LA COPARTICIPACIÓN Y SU INTEGRACIÓN NORMATIVA
DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LOS IMPUESTOS NACIONALES
COPARTICIPABLES**

N°	Tributo	Vigencia	Legislación
1.	Impuesto a las Ganancias	31/12/09	Ley 20.628 - Ley 26.072
2.	Impuesto al Valor Agregado	<i>sine die</i>	Ley 23.349
3.	Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuenta Bancaria y Otras Operatorias	31/12/09	Ley 25.413 – Ley 26.455
4.	Impuestos Internos	<i>sine die</i>	Ley 24.674
5.	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	30/12/09	Ley 25.063 - Ley 26.426
6.	Impuesto sobre los Bienes Personales	31/12/09	Ley 23.966 - Ley 26.072
7.	Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)	31/12/09	Ley 24.977 – Ley 26.072
8.	Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social	<i>sine die</i>	Ley 19.032 Ley 23.660 Ley 24.013 Ley 24.241 Ley 24.714 Decreto 1382/01
9.	Impuesto sobre los Combustibles	<i>sine die</i>	Ley 23.966 - Ley 25.560
10.	Impuesto a la Energía Eléctrica (Fondo Nacional de la Energía Eléctrica)	<i>sine die</i>	Ley 15.336 - Ley 24.065

N°	Tributo	Vigencia	Legislación
11.	Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos	31/12/09	Ley 24.625 – Ley 26.455
12.	Comercio Exterior		
	a) Derecho de Importación	<i>sine die</i>	Código Aduanero Decreto 2275/94
	b) Derecho de Exportación	<i>sine die</i>	Código Aduanero Resolución Ministerio Economía 11/02
	c) Tasa Estadística ¹¹	<i>sine die</i>	Código Aduanero Ley 23.664 Decreto 108/99
13.	Internos sobre Seguros	<i>sine die</i>	Ley 24.764, art. 26
14.	Impuesto sobre el Capital de las Cooperativas	03/12/10	Ley 23.427 - Ley 26.072
15.	Gravamen de Emergencia sobre Premios de Juegos de Sorteo y Concursos Deportivos ¹²	31/12/15	Ley 20.630 - Ley 26.072
16.	Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas	<i>sine die</i>	Ley 23.905
17.	Fondo de la Empresa Servicios Públicos Sociedad del Estado de la Provincia de Santa Cruz (hasta cubrir el costo de interconexión con el Sistema Argentino de Interconexión).	<i>sine die</i>	Ley 23.681
18.	Fondo Especial del Tabaco	<i>sine die</i>	Ley 19.800

¹¹ Distribución: a) 31,30% al INTA; b) 38,47% al Ministerio de Relaciones Exteriores y c) 30,23% al Tesoro Nacional.

¹² Distribución: a) 80,645% a la coparticipación bruta (Nación, Provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires); b) 16,130% al Fondo Especial para Bibliotecas Populares del Ministerio de Educación de la Nación y c) 3,225 % al Instituto Nacional del Teatro.

N°	Tributo	Vigencia	Legislación
19.	Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos	<i>sine die</i>	Ley 17.741 - Ley 24.377
20.	Impuesto a los Videogramas Grabados	<i>sine die</i>	Ley 17.741 - Ley 24.377
21.	Impuesto a los Servicios de Radiodifusión	<i>sine die</i>	Ley 22.285 - Ley 24.377
22.	Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado para Uso Automotor	31/12/24	Ley 26.028 – Ley 26.422 – Ley 25.454
23.	Impuesto sobre la transferencia o importación de naftas y gas natural destinado a GNC	31/12/29	Ley 26.181
24.	Impuesto al Gas Natural y al Gas Licuado de Petróleo	22/03/12	Ley 25.565
25.	Impuesto para el Fondo Nacional de Turismo	<i>sine die</i>	Ley 25.997
26.	Reintegro a los Fabricantes de Bienes de Capital	31/12/09	Decreto 379/01 Decreto 2316/08
27.	Reintegro a las Exportaciones	<i>sine die</i>	Código Aduanero Decreto 1011/91 Resolución Ministerio Economía 56/02
28.	Régimen de importación de insumos, partes y piezas destinadas a la construcción y/o reparación de buques y artefactos navales	<i>sine die</i>	Decreto 1.010/04
29.	Régimen de promoción de la industria del software	17/09/14	Ley 25.922
30.	Régimen de inversiones en bienes de capital nuevos y obras de infraestructura	30/09/10	Ley 26.360

V.1. El sistema previsional argentino. Su relación con el “Laberinto de la Coparticipación”

Hemos señalado que el “laberinto de la Coparticipación” se explica fundamentalmente por la necesidad del Tesoro Nacional de atender el déficit previsional generado a partir de la reforma del sistema en la década del los 90.

Esto exigió de las Provincias y la CABA un aporte derivado de los impuestos nacionales coparticipables que, a la fecha, resultan equivalentes a su propio endeudamiento, como se ha señalado.

Dentro de las recientes decisiones del Gobierno Federal en relación con el sistema previsional, merecen especial atención las reformas establecidas estructuralmente en dos etapas. La primera consistió en captar aportantes para Régimen Previsional Público permitiendo el traspaso voluntario de los afiliados a las AFJP, mediante la Ley N° 26.222. Dicha norma también estableció un límite del 1% al monto de las comisiones que cobran las AFJP y obligó a estas a destinar entre el 5% y el 20% de los fondos administrados a proyectos productivos o de infraestructura.

La segunda etapa se cristalizó en la eliminación total del sistema de capitalización, que implicó absorber el stock de activos capitalizados como así también el flujo financiero de los aportantes al régimen privado (Ley N° 26.425). La reforma también estableció que los recursos que integraban las cuentas de capitalización individual de los afiliados pasen a conformar el Fondo de Garantía de Sustentabilidad del Régimen Previsional Público de Reparto creado por el Decreto 897/07.

En el corto plazo la reforma ha contribuido crecientemente a sostener el resultado fiscal observado, sin embargo no debe perderse de vista que en el mediano y largo plazo deberá hacerse frente a mayores prestaciones, tanto por jubilaciones como por pensiones, luego del aumento de los aportantes al régimen de reparto.

Ahora bien luego de las reformas comentadas, **la Anses a contribuido crecientemente en el superávit primario del sector público.**

En el último período analizado, **casi el 90% del superávit primario es explicado por la ejecución de la Anses.** Esto muestra que se ha más que triplicado la dependencia del

resultado de la Anses si se lo compara con el promedio del primer cuatrimestre de los últimos tres años.

Cabe señalar que, dichos superávits, que generan fondos excedentes, son absorbidos por el Tesoro Nacional mediante la colocación a la Anses de Letras de Tesorería.

Tal como fue mencionado anteriormente, la eliminación del sistema mixto implicó no solo absorber el flujo de contribuciones sino también el stock de activos en posesión de las AFJP. Dichos fondos constituyen el Fondo de Garantía de Sustentabilidad que al 30 de abril de 2009 posee una cartera valuada en aproximadamente 102.000 millones de pesos¹³.

Casi la mitad del Fondo está constituido por Títulos Públicos, de los cuales casi la totalidad pertenecen a emitidos por el Gobierno Federal.

Para lo que aquí especialmente interesa, debe destacarse que el sistema previsional argentino posee la particularidad de financiar parte de sus gastos con recursos adicionales a los aportes personales y contribuciones patronales. Es decir utiliza recursos obtenidos del sistema de transferencias a las provincias como son la detracción del 15% de la masa coparticipable y la asignación específica de impuestos tales como Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

Por lo tanto parte del sistema previsional argentino, aún luego de la reforma ya citada que implicó el aumento de recursos, es financiada por las jurisdicciones provinciales.

En los últimos años estos recursos representaron casi el 50% de la recaudación total del Sistema de Previsión Social. A partir de la última reforma, los mismos perdieron algo de peso relativo (aproximadamente representan el 40%), pero sin embargo siguen siendo claves a la hora de sustentar al sistema.

V.2. Situación fiscal Gobierno Federal - Provincias y CABA - ANSES

El actual esquema de coparticipación federal de impuestos se traduce en un esquema distorsivo de la verdadera situación fiscal pareciéndose más a un federalismo fiscal coercitivo, donde queda en evidencias pugnas sobre los fondos recaudados centralizadamente. Como resultante, queda encubierto la verdadera situación fiscal de los distintos niveles de gobierno y del sistema de seguridad social. En particular:

¹³ Anses: Presentación ante la Comisión Bicameral.

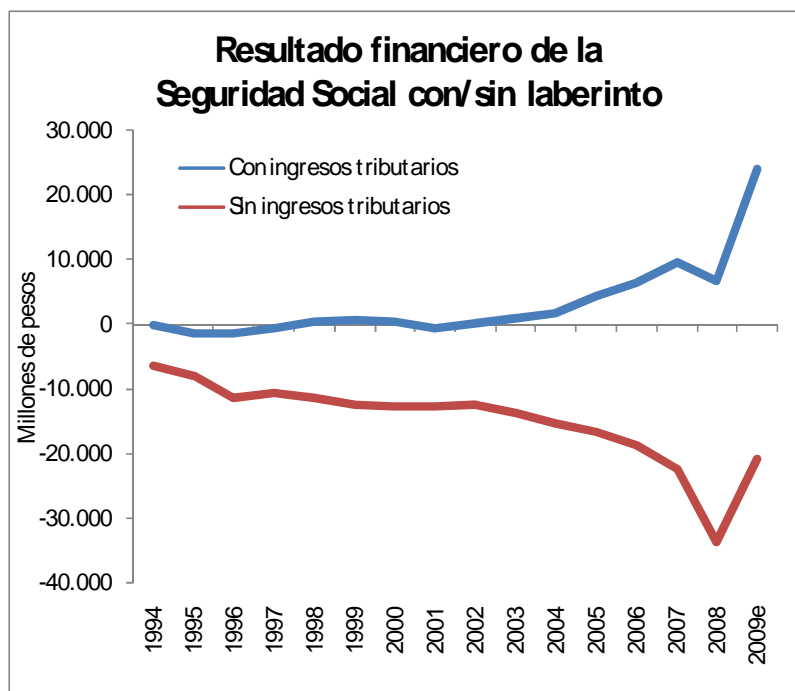
1. **Situación financiera nacional:** a nivel consolidado la situación fiscal nacional ha venido presentando un superávit, producto del saldo positivo del resultado financiero presupuestario de ANSES, sujeto ello a lo que señalamos abajo en 2. Cabe señalar, que la situación presupuestaria a nivel nacional se está deteriorando notoriamente debido a la disminución en la recaudación de los recursos tributarios.
2. **Situación financiera y actuarial del sistema de seguridad social:** en este punto es necesario discriminar dos aspectos: (I) la sustentabilidad actuarial propia del sistema previsional, y (II) la situación financiera en sentido amplio. Desde el punto de vista actuarial, su sustentabilidad viene dada por factores tales como la relación activo/pasivo, la tasa de sustitución (o relación ingreso de activo y de pasivo), la movilidad de las prestaciones, entre otros factores. Claramente, si se excluyen del análisis los recursos tributarios (incluidos los obtenidos vía contribución figurativa de la administración central, correspondientes al producido del 15% de la masa coparticipable bruta y otras detracciones) la situación actuarial no es equilibrada. Es decir, que la situación financiera superavitaria está encubriendo un déficit previsional basado en un contexto actuarial desequilibrado.
3. **Situación fiscal de las Provincias y la CABA:** de acuerdo a estimaciones realizadas de la situación fiscal provincial, se observa un importante déficit. Uno de los factores relevantes de este resultado se debe a las transferencias de recursos que las provincias realizan al sistema de seguridad social mediante las detracciones ya enunciadas en el párrafo anterior.

Tres elementos pueden citarse como factores explicativos del desequilibrio fiscal vertical observado: (I) las descentralización de gastos a las provincias sin su correspondiente financiamiento; (II) el impacto de las pre-coparticipaciones (detracciones de la masa coparticipable, especialmente para el financiamiento del sistema de seguridad social); (III) limitaciones en la capacidad tributaria subnacional (pactos fiscales). La situación crítica imperante pone de manifiesto la necesidad de revisar el esquema actual en pos de lograr un equilibrio fiscal vertical sustentable.

V.3. El régimen de coparticipación y el financiamiento de ANSES

En línea con lo anterior debe destacarse la importancia de los recursos que se extraen del régimen de coparticipación (el "laberinto de la coparticipación"), lo que resulta extremadamente relevante para las finanzas del sistema de Seguridad Social y, como se ha visto de manera indirecta para el mantenimiento del superávit del Tesoro Nacional.

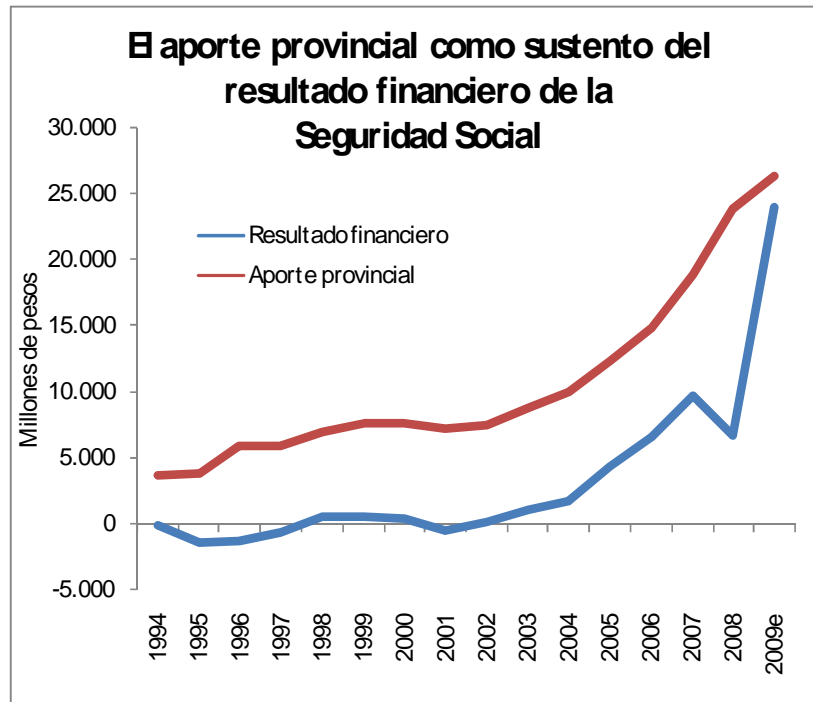
Sin la aplicación del “laberinto” el resultado financiero del sistema de Seguridad Social en el año 2008 hubiera pasado de un superávit de 6.805 millones a un déficit de 33.715 millones (en base a últimos datos oficiales). Esta idea se ilustra en el siguiente gráfico.



En el año 2009 se registra un cambio estructural a raíz de la estatización de las AFJP. Este cambio, según las estimaciones, implica pasar a un resultado financiero altamente superavitario de 24.046 millones de pesos¹⁴. Sin embargo, la totalidad del superávit que se registraría en 2009 (incluso un poco más) sería soportado por el aporte que hacen las provincias de sus recursos tributarios (es decir el efecto del “laberinto” por la parte equivalente de las Provincias al mismo excluido el aporte del Gobierno Federal).

La fracción provincial en 2009 comprendería 15.300 millones por las asignaciones específicas de impuestos a Seguridad Social, y 11.033 millones derivados de la precoparticipación de 15%. Esto totaliza un aporte provincial de 26.333 millones, incluso superior al superávit previsto de 24.046 millones. En el gráfico siguiente podemos observar, desde una perspectiva histórica, que el superávit de la seguridad social ha estado soportado en los últimos 6 años básicamente por el aporte tributario provincial.

¹⁴ Para entender la importancia del laberinto en el año 2009, en este caso su eliminación llevaría a un déficit de 20.767 millones de pesos.



Por su parte, el aporte del Gobierno Federal en 2009 (su parte del “laberinto”) a través de las detracciones de impuestos sería de 10.738 millones más 7.743 millones derivados de la precoparticipación de 15%, lo que totaliza un aporte de 18.481 millones de pesos.

Es importante señalar que el Gobierno Federal recupera una parte relevante del aporte tributario propio con la apropiación financiera del superávit del sistema de Seguridad Social (las aplicaciones financieras son Letras que utiliza el Gobierno Federal).

Por ejemplo, en el año 2009 el Gobierno Federal podrá financiarse con los 24.046 millones de superávit financiero previsto, lo que equivale incluso a unos 5.565 millones sobre el aporte tributario que realiza.

V.4. El futuro del “Laberinto de la Coparticipación”

Más allá de esta cuestión determinante referida al sistema previsional, pensamos que este “laberinto” jurídico se seguirá prorrogando – incluso con la posibilidad de un mayor deslizamiento francamente inconstitucional hacia el sistema de transferencias condicionadas de recursos coparticipables- en tanto no se resuelvan al menos las siguientes cuestiones:

- a) quién, cómo y con qué recursos atiende cada una de las competencias concurrentes no tributarias que distribuye la Constitución Nacional entre el Gobierno Federal, las Provincias (incluyendo a sus municipios) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
- b) quién, cómo y con qué recursos atiende el gasto previsional nacional.
- b) quién, cómo y con qué recursos atiende el servicio de la deuda externa e interna.
- c) qué competencias asume la Ciudad de Buenos Aires y cómo coparticipa del régimen del artículo 75 inc. 2).
- d) como se evita la detracción unilateral de la futura masa coparticipable (una vez acordada), vía el establecimiento de asignaciones específicas por parte del Congreso de la Nación.

Resuelto esto, se podrá abordar otra cuestión decisiva, *previa* o al menos *concomitante* con la discusión del régimen del régimen de coparticipación federal: **la reforma del sistema tributario nacional, provincial y municipal.**

Recién convenida esta reforma podrá discutirse, con posibilidades de consenso, un nuevo régimen de coparticipación federal, puesto que mal podrá debatirse la distribución sin tener claro qué se distribuye, lo que supone, a la vez, resolver como mínimo las cuestiones apuntadas.

Entonces sí podrán considerarse aspectos sustantivos como la composición de la masa coparticipable ; la distribución primaria y secundaria ; las garantías del régimen ; la cuestión del equilibrio regional ; la participación de los municipios en el régimen y, aún, como sería deseable, un sistema federal de administración tributaria que asegure la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos.

Sobre cada uno de estos elementos caracterizantes de los regímenes de las leyes 20221 y 23548 no me extenderé - existiendo suficiente literatura explicativa al respecto -

en razón de los necesarios límites de este trabajo¹⁵. Pero dando por conocidos ellos, me permitiré algunas reflexiones en particular:

- a) La definición de la “masa coparticipable” implica la decisión de reglamentar o no el inciso 3) del artículo 75 de la Constitución Nacional. Este dice: *“Corresponde al Congreso:...Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”*. Si no se pone límites cualitativos y cuantitativos a esta atribución ello entra en franca contradicción con toda la arquitectura que “infra” analizaremos establecida por el inciso 2 del mismo artículo 75.¹⁶
- b) La definición de la distribución primaria resulta clave para el avance los “acuerdos previos” a que se refiere el artículo 75, inciso 2 de la CN; pero ello está en directa relación con las cuestiones previas arriba enumeradas.
- c) Por último que, como expresáramos más arriba, aún satisfechos estos supuestos previos queda por verse si el sistema de coparticipación – como sistema de coordinación financiera- es realmente compatible con el federalismo de la Constitución. Si la respuesta por la afirmativa no surge clara y expresa solo quedará una nueva reforma constitucional o la sanción de una ley convenio que coordine integralmente el ejercicio del poder de imposición entre todos los niveles de gobierno de nuestra federación.

Esta ha sido, sintéticamente, la historia de los intentos de coordinación (concertación) tributaria y su evolución desde 1853 hasta la fecha.

Estos, creemos, son también los pasos lógicos a seguir para alcanzar un sistema equilibrado de coparticipación y cumplir el mandato Constitucional.

VI.- EL SISTEMA DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL A PARTIR DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994

¹⁵ Particularmente un artículo sumamente didáctico de Mariano D. Pandelo en “Periódico Económico Tributario”, Año XIV, N° 388, del 12 de febrero de 2008. También se puede consultar el sitio web de la Comisión Federal de Impuestos [www..cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar).

¹⁶ Ver Spisso, Rodolfo, “La desnaturalización del sistema de coparticipación tributaria federal, instrumento de destrucción de la Republica Federal”. El Derecho, Suplemento de Derecho Tributario, N° 11849, Año XLV, Buenos Aires, 26/09/07.

Para lo que constituye la materia de este análisis jurídico-institucional de la coordinación financiera, fiscal, tributaria e impositiva federal en nuestro país, la Constitución Nacional, a partir de la Reforma de Santa Fe - Paraná de 1994 nos presenta el siguiente eje temático:

1. Reconocimiento de la **autonomía municipal** dentro de nuestro **régimen federal** (art. 1º), con el alcance y contenido que determinen las Provincias, a través de sus constituciones provinciales, en el orden institucional, político, administrativo, económico y **financiero** (artículos 5º y 123º).
2. Reconocimiento de la **Ciudad de Buenos Aires** como un nuevo sujeto formal de la organización del Estado Federal (art. 129º).
3. Admisión de la **región** como creación de las Provincias para el **desarrollo económico y social** (art. 124º).
4. Reconocimiento del **dominio originario** de las **provincias** sobre los **recursos naturales** en su territorio (art. 124º).
5. Ratificación del **principio de legalidad** en materia **tributaria** (art. 99º inc. 3).
6. Atribución al **Gobierno Federal** de la facultad de **aprobar tratados de integración** que **deleguen competencias y jurisdicción** a **organizaciones supraestatales** en condiciones de **reciprocidad** e **igualdad** (art. 75º inc. 4).
7. Atribución al **Congreso de la Nación** de facultades para legislar en cuestiones que afectan la **materia tributaria** :
 - 7.1 De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75, inciso 8 sancionar el **Presupuesto General de la Administración Nacional**.
 - 7.2 Dictar la legislación sustantiva o de fondo (art. 75º inc. 12).
 - 7.3 Reglar el comercio interjurisdiccional (art 75º inc. 13).
 - 7.4 Promover el progreso del país (art. 75º inc. 18). Lo que también resulta competencia de las Provincias a partir del nuevo artículo 125.

7.5 Proveer al **desarrollo humano** y el **crecimiento armónico** de la Nación, promoviendo el **equilibrio de provincias y regiones** (art. 75 inc. 19).

7.6 Dictar la **legislación necesaria** para el cumplimiento de los **finés específicos** de los **establecimientos de utilidad nacional** (art. 75° inc. 30).

8. Distribución de **competencias** en materia **tributaria** entre el **Gobierno Federal** y los **Gobiernos de Provincias** (artículos 4°; 9°; 10°; 11°; 12°; 17°; 20°; 25°; 75° incisos 1, 2 y 3) y la adopción del **régimen de coparticipación** como **sistema constitucional de coordinación** (art. 75° inc. 2 y 3).

Consideremos cada una de estas cuestiones en particular, así como su interrelación.

1. La reforma de 1994 reconoció (por la integración de los artículos 5° y 123) el régimen municipal como **régimen municipal de** autonomía que deben **asegurar** las Provincias a sus municipios, determinando que ella abarca los aspectos institucional; político; administrativo; económico y **financiero**.

Estableció además que el alcance y contenido de dicha autonomía sería **reglado** por las constituciones provinciales.

Como lo anticipáramos, esto ya había sido desarrollado por el ciclo constituyente provincial entre **1985** y **1994**.

Sobre esta cuestión nos extenderemos en un apartado especial más adelante.

2. La reforma de 1994 ha incorporado formalmente a la **Ciudad de Buenos Aires** como sujeto de las relaciones del régimen de nuestro Estado Federal.

Goza de una autonomía de grado superior a la municipal (puesto que sólo resulta limitada por la Constitución Nacional), pero distinta a la de las Provincias, en razón de la reserva de competencias del Gobierno Federal en su territorio, mientras éste sea el de la Capital de la Nación.

En lo que a este análisis interesa en particular debemos señalar que, como veremos luego, el art. **75° inc. 2)** incorpora a la **Ciudad de Buenos Aires** *formalmente* como partícipe del régimen de coparticipación federal.

Esta es la diferencia sustantiva con el texto constitucional anterior que guardaba silencio al respecto.

3. Por el art. **124°** se establece que "las Provincias podrán crear **regiones** para el desarrollo económico y social y establecer órganos para el cumplimiento de sus fines".

Esto se relaciona con lo que venimos comentando en tanto que este reconocimiento Constitucional de la **región**, como ámbito formal de naturaleza interprovincial, complementa lo dispuesto en el art. **75° incisos 2. y 19.** en cuanto a la necesidad de promover un desarrollo **equilibrado** del país, particularmente a partir de las políticas fiscales, considerando todas sus realidades territoriales.

4. El mismo artículo **124°** reconoce expresamente, ahora, lo que venía afianzándose en la constitución material, el derecho judicial y aún la legislación inferior, a saber: el **dominio originario** de las Provincias sobre los **recursos naturales en su territorio.**

Esta ratificación formal de tal derecho de las Provincias dota de mayor certidumbre al ejercicio de sus competencias en materia tributaria, especialmente sobre actividades como las del sector hidrocarburífero o de la hidroelectricidad o el turístico, respecto de los cuales se han suscitado no pocos conflictos.

5. La reforma ha limitado absolutamente la facultad del Poder Ejecutivo Nacional para dictar **reglamentos de necesidad de urgencia** en materia **tributaria.**

Ello inhibe toda recurrencia a dichos instrumentos no sólo respecto de los particulares, sino también en la relación del Gobierno Federal con las Provincias dentro del régimen de coparticipación que, expresamente se señala, "no podrá ser reglamentado" (art. **75° inc. 2).**

6. Por el artículo **75° inc. 24**, la reforma ha introducido una cláusula destinada especialmente a reglar las relaciones de la Nación con los países vecinos en el marco de los procesos de integración.

Por ella, se reconoce al Gobierno Federal la facultad de **delegar competencias y jurisdicción en organizaciones supraestatales**, en condiciones de **reciprocidad e igualdad** y siempre que ello forme parte de un **Tratado de Integración aprobado por el Congreso de la Nación**. Esto comprende la materia **tributaria**.

7. Al establecer las atribuciones del Congreso de la Nación, en el artículo **75°**, la reforma ha mantenido alguna de las facultades legislativas del Gobierno Federal, con implicancias en la materia tributaria, pero ha modificado otras.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 8 corresponde al Congreso *“Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este Artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.”* Las “pautas” a que remite el texto son: *“...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.”*. Esto confirma lo anticipado en cuanto a la concordancia formal y dispositiva de nuestra Constitución Nacional entre la sanción de la ley convenio de coparticipación federal y las de las leyes de presupuesto nacional consecuentes como principales instrumentos constitucionales de asignación de los recursos públicos dentro de nuestra organización federal. Por esta razón hemos postulado en otro trabajo que el Senado de la Nación debería, también, ser cámara de origen para el tratamiento del proyecto de ley de presupuesto de la Administración Nacional. Ello se justifica además en que el esquema se completa con la atribución constitucional por la cual el mismo órgano es cámara de origen para *“Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones.”* (Inciso 19, Segundo Párrafo, del mismo artículo 75).

Se han **mantenido** las de los incisos **12; 13 y 18** referidas respectivamente al dictado de la legislación de fondo; a la facultad de reglar el comercio internacional e interprovincial y a la llamada "cláusula del progreso" merced a la cual ha podido el Gobierno Federal establecer exenciones de tributos locales a determinadas actividades con propósito de interés nacional.

Quizás, en estos dos últimos casos, hubiera sido conveniente recoger la evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que permite deslindar con precisión competencias federales y provinciales.

De todos modos, la misma parece suficientemente afianzada, como para garantizar el respeto a ese deslinde.

Por último, la reforma recoge la importante evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema en materia de facultades de las provincias en los **establecimientos de utilidad nacional** ubicados dentro de su territorio.

Así es como se ha modificado el antiguo artículo 67°, inciso 27, ahora **75°**, inciso **30.** , para eliminar la facultad exclusiva de legislación del Gobierno Federal en tales sitios.

Ahora, se determina que "Las autoridades **provinciales** y **municipales** conservarán los **poderes de policía e imposición** sobre estos establecimientos, en tanto **no interfieran** en el cumplimiento de **aquellos fines**".

8. Distribución de competencias en materia tributaria entre el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia. Sistema de coparticipación federal.

En primer lugar, como hemos visto, si bien se mantiene la organización federal formal y la distribución de competencias entre dos niveles gubernamentales : el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia, se introduce el reconocimiento expreso de la **autonomía municipal**, con lo cual se admite un tercer nivel de gobierno con las competencias que le reconozca la respectiva Constitución Provincial en materia institucional, político, administrativo, económico y, particularmente para lo que nos interesa aquí, en materia **financiera**.

Por otra parte, se han introducido modificaciones en el régimen de distribución de competencias tributarias entre el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia.

Así, el nuevo artículo **75°**, (antes artículo 67°), dispone: "**Corresponde al Congreso:...**

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

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

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

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

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

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

3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara....

19....Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio ; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas el Senado será Cámara de origen..."

Conforme a la nueva estructura normativa constitucional, tenemos que:

Se mantiene:

- a) La configuración del Tesoro Nacional en los términos dispuestos por los artículos 4° y 75°, inc. 1° de la Constitución Nacional.
- b) La distinción entre contribuciones directas e indirectas.
- c) La competencia exclusiva del Gobierno Federal para imponer contribuciones indirectas externas (derechos aduaneros), bajo el requisito de la uniformidad.
- d) La competencia excepcional del Gobierno Federal para imponer contribuciones directas con los mismos requisitos del texto anterior.

Se **introduce**:

- a) **Expresamente** la competencia **concurrente** del **Gobierno Federal** para imponer contribuciones **indirectas internas**, lo que se encontraba *implícito* en el texto anterior según jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.
- b) Imperativamente (según nuestra opinión) el sistema de **coparticipación**, como mecanismo de coordinación financiera en materia de contribuciones **indirectas internas**, y **directas** establecidas **transitoriamente por el Gobierno Federal**.
- c) La competencia del **Gobierno Federal**, para **asignar específicamente**, en forma **total** o **parcial**, los recursos coparticipables, por tiempo **determinado**.
- d) Los criterios de **distribución** de los recursos coparticipables:
 - I) De correspondencia entre las competencias, servicios y funciones y los recursos.
 - II) De equidad, solidaridad y prioridad para el logro de un grado equivalente de desarrollo en todo el territorio nacional.
- e) El reconocimiento de la **autonomía municipal**, y la consecuente admisión – en nuestra opinión- de un poder tributario **originario** (también en nuestra opinión) de los municipios, con los límites y alcances que determine cada Constitución Provincial.

Como vemos, más allá de la ratificación expresa de las competencias del Gobierno Federal para imponer contribuciones indirectas internas y del reconocimiento explícito de la autonomía municipal, ambas cuestiones admitidas por el derecho judicial antes de 1994, la reforma introduce dos cambios trascendentes desde la perspectiva del federalismo fiscal:

- I) Adopta la **coparticipación** como el mecanismo constitucional imperativo de coordinación en materia de contribuciones indirectas, y directas transitorias

impuestas por el Gobierno Federal. Este sistema de coordinación, además, incorpora formalmente a la ciudad de Buenos Aires, junto con las provincias. Sobre la cuestión de la “imperatividad” de la coparticipación hay en la doctrina opiniones encontradas. Algunos sostienen que los recursos son coparticipables pero no necesariamente “coparticipados”; otros que los impuestos directos no deben coparticiparse ya que por su propia naturaleza son excepcionales y ello contradice que se los transforme en “coparticipables” puesto que – en principio - constituyen una fuente exclusiva de las Provincias. El debate está abierto. Nuestra opinión la expresaremos enseguida.

ii) Crea una nueva fuente de recursos exclusiva del Gobierno Federal al permitirle establecer **asignaciones unilaterales**, totales o parciales, de los recursos coparticipables, condicionadas por un plazo y un destino **específico** determinados por ley especial del Congreso de la Nación, aprobada por mayoría especial.

VII. LOS MUNICIPIOS EN EL SISTEMA DE COPARTICIPACION FEDERAL

Dentro del análisis propuesto consideremos en primer lugar lo referido a la situación de los municipios dentro del sistema de coordinación fiscal denominado “*de coparticipación federal*”.

La Constitución Nacional de 1853/60 adopta la forma de estado **federal** admitiendo *implícitamente* el federalismo de tres niveles, con *base municipal*, al establecer en el artículo 5° la obligación, para las provincias, de “*asegurar el régimen municipal*”.

Sin embargo, la organización *formal* y la *distribución de competencias* admite expresamente solo *dos* niveles: el **Gobierno Federal** y los **Gobiernos de Provincia**. De allí que los *poderes tributarios municipales* sólo podían garantizarse constitucionalmente como *delegación de competencias* federales o provinciales.

Hasta 1994 los **municipios** podían ejercer los *poderes tributarios* que les *deleguen* o *reconozcan* las *Constituciones Provinciales*, sin que existiera ninguna garantía constitucional federal respecto de la autonomía **financiera** y su consecuente poder originario de imposición tributaria. (arts. 5° y 106°).

Antes de 1994 fue admitida por las reformas constitucionales provinciales la autonomía municipal comprensiva de **facultades tributarias originarias**, aunque limitadas al ejercicio de las mismas en *su jurisdicción* y en tanto los tributos que resulten de ello *no se superpongan* por analogía con otros de origen *nacional* o *provincial*.

Existe un importante sector de la doctrina que no reconoce un poder tributario originario a los municipios, aún después de la reforma de 1994. Cuestión apasionante para el debate que no podemos responder aquí por obvias razones temáticas. Solo diremos que a los efectos del sistema de coparticipación no importa tanto si dicho poder es originario o derivado sino cómo se ha distribuido su ejercicio entre la Provincia de que se trate y sus municipios, de conformidad a lo dispuesto por el nuevo artículo 123 de la misma Constitución Nacional.

Desde tal perspectiva continuaremos el análisis.

La reforma constitucional de 1994 consagró el expreso reconocimiento de la **autonomía municipal** dentro de nuestro **régimen federal** (art. 1°), con el alcance y contenido que determinen las **Provincias**, a través de sus constituciones, en el orden *institucional, político, administrativo, económico* y **financiero** (artículos 5° y 123°).

Conforme a ello, si bien se mantiene la organización federal formal y la distribución de competencias entre dos niveles gubernamentales : el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia, se admite **un tercer nivel de gobierno** con las competencias que le reconozca la respectiva Constitución Provincial en materia institucional, política, administrativa, económica y, particularmente para lo que nos interesa aquí, en materia **financiera**.

Con anterioridad, y como consecuencia del ciclo de reformas en las constituciones provinciales se admitió en casi todos los casos, y en materia **tributaria**, facultades originarias de los **Municipios** para *establecer impuestos*, además de tasas y contribuciones, siempre que ello no se superpusiera con el ejercicio del poder tributario del Gobierno Federal o las Provincias.

Además, se les reconoce también el derecho a *participar del producido de los tributos provinciales y de nacionales que sean coparticipados a las provincias.*

El requisito de *compatibilidad* de los tributos municipales con los que resultaren del ejercicio de sus respectivas competencias por el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia, se encuentra previsto expresamente en las constituciones de **Córdoba, artículo 188 ; Corrientes, artículo 164 ; Chaco, artículo 187 ; Entre Ríos, artículo 187 ; Neuquén, artículo 204 ; Río Negro, artículo 231 ; Santiago del Estero, artículo 216 punto 8 Tucumán, artículo 135, inciso 1° y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, artículo 179, punto 2.**

Además, resulta **implícita** en los textos constitucionales de las provincias de **Buenos Aires; Santa Fé ; Mendoza** que no contemplan todavía (al igual que **Entre Ríos**, actualmente en estado de Convención Provincial para la reforma de su Constitución), la autonomía municipal, por lo que tampoco reconocen un poder tributario municipal de origen.

Y también en los textos constitucionales de las demás Provincias, como consecuencia de los **principios generales** que regulan la relación entre las esferas de poder provincial y municipal.

En síntesis, en la actualidad, tanto por el **encuadre constitucional formal**, como por el de la **realidad**, si bien ahora se reconoce el poder tributario **originario** – en nuestra opinión, como hemos precisado- de los municipios, este sólo puede ejercerse en una estricta armonización con los regímenes provinciales y nacionales que resultan de jerarquía superior.

Con respecto a la posición de los municipios en relación con el sistema de coparticipación federal, entre las cuestiones que en materia tributaria, planteaban dificultades al orden de relaciones federal, encontramos la referida al fenómeno de la **doble imposición.**

Antes de **1994**, y a fin de evitar dicho fenómeno, se generaron distintos **sistemas** de **coordinación financiera** entre el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia que, en general, han incluido a los **Municipios** como *partícipes necesarios* en sus *beneficios* y *obligaciones*.

Fundamentalmente debemos mencionar, además de los regímenes de coparticipación federal que han buscado asegurar la *coordinación vertical*, desde la Ley **12139** hasta la actual **23.548**, bajo la modalidad de las **leyes convenio**, a los **convenios** en materia de **Impuestos a las Actividades Lucrativas (hoy Impuestos sobre los Ingresos Brutos)** que, buscando la *coordinación horizontal*, comenzaron vinculando a la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires y llegaron a su forma multilateral en **1953 ; 1960 ; 1964 ;1977 (que es el actualmente vigente) y 1988**.

En ambos sistemas de coordinación *las Provincias* *asumen obligaciones en nombre de los Municipios de su jurisdicción*, precisándose cuáles son los *beneficios tributarios* que le corresponden en cada caso.

Hasta **1994** debemos observar al respecto que:

- I) Por carecer de un reconocimiento de su **autonomía** en la Constitución Nacional, los **Municipios** se beneficiaban y/u obligaban respecto de tales regímenes a través de la decisión *unilateral de las provincias* de las que formaban parte.
- II) En los casos en que las Constituciones Provinciales (por reformas anteriores a 1994), *contemplaban expresamente la participación de los municipios en la distribución de los recursos federales y provinciales*, aquellos adquirieron un derecho de rango constitucional que podían o no ejercer. Para el caso de que declinaran el mismo no disponían, sin embargo, de poder tributario **originario** suficiente como para compensar la pérdida de recursos consecuentes. Y esto sólo en el caso de los municipios a los que sus Constituciones Provinciales les reconocieron autonomía financiera.

Con la sanción de la anterior Ley de Coparticipación Federal de Impuestos entre la Nación y las Provincias N°**20221** en 1973 (vigente con prórrogas sucesivas hasta 1987),

éstas asumen el compromiso de adoptar un *régimen explícito de coparticipación de recursos con los municipios*.

Con la Ley Convenio N° **23.548**, sustitutiva de la primera y base del actual régimen de coparticipación de recursos entre el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia, éstos se comprometen a *distribuir* a su vez a los **municipios** una *porción de los fondos transferidos por dicho régimen*, asegurando, según el **inciso g) del art. 9°** de la Ley “*la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos*”.

A partir de la reforma de **1994**, con el reconocimiento de la *autonomía municipal* y la adopción *formal* del *sistema de coparticipación federal* los **municipios**, incluidos como beneficiarios de la distribución en el actual régimen transitorio de la Ley **23.548**, deberían continuar siéndolo en la futura ley convenio, ya no sólo porque lo dispongan sus respectivas Constituciones Provinciales (cuando ello así ocurre) sino como consecuencia de la elevación de su "status" constitucional.

Por otra parte, dado que ello implicará seguramente *obligaciones* a cargo de los municipios en materia tributaria, particularmente respecto de la armonización con los niveles superiores, y a partir del actual reconocimiento de la autonomía municipal en el mismo texto constitucional, surge el interrogante : *¿Pueden las provincias obligarse por sus municipios autónomos?*

Pensamos que la respuesta es afirmativa en tanto ello se produzca sin afectar la esfera de autonomía en materia tributaria que cada Constitución Provincial reconozca a sus municipios.

Pero además, aún cuando ese ámbito de autonomía constitucional sea invadido por el contrato federal tributario, no se afectarán efectivamente los derechos de los municipios mientras éstos consientan tal estado de cosas *tácitamente*, sea por *acción* (recibir los fondos distribuidos o cumplir las obligaciones que le son impuestas) o por *omisión* (abstenerse de cumplir las obligaciones a su cargo).

VIII.- REFLEXIONES FINALES Y UNA PROPUESTA

En primer lugar debería admitirse que resulta evidente el esfuerzo de los convencionales constituyentes del 94 por reflejar la evolución de la constitución material y el derecho judicial en materia de coordinación tributaria federal.

Sin embargo, la Constitución establece un marco de reglas para la vida nacional, que no sustituye a la vida misma.

En esta materia, la realidad se ha encargado de señalárnoslo, aún antes de 1994. Así hay nuevos elementos que enriquecen o hacen más complejo el debate en torno a un acuerdo fiscal federal:

- Las consecuencias del modo en que se transfirieron a las Provincias las competencias absorbidas previamente por el Gobierno Federal en materia de salud y educación, entre otras.
- La cuestión de la deuda pública externa e interna.
- La cuestión del financiamiento previsional, que ha incrementado la anterior.
- El reconocimiento de dos nuevas jurisdicciones locales: la **Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur** y la **Ciudad de Buenos Aires**.

Por otra parte hay consenso en interpretar que la sociedad en su conjunto, demanda respuestas en esta materia, a dos grandes interrogantes : **¿Cómo se proveen más y mejores bienes y servicios públicos y con qué grado de presión tributaria ? y ¿Cómo se alcanza la "igualdad de oportunidades" en todo el Territorio Nacional a que hace referencia el texto constitucional ?**.

En definitiva, tanto por razones políticas como jurídicas, o económico - financieras, plantear hoy el debate en torno de la coordinación tributaria en nuestro Estado Federal, supone algo más que discutir un nuevo sistema de coparticipación federal.

Supone admitir la propuesta constitucional del '94 de promover un **federalismo cooperativo y solidario, con garantía de equidad**, antes que un mero aglomerado de localismos dispersos.

Supone admitir que el federalismo es expresión de las **libertades locales**, *armonizadas* en la **unidad del bien común nacional**.

Y supone también aceptar que estas libertades, como toda libertad, necesitan de los medios y recursos para poderse ejercer.

Hablábamos más arriba que constituye un derecho y un deber del especialista efectuar un análisis crítico pero también efectuarlo con espíritu propositivo. No es más que la obligación de la Universidad en orden a aportar ideas y propuestas al debate de los grandes temas nacionales.

Ideas que podrán ser aceptadas o rechazadas pero constituirán siempre el aporte sin el cual dicha institución queda trunca en el cumplimiento de sus propósitos y fines.

En esta perspectiva es que hemos analizado el sistema de coparticipación federal en el marco de nuestra organización constitucional.

Y también en esta perspectiva es que efectuaremos dos aportes propositivos al debate sobre la cuestión, partiendo de muchas de las observaciones y opiniones que hemos desarrollado a lo largo de este trabajo.

El primero trata de realizar un inventario de los puntos sobre los cuales debiera, como mínimo, establecerse el o **los acuerdos previos a que se refiere la Constitución**.

El segundo consiste en algo así como una **cláusula para el ejercicio de las competencias concurrentes entre el Gobierno Federal y las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, como marco imprescindible – a nuestro entender – para la posterior discusión de los aspectos característicos del sistema de coparticipación federal. Como ha señalado Orlando Braceli, es muy difícil discutir este tema sin discutir y resolver “*qué hace*” el Estado a cada nivel de gobierno para la provisión de los bienes públicos.

Cuestiones fundamentales a coordinar por los acuerdos previos a la sanción y aprobación de una nueva ley convenio de coparticipación federal

Entendemos que debe apuntarse a la creación de un verdadero SISTEMA FEDERAL DE COORDINACIÓN, ARMONIZACIÓN Y DISTRIBUCIÓN FINANCIERA Y FISCAL¹⁷ mediante la sanción y aprobación de la ley convenio a que hace referencia el artículo 75, inciso 2, segundo párrafo de la Constitución Nacional, con los siguientes fines:

1.- Coordinar todo cuanto hace al ejercicio de las competencias, servicios y funciones que, de conformidad con la Constitución Nacional y los acuerdos interjurisdiccionales que se celebren en su consecuencia, correspondan al Gobierno Federal, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2.- Coordinar la correspondencia entre las competencias, servicios y funciones con los recursos totales de las respectivas jurisdicciones.

3.- Coordinar la política y administración tributaria de los tres niveles de gobierno, armonizando el ejercicio de las competencias en esta materia en el marco del respeto irrestricto a la distribución de fuentes establecida en la Constitución Nacional, más la indispensable adecuación a los principios de unicidad del contribuyente¹⁸, simplicidad de los instrumentos y coparticipación federal y provincial que se establezca con criterio de equidad y solidaridad regional y provincial. A tales efectos, coordinar las acciones necesarias para organizar la administración tributaria de los recursos que se incluyan en los regímenes de coparticipación federal con participación de todos los niveles de gobierno.

4.- Coordinar los niveles de inversión y gasto público en relación con las respectivas competencias, servicios y funciones.

¹⁷ Propuesta efectuada en el marco de la participación en la redacción del Anteproyecto: “Sistema Básico de Concertación para la Coordinación, Armonización y Distribución Financiera y Fiscal”. Programa Argentino de Desarrollo. Senado de la Nación. Volumen I, Diciembre de 2001.

¹⁸ Principio desarrollado especialmente por el Dr. Aníbal Oscar Berteá, Asesor Jurídico de la Comisión Federal de Impuestos

5.- Coordinar las acciones que propendan a la armonización en la elaboración y sanción de los presupuestos en los tres niveles de gobierno del Estado Federal, incluyendo a los municipios en conformidad con lo que dispongan los respectivos ordenamientos constitucionales provinciales. Todo ello a fin de asegurar la mayor productividad de la inversión y el gasto público.

6.- Coordinar el ejercicio de las competencias en materia de crédito público por parte de todos los niveles de gobierno en orden a preservar el crédito de la Nación en su conjunto.

7.-Coordinar la política financiera y fiscal de todos los niveles de gobierno en orden a la promoción de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

8.- Coordinar las acciones necesarias para el fortalecimiento de los procesos de creación de regiones decididas por las Provincias en los términos del artículo 124 de la Constitución Nacional, así como cuando las Provincias lo requieran para fortalecer dentro de sus territorios los procesos de relaciones intermunicipales para el desarrollo de microrregiones.

9.- Determinar por consenso las reformas que exigiere, en el futuro, el sistema de coparticipación federal cuyas bases se acuerden.

10.- Constituir el foro institucional natural para todo cuanto hace a la consolidación de un federalismo de concertación en materia económica, financiera y fiscal.

Distribución de competencias, en el orden constitucional formal y material, entre el Gobierno Federal y las Provincias y éstas con sus Municipios. Acuerdo para el ejercicio de las competencias concurrentes. Corrección de las deformaciones que han debilitado a nuestro Estado Federal en esta materia; el nuevo escenario a partir de la reforma constitucional de 1994.

Hemos sostenido que la descentralización en un Estado Federal no puede constituir sino la devolución de competencias que corresponden constitucionalmente a las Provincias y

Municipios, y que habían sido absorbidas ilegítimamente por el Gobierno Federal, o bien la delegación de aquellas que le corresponden a éste último.

Como también enseña Orlando Braceli, a quien seguimos en esta introducción del tema, en la actualidad discutir las transformaciones del Estado -a cualquier nivel-, supone responder a **tres preguntas** claves que implican una concepción del mismo: *¿Qué actividades debe realizar?; ¿Quién decidirá respecto de ellas y en orden a su ejecución? y ¿Dónde se las va a desarrollar?*

A ello se debe agregar que, por existir tres niveles de gobierno, y un cuarto, la **región** que, si bien no constituye un nuevo nivel gobierno, representa un ámbito institucionalizado de relación interjurisdiccional, la coordinación entre ellos resulta esencial para que pueda aspirarse a un razonable nivel de éxito en las transformaciones propuestas. Particularmente dado el alto grado de interrelación entre las competencias de los distintos niveles lo que nos lleva, asimismo, al tema de la *descentralización* y la *integración* de las acciones de gobierno, al que nos hemos referido anteriormente.

Al respecto, toda reforma con características tales como las aquí se plantean, exige una clara distribución de competencias entre ambos niveles de Gobierno, lo que permitirá contestar racionalmente la primera de las tres preguntas planteadas.

Desde el enfoque jurídico, esta determinación, acerca de las actividades, que en general se deciden mantener como incumbencia total o parcial del Estado y luego, en particular, se expresan como de rango federal, provincial o municipal, normalmente se encuentra en la propia Constitución Nacional y en las Constituciones Provinciales. Sin embargo en el orden de la realidad ello a veces no manifiesta una coincidencia exacta.

Por lo tanto, la primera cuestión a resolver tiene que ver con el ejercicio efectivo de sus competencias constitucionales concurrentes entre los tres niveles de gobierno.

Esto resulta esencial también para producir la más importante de las reformas, a saber, aquella que transforma el **proceso de decisiones** de gobierno y asegura su eficaz y eficiente ejecución.

Visto esto mismo en el orden de la coordinación financiera en general y tributaria en particular, resulta que todo lo expuesto constituye el presupuesto indispensable para determinar qué recursos se reconocen a cada nivel; cómo se administran los mismos y cómo se asignan a la satisfacción de las necesidades definidas como de competencia federal, provincial o municipal.

En definitiva, estamos hablando de modificar el proceso de toma y ejecución de decisiones de gobierno, a fin de asignar los recursos a la satisfacción de las necesidades (expresadas por un correcto sistema de información de base territorial), coordinando el ejercicio de las competencias concurrentes propias de cada nivel dentro del Estado Federal en el marco estricto de nuestra organización constitucional federal.

Y esto nos lleva de nuevo a la estrecha relación - reconocida ahora formalmente por la Constitución Nacional (incisos **2.** y **8** del artículo 75 de la Constitución Nacional) - de la ley convenio de coparticipación federal y el sistema de regímenes que ella regule, con el Presupuesto General de la Nación.

Si adoptáramos el esquema clásico expuesto por el consenso académico de los especialistas en finanzas públicas para distinguir las funciones de gobierno en la perspectiva fiscal, podríamos concluir con la mayor parte de la doctrina en que el Gobierno Federal debería asumir la política exterior y la defensa nacional, así como las funciones de prestación de servicios indivisibles, distribución de la renta, estabilización económica y promoción del desarrollo equilibrado, siempre que ello beneficie al conjunto de todos los habitantes del país, mientras que las Provincias y los Municipios deben asumirlas en aquellos casos cuyo beneficio se limite a su propio ámbito territorial extensivo al marco regional. Particularmente en el suministro de bienes y servicios públicos divisibles.

Si analizamos ahora la distribución de competencias de la Constitución Nacional de 1853/60, observaremos que este enfoque encuadra perfectamente con su arquitectura.

El Gobierno Federal tiene a su cargo la política exterior; la defensa; la paz interior; la política monetaria; el crédito externo; el comercio interjurisdiccional; garantizar la protección integral de la familia y la seguridad social. Tiene además la competencia genérica y, entendemos, subsidiaria respecto de las provincias y municipios, en todo *"lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y*

al progreso de la ilustración, ... al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y desarrollo científico y tecnológico...al crecimiento armónico de la nación y al poblamiento de su territorio...". Tiene también la competencia de sancionar las leyes de organización y de base de la educación que aseguren su carácter común.

Para todo ello, ejerce con exclusividad la facultad de dictar la legislación de fondo y dispone de los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior, de las rentas de su patrimonio, y de las contribuciones que establezca conforme a lo establecido en la misma Constitución Nacional.

Las Provincias, y sus Municipios dentro del juego de las autonomías locales, se reservan todas las demás competencias para proveer los bienes y servicios públicos esenciales que demandan las respectivas comunidades en su jurisdicción territorial, y para concurrir con el Gobierno Federal a fin de colaborar en el ejercicio de las funciones propias de éste. Particularmente tienen la competencia de asegurar el régimen municipal; la educación primaria y la administración de justicia, y promover el desarrollo integral de sus respectivas comunidades.

Para ello disponen de los recursos provenientes de las contribuciones directas e indirectas sobre las personas, cosas y actividades sujetas a su jurisdicción, y de la renta de su patrimonio.

Este enfoque técnico-constitucional privilegia la eficacia sobre la eficiencia. Busca ordenar los medios al fin.

Si la finalidad de la organización nacional fue preservar la unidad en la diversidad, a través de la forma de Estado Federal, éste es el fin a tutelar.

En cambio, si sólo importa el eficiente suministro de bienes y servicios públicos que la comunidad, en abstracto considerada, demanda, da lo mismo adoptar la forma de estado unitaria o federal. Solo interesa una correcta aplicación de las técnicas correspondientes a la descentralización administrativa.

Considerado lo anterior, cabe señalar que la evolución de la Constitución material ha sido negativa para la consolidación del Estado Federal de la Constitución Nacional de 1853/60, en materia de distribución de competencias entre el Gobierno Federal y los Gobiernos de Provincia.

Frente a ello, desde principios de la década del **80** se observa una tendencia a la refederalización del país que no se ha terminado de concretar adecuadamente. Queda especialmente por delante una definición que hace a la estructura y dinámica del Estado Federal: en materia de competencias concurrentes, especialmente las referidas a la salud, la educación, la promoción económica y social, la protección del medio ambiente y la seguridad todavía hay una excesiva superposición antes que coordinación entre los tres niveles de gobierno, siendo casi inexistente la coordinación regional o microrregional.

Solamente a partir de un reordenamiento - conforme al orden jurídico constitucional - de las competencias a todos los niveles es posible debatir seriamente la distribución de las fuentes tributarias, la reforma integral en la materia y el llamado sistema de coparticipación que, además, se encuentra directamente vinculado con la necesidad de promover y alcanzar un desarrollo de Provincias y regiones con equidad, como lo establece el artículo 75, inciso 2 y 19 de la Constitución Nacional. Por otra parte, antes de poder acordar un nuevo sistema de distribución de recursos coparticipables o ley convenio de coparticipación, debe resolverse cómo se financia el sistema previsional nacional. De lo contrario no abandonaremos el "laberinto de la coparticipación" en el que nos encontramos desde 1992, y por el cual cada vez que ha hecho falta atender con más recursos el déficit del mismo se ha echado mano constitucional o inconstitucionalmente a los recursos coparticipables.

Proponemos en este marco, a modo de ***cláusula para el ejercicio federal coordinado de las competencias servicios y funciones gubernamentales***, la siguiente:

"A los fines de lo establecido por el artículo 75, inciso 2, tercer párrafo, de la Constitución Nacional, se entiende que el Gobierno Federal tiene a su cargo la política exterior; la defensa; la paz interior; la política monetaria; el crédito externo; el comercio interjurisdiccional y la seguridad social. Tiene además la competencia subsidiaria respecto de las Provincias, a fin de "garantizar la protección integral de la familia" y concurrente en todo "lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de

todas las provincias, y al progreso de la ilustración, ... al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores... a la investigación y desarrollo científico y tecnológico...al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio..." . Tiene también la competencia de sancionar las "leyes de organización y de base de la educación que aseguren su carácter común".

Para todo ello, ejerce con exclusividad la facultad de dictar la legislación de fondo y dispone de los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior, de las rentas de su patrimonio y de las contribuciones que establezca conforme a lo determinado en la misma Constitución Nacional. Además dispone de los porcentajes en la distribución del régimen general de coparticipación federal que se acuerda por el presente y las asignaciones específicas de recursos coparticipables que se establezcan o modifiquen de conformidad a lo que manda el artículo 75, inciso 3 de la Constitución Nacional.

Las Provincias se reservan todas las demás competencias para proveer los bienes y servicios públicos esenciales que demandan las respectivas comunidades en su jurisdicción territorial, y para concurrir con el Gobierno Federal a fin de colaborar en el ejercicio de las funciones propias de éste. Particularmente tienen la competencia de asegurar el régimen municipal; la educación primaria y la administración de justicia, y promover el desarrollo integral de sus respectivas comunidades. Se acuerda además que, en materia de educación primaria, secundaria y terciaria no universitaria; atención de la salud en todos los niveles de complejidad; asistencia social integral y promoción del empleo y acceso a una vivienda digna, las competencias servicios y funciones corresponden a las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de modo ordinario y permanente, correspondiendo a la Nación atender las demandas derivadas de emergencias nacionales o regionales en circunstancias extraordinarias que así lo exijan.

Para todo lo anterior, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires disponen de los recursos provenientes de las contribuciones directas e indirectas sobre las personas, cosas y actividades sujetas a su jurisdicción, y de la renta de su patrimonio, así como de los porcentajes en la distribución del régimen general de coparticipación federal que se acuerda por el presente y los que se le determinen en los regímenes especiales de recursos afectados específicamente en forma permanente o que resulten de

asignaciones específicas de recursos coparticipables y/o subsidios del Tesoro de la Nación, establecidos y/o acordados por el Congreso de la Nación en los términos de los incisos 3 y 9, respectivamente, del artículo 75 de la Constitución Nacional.

Todo lo acordado en este punto debe entenderse también como acuerdo interjurisdiccional para el ejercicio de competencias o poderes concurrentes. Para ello se considera como pauta fundamental lo establecido por el artículo 121 de la Constitución Nacional y la aceptación del principio de subsidiariedad como criterio para el ejercicio efectivo de las competencias dentro de nuestro Estado Federal, en todo aquello que no contradiga expresas disposiciones constitucionales.”

San Miguel de Tucumán, 28 de agosto de 2009