



UNIVERSIDAD ABIERTA INTERAMERICANA

Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

Sede Regional Rosario

Carrera de Abogacía

COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS

2009

Tutor: Pablo Rangel

Alumno: Nieve Monserrat

Título al que aspira: Abogada

Fecha de presentación: 12 de mayo de 2009

A Dios por ayudarme y acompañarme siempre.

A mis padres y hermanos por el apoyo incondicional brindado.

A los Doctores Pablo Rangel y Pablo Gorbán por el tiempo ofrecido.

A mi familia por ayudarme a lograr este objetivo.

1.- **Área.**

Derecho Tributario

2.- **Tema.**

Coparticipación Federal de Impuestos

3.- **Título Provisorio.**

La problemática de la coparticipación federal de impuestos planteada de acuerdo a la utilización de los criterios aplicados en la distribución de los recursos.

4.- **Problema.**

¿Cuáles son los criterios utilizados en la coparticipación federal de impuestos de acuerdo a las funciones, necesidades y competencias de los entes públicos?

5.- **Hipótesis.**

Los criterios utilizados en la coparticipación federal son la equidad, la solidaridad, la prioridad del logro de un grado equivalente de desarrollo, la calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional, y en relación a las competencias, servicios y funciones de la Nación, Provincia y Municipios.

5.1.- **Puntos provisorios que se demostrarán y se defenderán.**

- a.- La Constitución Nacional (en adelante C.N.) exige criterios objetivos de reparto, para que el mismo sea controlable.
- b.- Los criterios utilizados en la coparticipación traen como consecuencia necesaria la adopción de controles por parte por parte del organismo fiscal federal.
- c.- El criterio de equidad no solo nos inspira un carácter devolutivo de los recursos sino que se funda en el reconocimiento de los derechos básicos y fundamentales de los habitantes de una Nación, Provincia y Municipio.
- d.- El criterio de solidaridad nos inspira necesariamente un carácter redistributivo de los recursos.

e.- El criterio de prioridad del logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional, se plantea como una obligación de medios, de modo de efectuar la distribución de los recursos proveyendo al desarrollo armónico de la Nación y al doblamiento de su territorio.

f.- El criterio de distribución en relación directa a las competencias, servicios y funciones se constituye como el principal criterio de distribución.

6.- Objetivos.

6.1.- Objetivos Generales.

a.- Abordar el marco constitucional, legal y normativo de la coparticipación federal de impuestos (en adelante CFI).

b.- Determinar la composición de la masa coparticipable.

c.- Determinar qué recursos son excluidos de la masa coparticipable.

e.- Analizar que sujetos intervienen en la CFI.

6.2.- Objetivos Específicos.

a.- Descubrir qué papel juega el municipio en la coparticipación.

b.- Determinar los criterios de distribución de la masa coparticipable.

c.- Desarrollar cada uno de los criterios de distribución de la masa coparticipable.

d.- Analizar si estos criterios de distribución se adecuan a las necesidades, competencias y funciones de los distintos entes públicos.

7.- Marco Teórico.

El sistema tributario de un país se edifica dentro de la estructura institucional en la cual adquiere su desarrollo. En nuestro país luego de la organización nacional, en donde los estados miembros conformaron una Federación, se adopta la forma de gobierno Representativa, Republicana y Federal.

A continuación veremos las implicancias de las normas constitucionales con contenidos tributarios y con principal énfasis en cuanto a las determinaciones de las potestades tributarias que tienen origen y limitación en la Constitución Nacional.

Analizaremos la realidad imperante en el sistema de distribución de los recursos recaudados y el Gobierno Nacional.

Este laberinto fiscal para llamarlo de alguna forma, debe ser conocido, pues forma parte del intrincado camino que deben recorrer los fondos públicos entre el contribuyente y su destino final.

Dentro de la normativa vigente, veremos cómo se va conformando lo que los entes públicos pueden hacer en materia tributaria, es decir que potestades tributarias le corresponden.

Observamos cómo opera el régimen de coparticipación entre Nación, Provincias y Municipios.

Una vez desarrollado lo arriba expuesto, comenzaremos estudiando los criterios utilizados en la distribución de la coparticipación, si los mismos se adecuan a las necesidades, competencias y funciones de los entes públicos y por ultimo concluiremos exponiendo nuestra opinión referente al tema.

En cuanto a los criterios utilizados para la distribución en la coparticipación están expresamente contenidos en el artículo 75, inciso 2, 3er párrafo de la Constitución Nacional.¹

Este punto de la ley-convenio es el más importante de todos, puesto que es el que permite el acuerdo nacional sobre los justificativos de porque se otorga, o se deja de otorgar a cada jurisdicción, cada peso que integra su coparticipación. Los criterios

¹ Artículo 75 Constitución Nacional, inciso 2, 3er párrafo “La distribución entre Nación, las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuara 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.”

utilizados en el marco que brinda la Constitución Nacional permitirán poner de manifiesto en todo momento de la coyuntura histórica cuales son los valores compartidos y privilegiados en ese tiempo.

El texto es claro en el sentido de abarcar la totalidad de los aspectos de la distribución tanto primaria como secundaria, antes de continuar daremos el concepto de coparticipación primaria y coparticipación secundaria, la primera es aquella que separa los fondos obtenidos en dos partes, una para la Nación y otra para el conjunto de las Provincias y la segunda establece la parte que, dentro de lo asignado al conjunto de las Provincias, le corresponde a cada una de ellas.

El sistema vigente en la actualidad basado en la Ley 23.548², establece una distribución primaria que asigna un 44.34% para la Nación, un 54.66% para el conjunto de las Provincias y en 1% para un Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias. La distribución secundaria esta expresada en porcentajes taxativos para cada provincia que figuran en el texto de la citada ley.

Como podemos observar la norma constitucional es clara y no ha hecho diferencias como las que sugiere alguna doctrina en el sentido de que hasta el punto y coma se refiere a la distribución primaria y luego a la secundaria.³

No solo del texto analizado desde el punto de vista gramatical surge que los principios y criterios inspiran la totalidad de las posibilidades de distribución primaria como secundaria, sino que además ello se ve corroborado por el texto originario producido por la Comisión de Competencia Federal de la Convención Constituyente, que incluía los dos supuestos.

² Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales. Sancionada Enero 07 de 1988 y Promulgada Enero 22 de 1988; www.infoleg.gov.ar.

³Segovia, Juan Fernando. La Coparticipación unitaria en la reforma constitucional de 1994. Mendoza: La Ley Gran Cuyo; 1999.

La unificación del párrafo no cambia el espíritu de la norma. Ambas distribuciones deben estar regidas por los principios generales del reparto que la norma establece y por los criterios que ella contempla.

El 3er párrafo del artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional⁴ prevé cinco principios generales el primero en relación directa a las competencias, servicios y funciones, el segundo se constituye bajo la denominación criterios objetivos de reparto, el tercero la equidad, el cuarto la solidaridad y por último la prioridad de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Pedro J. Frías, quien también opina que los principios de la norma se aplican tanto a la coparticipación primaria como secundaria, pero desde otra óptica destaca la presencia de tres principios: la automaticidad en la remisión de los fondos, la justicia interregional y la relación con los servicios que ofrezca cada nivel de gobierno; el autor señala que estos tres criterios se resumen en la solidaridad federal.⁵

El análisis de la norma debe contemplar todos los principios y criterios de un modo estrechamente interrelacionado; por tal motivo, en cada uno referenciamos a los otros.

En nuestra postura, consideramos que la distribución deberá contemplar las actividades y esfuerzos que cada una de las jurisdicciones realiza en el cumplimiento de su deber, es decir orientar a su comunidad hacia el bien común. En la coparticipación se habrá de contemplar que competencias ejerce, que servicios presta y que funciones cumple la Nación a favor del conjunto de provincias, y las mismas en favor del conjunto de municipios, a fin de determinar si se debe o no mantener hoy porcentajes que se establecieron en un momento determinado y de acuerdo a determinadas características

⁴ Artículo 75 inciso 2, 3er párrafo, Op. Cit. página 3.

⁵ Frías, Pedro J. El Proceso Federal Argentino, tomo II, ob. Cit., p.83. Córdoba: Ed. del autor; 1988.

que quizás la realidad de hoy no contemple por lo que consideramos necesario revisar este sistema para establecer nuevos porcentajes de acuerdo a la realidad del momento.

8.- Metodología.

8.1.- Técnicas.

- a) Análisis de textos doctrinarios y jurisprudenciales.
- b) Calificación de material.
- c) Investigación bibliográfica.
- d) Interpretación de textos legales y jurisprudenciales.
- e) Análisis del material.

8.2.- Medios y Recursos.

- a) Colecciones de doctrina general y específica.
- b) Textos legales aplicables a la materia.
- c) Jurisprudencia.
- d) Páginas Web de textos oficiales y privados.

Resumen.

Del análisis que hemos llevado a cabo a través del artículo 75, inciso 2 de la Constitución y de la Ley 23.548 y de doctrinas referentes a los mismos comprendemos que este artículo expresa una nueva filosofía en el ordenamiento de la recaudación y distribución de los recursos tributarios en el sistema federal argentino.

Hay facultades que las provincias poseían antes de la reforma de 1994, como la de establecer en forma exclusiva los impuestos indirectos, que ahora han pasado formalmente a constituir una prerrogativa concurrente.

El nuevo ordenamiento, en el cual las contribuciones son prácticamente concurrentes por así establecerlo ahora la Constitución, como en el caso de los impuestos indirectos, o por así presentarse de hecho, como es el caso de los directos, no obstante las previsiones constitucionales en contra al respecto, imponen la necesidad de la celebración de acuerdos que permitan coordinar el empleo de estas facultades, y, asimismo, repartir entre las jurisdicciones los fondos obtenidos.

Por esa causa el nuevo texto constitucional ha atribuido en forma compartida la facultad de coordinar y controlar la distribución. Antes de la reforma constitucional la carta magna no contenía previsión alguna al respecto porque no había facultades concurrentes en materia del establecimiento de tributos, sino que había separación de fuentes.

El nuevo texto constitucional exige la celebración de un acuerdo imprescindible que se halla implícito en el mismo hecho de la atribución por parte de los constituyentes de la facultad compartida entre la Nación y las provincias.

La potestad compartida de organizar la distribución de los recursos federales que la Constitución establece, conforme a las pautas y criterios que ella misma estipula en forma expresa, y que no puede ser ejercida por una sin el concurso de las otras, y

viceversa, es objeto de un acuerdo obligado por la Constitución frente al cual no hay posibilidad de secesión.

Los municipios no son sujetos en la coparticipación, porque ello violentaría el texto constitucional.

Es inconstitucional la extracción de montos coparticipables por vía alguna que no sea la específica que la Constitución prevé; esto implica: a) la eliminación de asignaciones específicas que hayan adquirido el carácter de permanentes y la reservación de este mecanismo a las emergencias, y siempre por tiempo limitado; b) la eliminación de los aportes del Tesoro de la Nación que se constituyan con fondos coparticipables (que la Nación emplee fondos propios, es decir, pertenecientes al Tesoro de la Nación); c) la modificación del contenido de las concesiones de privilegio que componen los regímenes de promoción industrial y no industrial (si la Nación quiere otorgarlos no deben consistir en detracciones o diferimientos en el pago de los impuestos coparticipables como hoy ocurre).

Es imprescindible prever un mecanismo que a los fines de la aplicación de los criterios de equidad y solidaridad, a cada provincia se le considere en la balanza todo lo que recibe de la Nación por distintas vías, como las asignaciones específicas, aportes del Tesoro, regímenes de promoción, planes especiales, fondos especiales, etc.

La ley-convenio debe contemplar un procedimiento de solución de conflictos, reclamos divergencias entre las provincias que permita canalizar las inquietudes que traerá la inevitable diferencia de puntos de vista sobre los aspectos concretos de aplicación del sistema adoptado por la Constitución.

Consideramos que el nuevo texto constitucional ha consagrado un sistema que constituye un todo uniforme que no puede ser puesto en práctica en forma parcial. Se deben celebrar, con urgencia, los acuerdos previos para sancionar la imprescindible ley-

convenio, que ponga en funcionamiento el organismo fiscal federal, de tal modo que este comience a operar con sus nuevas facultades constitucionales.

Concluyendo con el resumen expresamos que los objetivos planteados en este trabajo final lo hemos alcanzados en su totalidad a través del desarrollo de los capítulos de este trabajo.

Nuestro mayor propósito fue determinar cuales son los criterios y principios de distribución de la masa coparticipable, objetivo planteado y logrado a través de estudiar el desarrollo histórico de la coparticipación, la composición de la masa coparticipable, los sujetos que intervienen en la coparticipación y la normativa constitucional y legal de la coparticipación federal de impuestos, temas desarrollados en el trabajo final para poder comprender en su totalidad en qué consiste la coparticipación federal de impuestos y a partir de este estudio determinar cuáles son los criterios y principios utilizados en la coparticipación federal de impuestos

A través de lo estudiado en este trabajo abordamos el marco constitucional, legal y normativo; y la mayor dificultad encontrada fue que el régimen actual de la ley 23.548 y el encuadre constitucional de la coparticipación presentan deficiencias que aún con el paso del tiempo no han sido cubiertas.

Capítulo I

DESARROLLO HISTÓRICO DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS.

SUMARIO: 1.- Introducción. 2.- Etapas de la coparticipación federal de impuestos. 2.1.- Etapa de separación de fuentes tributarias (1853-1890). 2.2.- Etapa de concurrencia de hecho (1891-1934). 2.3.- Etapa de la coparticipación (1935-). 3.- Evolución normativa de la coparticipación. 3.1.- La Ley 12.139 (1934). 3.2.- La Ley 20.221 (1973). 3.3.- La reforma de 1980. 3.4.- Período de 1983 a 1989. 3.5.- Ley 23.548. 3.6.- Reforma Constitucional 1994. Artículo 75 Inciso 2 y Disposición Transitoria Sexta. 4.- Conclusión.

1.- Introducción.

En este primer capítulo creemos necesario comenzar esta tesis con el desarrollo histórico de la coparticipación, porque es importante conocer su evolución histórica porque así podremos comprender el tema de coparticipación, ya que la misma nace siendo un sistema que administra fondos que corresponden a las provincias y es la Nación quien administra, recauda y distribuye esos fondos. Su evolución histórica se constituye como ítems importante para determinar la utilización de los criterios de distribución y a partir de aquí analizar si la Nación aplica los criterios establecidos por la Constitución Nacional en la forma establecida por la misma, porque esta exige criterios objetivos de reparto para que el mismo sea controlable.

Este régimen de distribución interjurisdiccional de recursos tributarios se comenzó a utilizar con bastante posterioridad a la consolidación de la organización nacional. Desde el año 1860 hasta el año 1934 el régimen de coparticipación federal no existió formalmente, y es a partir de 1935 que queda instaurado por ley y con las características que hoy conocemos, pero siempre sujeto a modificaciones, influido por conflictos políticos, el crítico entorno macroeconómico y la presión del sistema previsional.

La recaudación y la distribución o reparto de los recursos tributarios tienen como destino final atender a la gente y sus necesidades. La recaudación y la distribución son practicadas teniendo en cuenta la organización política del Estado.

En nuestro país, Argentina, donde rige un sistema federal, la recaudación y la distribución son realizadas desde el Estado nacional y desde cada uno de los Estados provinciales.

Después del análisis del material calificado para ser utilizado en este capítulo, comenzamos este desarrollo histórico exponiendo las tres etapas que conforman la evolución histórica de la coparticipación anterior a la ley 23.548⁶.

2.- Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos.

2.1.- Etapa de separación de fuentes tributarias (1853-1890).

Nuestra vieja C.N. de 1853 estableció un sistema, denominado “etapa de separación de fuentes”, que consistía en que unos impuestos eran creados y recaudados por las provincias para sus requerimientos propios. En virtud de este viejo esquema, se estipulo que la Nación recaudaría los derechos de importación y exportación, y, en casos excepcionales y de suma gravedad, únicamente por tiempo determinado, podría establecer un impuesto tanto de tipo directo como indirecto. En este período se aplicó lo establecido en la C.N. en los artículos 4⁷, 9⁸, 11⁹ y 12¹⁰, para las competencias tributarias de la Nación y las provincias. Teniendo en cuenta la importancia de los recursos de la aduana del Puerto de Buenos Aires, esto significó una fuerte concentración de ingresos fiscales en el gobierno central.

La norma constitucional previó la posibilidad de que las jurisdicciones provinciales atravesaran situaciones de desfinanciamiento, estableciendo como función del Gobierno Nacional acordar subsidios del Tesoro Nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios.

De este modo se inicia la segunda etapa o sistema de la coparticipación federal de impuestos.

2.2.- Etapa de concurrencia de hecho (1891-1934).

La crisis de 1890 se transformó en un punto de inflexión en la relación fiscal entre el Gobierno Nacional y las provincias. Así es como nace un nuevo sistema en este desarrollo de la coparticipación federal de impuestos denominado “etapa de concurrencia de hecho”, esta crisis condujo a la creación de impuestos al consumo e impuestos internos nacionales que con el paso del tiempo pasaron a tener una importancia mayor: en 1892 apenas sobrepasaban el 4% del total de los recursos y en el

año 1900 constituían el 24%. El posterior crecimiento del comercio exterior hizo que disminuyera su importancia relativa, participando en 1929 del 16.5% del total.

La introducción de estos nuevos impuestos dio lugar a un debate acerca de las facultades del gobierno nacional en función de lo previsto en el artículo 4 de la Constitución Nacional¹¹, pero la discusión se saldo a partir de que se aprobaran por un año con la posibilidad de renovación hasta su unificación en 1935: las provincias y la Nación aplican impuestos internos de manera concurrente; y así es como en 1935 nace la tercer etapa o sistema de la coparticipación federal de impuestos.

2.3.- Etapa de la coparticipación (1935-).

A partir de aquí se inicia el tercer sistema que se denomina “etapa de la coparticipación”, en donde comenzaremos definiendo a la coparticipación federal de impuestos como el mecanismo de redistribución a las provincias de impuestos cobrados por el gobierno central, de acuerdo con el porcentaje establecido por ley-convenio entre ambos.

Dado el alto grado de dependencia del sector externo, la crisis de 1930 produjo un importante impacto en las finanzas publicas de nuestro país, podemos mencionar con respecto al tema los impuestos sobre el comercio exterior se redujo en 1932 mientras la recaudación total del Estado Nacional cayo drásticamente en el mismo año.

La expansión del gasto público se debió al aumento de funciones y actividades del Estado Nacional, lo que evidencio los lineamientos y el agotamiento de los recursos reservados estrictamente a la Nación sobre las provincias a través de la creación de nuevos impuestos que constituían originalmente facultades tributarias provinciales.

Asociado con lo anterior, el ejercicio de las facultades concurrentes genero el riesgo de la doble imposición. La coparticipación federal tiene las características de las leyes-convenio, por las cuales el gobierno nacional asume el compromiso de distribuir

el producto de la recaudación con las provincias, y estas se comprometen a no crear impuestos que recaigan sobre la misma base imponible.

A continuación analizaremos el proceso por el cual la coparticipación federal de impuestos se fue haciendo una cuestión cada vez más importante.

La organización federal de un país prevé la existencia de más de un nivel de gobierno y consecuentemente algún orden que los articule de alguna forma o al menos fije campos de acción para cada uno de ellos.

Entre los aspectos involucrados en tal orden, la dimensión financiera-fiscal es un elemento particularmente importante en todos los países que han adoptado la forma de gobierno representativa republicana y federal. Si bien esta dimensión tiene algún grado de autonomía, su análisis no puede desvincularse totalmente de la forma en que se asignan las funciones, facultades, forma de determinar los recursos y responsabilidades del gasto público entre el gobierno central y los niveles subnacionales.

Retomando el tema de la coparticipación federal de impuestos, el cual está ligado íntimamente con la forma de gobierno de nuestro país como lo venimos viendo y desarrollando, continuamos este tema estableciendo al respecto que la Nación se fue involucrando en bases tributarias que, históricamente, habían sido potestad provincial, dando forma a una estructura que se conoce como sistema mixto: tanto en la jurisdicción nacional como provincial tienen potestades de cobro de impuestos sobre diferentes hechos sujetos a tributación y, adicionalmente, la jurisdicción federal gestiona centralizadamente la recaudación de bases tributarias compartidas. Los recursos así obtenidos se coparticipan a través de los mecanismos de distribución primaria, que separa hoy los fondos obtenidos en dos partes una para la Nación y otra para el conjunto de Provincias, y de los mecanismos de distribución secundaria, que establece la parte que, dentro de lo asignado al conjunto de provincias, le corresponde a cada una de ellas.

Si bien los primeros sistemas de coparticipación referían a impuestos específicos (alcoholes, azúcar), con el correr del tiempo todos los impuestos que cobra la Nación (impuesto al valor agregado (en adelante IVA), ganancias, al cheque, internos, etc.) fueron haciéndose coparticipados, con excepción de los impuestos relacionados con el sector externo por ejemplo las retenciones a las exportaciones; los impuestos que se encuentren previstos en otros regímenes por ejemplo la tasa estadística, que se asigna al INTA; los impuestos que tengan una afectación específica a propósitos o destinos determinados por ejemplo el impuesto a los automóviles gasoleros, que se asigna al sistema previsional.

3.- Evolución normativa de la coparticipación.

3.1.- La Ley 12.139 (1934).

En 1934 el Congreso Nacional aprueba tres leyes:

- a) Ley 12.139, de unificación de la recaudación de los impuestos internos;
- b) Ley 12.143, que transforma el impuesto a las transacciones en impuestos a las ventas;
- c) Ley 12.147, de prórroga del impuesto a los réditos.

A partir de la implementación de esta ley, los debates sobre la distribución de la renta tributaria encontraron su foro principal en las periódicas reuniones de Ministros de Hacienda que se comenzaron a realizar en 1946.

En vísperas de la reforma constitucional de 1949, la IIIra Conferencia de Ministros de Hacienda estimó conveniente delimitar con precisión los ámbitos de imposición. Los ministros formularon una propuesta sobre las condiciones de distribución: a partir de 1952, la participación de las provincias no será inferior al 26% de la recaudación, en atención a sus necesidades.

No obstante lo reseñado, la Convención Constituyente Reformadora de 1949 no abordó el tema de la coparticipación, por lo que, a nivel constitucional, se mantuvo el criterio que establecía la Constitución de 1853.

En cambio, el despacho de la comisión revisora de la Convención Constituyente de 1957 consideró la coparticipación federal de impuestos, aunque los artículos que referían al tema de coparticipación no alcanzaron a ser sancionados, a raíz de su temprana disolución por falta de quórum.

El despacho de la mayoría de la Convención Constituyente de 1957 contemplaba en su articulado a los puntos más importantes entre ellos contemplaba el tema de la mayoría de las iniciativas que se orientan a constitucionalizar la coparticipación impositiva, utilizando tal expresión o indistintamente, la de nacionalización o de unificación de gravámenes. También se contempló el tema del mecanismo de coparticipación que se adopta tanto para contribuciones indirectas, como para las directas y, en varios casos, dentro de estas últimas, se hace particular referencia a la imposición sobre ganancias, a la cual se le asigna el carácter de recurso exclusivo del gobierno nacional. En el articulado de esta Convención Constituyente se le asegura a las provincias un porcentaje en la distribución primaria de las contribuciones tanto directas como indirectas no inferior al 50%. También aparecieron algunas referencias a la distribución secundaria como el caso de tenerse en cuenta la población y la radicación de fuentes generadoras de la riqueza gravada y la radicación material o económica de los bienes objeto de tributo, en forma equitativa y proporcional al monto de los impuestos que recaude cada una de ellas.

De esta forma, la Nación se encuentra con una nueva fuente de recursos, lo que provocó las posteriores modificaciones realizadas debido a la incorporación de nuevos tributos y a los cambios en los coeficientes de distribución primaria y secundaria. El sistema es netamente devolutivo, lo que otorga prioridad en el prorrateo de la masa de

recursos coparticipables a las provincias que aportaran el mayor volumen de recursos, es decir, aquellas con mayor población y desarrollo relativo.

Por otra parte, al tratarse de una ley convenio, se requería la adhesión de las provincias por intermedio de leyes de sus respectivas legislaturas. Se fijó una coparticipación primaria del 82,5 % para la Nación y el 17,5 % para las 14 provincias existentes y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Hasta la sanción de la ley 20.221¹², se fueron incorporando nuevos impuestos en el total a distribuir, lo que ha posibilitado el aumento de la masa coparticipable.

3.2.- La Ley 20.221 (1973).

La necesidad de reformar el Régimen de Coparticipación buscaba corregir algunos defectos de la ley anterior y solucionar los problemas que sufría la economía en esos años.

En primer lugar, se había alcanzado una situación de fuerte dependencia estructural en el plano financiero por parte de las provincias respecto del gobierno nacional. Por otro lado, se comenzó a ver a la coparticipación federal como una herramienta redistributiva para compensar las deficiencias fiscales de las provincias.

Los objetivos centrales de la ley fueron:

- a) Aumentar la capacidad financiera al conjunto de las provincias.
 - b) Atender a la realidad de las provincias con menor desarrollo relativo.
 - c) Simplificar el sistema, la distribución de recursos, su administración y control.
- Para ello se instaura una instancia de coordinación que es la Comisión Federal de Impuestos.

La Ley entro en vigencia el 1º de enero de 1973 e incluye a todos los impuestos vigentes a la fecha de su sanción, únicamente excluidos los impuestos de facultad exclusiva de la Nación (comercio exterior) y los impuestos nacionales cuyo producido

se halle afectado a la realización de inversiones, servicios, obras y fomento de actividades, declaradas de interés nacional.

La distribución primaria fue a la Nación el 48.5 % (incluye el 1.8 % para la Municipalidad de Bs. As. mas el 0.2% para Tierra del Fuego) posteriormente se elimino a la Municipalidad de Bs. As. del régimen de coparticipación. A las provincias el 48.5 % y al Fondo de Desarrollo Regional el 3%.

La distribución secundaria establece los siguientes coeficientes de distribución entre las provincias; 65% según la población, 25% de acuerdo a la brecha de desarrollo, el 10% según la dispersión de la población.

Por un fuerte incremento del gasto público entre 1973 y 1975, el Tesoro Nacional debió acudir en auxilio de las finanzas provinciales por medio de transferencias adicionales correspondientes al régimen de C.F.I.

Como consecuencia de los inconvenientes macroeconómicos en 1980 se lleva a cabo una reforma.

3.3.- La reforma de 1980.

A partir de 1980 se amplía la base imponible del IVA y se aumento su alícuota. Teniendo en cuenta que este impuesto formaba parte de la masa coparticipable, el gobierno debió reformar el régimen de coparticipación.

La ley 22.293 estableció que el monto equivalente a los aportes patronales a la previsión y al FONAVI, debía deducirse de la masa de recursos coparticipables, afectando gravemente la situación de las provincias.

Durante el periodo 1977 al 1980 se efectivizo la transferencia a las provincias de los servicios de educación primaria, salud, obras sanitarias y de la Empresa Nacional de Agua y Energía Eléctrica, sin ninguna contrapartida en fondos lo cual, sumado a la importante caída de la recaudación provincial, altero el equilibrio en las relaciones financieras entre los diferentes niveles de gobierno.

Las principales consecuencias de la reforma de 1980 se hicieron sentir durante los primeros años del gobierno constitucional.

3.4.- Período de 1983 a 1989.

Como consecuencia de lo expuesto en el título anterior en 1983 el 45% de los recursos coparticipables se destino al sistema previsional y al FONAVI.

La crisis no fue superada por la restitución de las contribuciones al FONAVI y la mitad de las previamente destinadas al sistema previsional en 1984.

La respuesta oficial para cubrir los déficits provinciales, agravados por la transferencia de servicios fueron los Aportes del Tesoro Nacional (en adelante ATN). Este mecanismo, además de alterar los coeficientes de la distribución secundaria, fomento la irresponsabilidad fiscal ya que las provincias legalizaban gastos efectuados sin tener en cuenta su necesidad, eficiencia o racionalidad. Por lo que el déficit fiscal provincial fue en aumento.

Sumado a esto el vencimiento de la Ley de Coparticipación en 1984 agravo la situación. Lo que causo un vacío legal, que fue cubierto por los ATN. Así las provincias recibieron en 1984 el 48.5% de los impuestos coparticipables, en 1985 el 59.3% y en 1986 el 57%. Esto llevo a las provincias a no contar de antemano con su presupuesto de administración, hasta la firma del “Convenio Financiero Transitorio de Distribución de Recursos Federales a las Provincias” en Marzo de 1986. Y en 1988 pensada como un régimen transitorio se sanciona la Ley 23.548 de Coparticipación de Recursos Fiscales.

3.5.- Ley 23.548.

El sistema vigente en la actualidad, basado en la ley 23.548¹³, establece una distribución primaria que asigna un 44.34% para la Nación y un 54.66% para el conjunto de las provincias de acuerdo al artículo 3 de la ley 23.548 ¹⁴ y en 1% para un fondo de ATN a las provincias, el cual fue creado para atender las situaciones de emergencia y los desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales. Estos fondos

son manejados por el Ministerio del Interior, quien debe informar a las provincias los montos y los criterios seguidos para su asignación. La distribución secundaria del 54.66% se realiza de acuerdo a los porcentajes que fija el artículo 4 de la Ley 23.548¹⁵.

Con respecto a la misma nos parece importante desarrollar los puntos más importantes de ley 23.548¹⁶ la cual se aprobó como un régimen pensado como transitorio, con una vigencia de dos años pero de renovación automática; es decir fue sancionada el 7 de enero de 1988, con vigencia hasta diciembre de 1989 y prorrogable automáticamente si a esa fecha no se hubiera sancionado un régimen sustitutivo. La misma define que formaran parte de la masa coparticipable el producido de la recaudación de todos los impuestos existentes o a crearse, a excepción de los derechos de importación y de exportación, los impuestos cuya distribución prevean otros sistemas especiales de coparticipación, y aquellos impuestos nacionales con afectación específica vigentes al momento de la promulgación.

El proyecto se aprobó en un escenario de debilidad del gobierno nacional, lo que llevo a que cediera varios puntos porcentuales en la distribución primaria con respecto a regímenes anteriores.

El papel de esta ley fue muy importante en relación con la situación previa, ya que el porcentaje a distribuir a las provincias resulta el más elevado en términos históricos. Se acordó la expansión de la lista de impuestos que integran la masa coparticipable, en especial la inclusión del gravamen sobre los combustibles líquidos. Se puso un límite máximo al mecanismo discrecional de transferencias financieras al reducir los Aportes del Tesoro que habían beneficiado a las provincias más ineficientes, y a partir de ella se redujeron al 1% de la masa coparticipable. Se dispuso un límite mínimo a los recursos que recibirían las provincias equivalentes al 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, con independencia de su carácter de coparticipables.

El principal aspecto negativo es que los porcentajes de la distribución secundaria no fueron resultado de prorratadores que tuvieran en cuenta con antelación criterios objetivos, sino que fueron producto de negociaciones entre las provincias.

La nueva ley como ya hemos dicho anteriormente nacida en un contexto de mucha debilidad institucional, ya que la situación política del gobierno central le impedía adoptar una política nacional frente a la mayoría justicialista entre los gobernadores y en el Senado de la Nación. Requiriendo más fondos, aquellos presionaron al Gobierno, que a los pocos meses sancionó una nueva ley.

La ley 23.562, promulgada en mayo de 1988, crea el Fondo Transitorio para financiar desequilibrios Fiscales Provinciales, que de acuerdo a su articulado, estaba “destinado a reforzar los ingresos de las jurisdicciones provinciales que enfrenten situaciones de emergencia financiera”.

Para conseguir esos fondos la Nación debió recurrir a nuevos impuestos; entre ellos sobre la venta al público de cada paquete de cigarrillos, 8%, sobre los intereses y ajustes de depósitos a plazo fijo en moneda nacional o extranjera, impuesto adicional de emergencia del 2.2%, sobre la transferencia de títulos públicos, impuesto adicional de emergencia entre el 5 y el 7.5 por mil.

La distribución de estos fondos beneficio durante su año de vigencia a un grupo de 15 provincias, que en su mayoría son las mismas que recurrieron también al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional. Desde 1989, la ley 23.562¹⁷ asignó a cada provincia, un importe máximo igual al monto que le había correspondido en el mes de diciembre de 1988.

En la etapa radical de vigencia de la Ley (1988-1989) y en los primeros años de la presidencia de Menem (1989-1991), a través del método de retrasar las transferencias en un contexto inflacionario; a partir de allí, hubo múltiples modificaciones de la Ley 23.548¹⁸ que fueron construyendo el famoso “laberinto”, esquema que refleja el oscuro

mapa de modificaciones del sistema original y que permite hacer la arqueología de la batallas por los recursos fiscales entre la Nación y las Provincias y, en menor medida, entre las propias provincias.

La masa coparticipable establecida por la ley 23.548¹⁹ fue modificada en el 11% de la recaudación del IVA (cuya alícuota en ese momento era del 18%), se afectó a la atención de los sistemas de seguridad social nacional, provinciales y municipales (90% al primero y 10% a estos últimos); el 100% de lo recaudado por el impuesto a los Bienes Personales, fue distribuido con el mismo fin y en las mismas proporciones; el 50% de la recaudación del Impuesto a los Activos se destinó a gastos en educación (hasta mediados de 1995 cuando se deroga), el 100% de los Impuestos Unificados (Seguro) fue destinado a cubrir los desequilibrios del Instituto Nacional de Reaseguros (en adelante INDER); el 20% del Impuesto a las Ganancias se destinó al sistema de seguridad social de la Nación. De este impuesto ya se derivaba el 10% al “Fondo de Reparación Histórica” del conurbano de la provincia de Buenos Aires, el 4% a las otras provincias y el 2% al Tesoro Nacional; el 15% de la recaudación coparticipable bruta se destinó a financiar el sistema nacional de seguridad social a través de un acuerdo con las provincias, que aceptaron esta precoparticipación a cambio de una compensación en garantía; el incremento del 3% en la alícuota del IVA en abril de 1995 no pasó a engrosar la masa coparticipable, sino que se destinó a un fondo especial para el equilibrio fiscal; el descenso de las tasas de los impuestos internos decidida en abril de 1996 afectó la recaudación, y por consecuencia la masa coparticipable. En su lugar, se dispuso elevar el Impuesto a los Combustibles que, no es coparticipable. Es decir que estas últimas reformas repercuten directamente sobre las provincias y benefician a la Nación (el 34% del Impuesto a los Combustibles es para la Nación y el resto tiene asignación específica).

En consecuencia, la masa coparticipable antes conformada por todos los impuestos nacionales, con algunas excepciones, ahora se veía reducida al 64% de la recaudación del Impuesto a las Ganancias, 89% de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, 100% de los Impuestos Internos y el 50% del Impuesto a los Activos (derogado en 1995).

Debemos aclarar que no solo el Impuesto a los activos ha sido derogado. La recaudación de los Impuestos Internos ha sido recortada en 1996 al reducirse de las alícuotas de muchos de los productos hasta el momento gravados, y la intención oficial es de derogarlos. Por lo tanto, en los próximos años la masa coparticipable estará reducida a la recaudación del IVA y del Impuesto a las Ganancias.

A partir de aquí la Nación disminuyó sus gastos privatizando lo que pudo privatizar y transfiriendo a las provincias la responsabilidad sobre servicios esenciales, que para ser financiados las obligo a recurrir a los impuestos coparticipables.

A fines de 1991 se dispuso la transferencia de la administración y financiamiento de los servicios educativos que aun quedaban en manos del Ministerio de Cultura y Educación, fundamentalmente colegios secundarios, y el Consejo Nacional de Educación Técnica (CONET); algunos hospitales y programas sociales a los gobiernos provinciales y a la MCBA.

Los presupuestos provinciales no recibieron fondos de la Nación en contrapartida por los nuevos servicios por cumplir. Es decir que la descentralización de funciones no fue consecuencia de un análisis previo de los beneficios del federalismo, sino que fue uno de los instrumentos por medio de los cuales el estado nacional mostro sus cuentas a los organismos internacionales con menor nivel de gastos.

La transferencia de los establecimientos secundarios, los hospitales y los servicios ferroviarios interurbanos “no son justificados en función del mejoramiento pedagógico, de la superación de los problemas sanitarios y de atención de la salud

pública, o de un aumento de eficiencia y calidad de los servicios de transporte, sino en la disminución de las erogaciones a cargo del presupuesto nacional.

El gobierno central estaba cumpliendo su objetivo: reducir el presupuesto de la administración. Para ello vendió los activos públicos y modifico la distribución primaria y secundaria de la coparticipación.

La transferencia de servicios se inicio en 1992, y fue incluida en el Presupuesto de la Administración Publica Nacional. Allí se fundamenta la capacidad de las provincias para absorber los servicios transferidos en el hecho de que el aumento de la recaudación prevista les permitiría solventar sin inconveniente el aumento de sus erogaciones. Es decir, una finalidad fiscalista de corto plazo.

La capacidad de gestión del estado nacional es aún muy superior a la mayor de los estados provinciales, lo cual es por ahora un impedimento para una descentralización eficaz de funciones, e impide esperar de ella buenos resultados para la comunidad. Sin una fuerte coordinación de políticas, la descentralización indiscriminada puede agudizar tendencias de desintegración y desestructuración del estado nacional, antes que de un genuino federalismo.

El 12 de agosto de 1992, se firmo el denominado “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales”, que comenzó a regir en septiembre y modifico la distribución primaria de los recursos, ya que las provincias ceden el 15% de la masa coparticipada al Tesoro Nacional para atender el pago de las obligaciones previsionales nacionales y otros gastos operativos que resulten necesarios; las provincias ceden una suma fija mensual del total de la masa coparticipable para ser distribuida en forma de montos prefijados en el acuerdo, a aquellas provincias con desequilibrios fiscales. La Nación se compromete a transferir a las provincias firmantes una cantidad mínima de pesos mensuales hasta el 31 de diciembre de 1993. Las partes ponen un límite del 10%

al aumento de sus gastos corrientes de 1993 con relación a 1992, incluyendo los servicios transferidos.

Adquiere carácter automático la remisión a las provincias de los recursos del FONAVI, Consejo Federal de Agua Potable y Saneamiento, Fondo de Desarrollo Eléctrico del Interior y Fondo Vial Federal. Las provincias asumen la responsabilidad de afrontar el pago de los servicios de los préstamos acordados por organismos internacionales. Las partes se comprometen a firmar los convenios por transferencias de servicios.

El 12 de agosto de 1993 se firmo el “Pacto para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, llamado “Pacto Fiscal II” por el cual las provincias se comprometieron a: derogar en sus jurisdicciones el impuesto a los sellos, los impuestos provinciales específicos a la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, los gravámenes a intereses a plazo fijo y en caja de ahorros, a los débitos bancarios y a la nomina salarial; promover la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos que los impuestos provinciales antes mencionados. También se comprometieron a modificar el impuesto a los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de las siguientes actividades: producción primaria, prestaciones financieras, compañías de capitalización y ahorro, administradoras de fondos comunes de inversión y de fondos de jubilaciones y pensiones y compañías de seguros, compraventa de divisas, producción de bienes (industria manufacturera), construcción de inmuebles, prestaciones de servicios de agua, electricidad, gas. Otro de los puntos en los cuales las provincias se comprometieron fue en compensar la posible falta de ingresos, las provincias debían eliminar exenciones, desgravaciones y deducciones a actividades no incluidas en el listado anterior y adecuar las alícuotas aplicables a las actividades no exentas. Modificar a partir del 1ero de enero de 1994 los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria. Recomendar a los municipios la modificación de las tasas viales y de

mantenimiento de caminos. Intensificar las tareas de fiscalización y control de sus organismos recaudadores, tratando de compatibilizarlos en todas las jurisdicciones. Sustituir el Impuesto a los Ingresos Brutos en un plazo no mayor a tres años, por un impuesto general al consumo. Obligar a que las valuaciones y alícuotas con relación a los impuestos sobre las patentes de automotores guarden uniformidad en todas las jurisdicciones. Privatizar o concesionar total o parcialmente los servicios, prestaciones y obras a cargo total o parcial de las provincias. Desregular la actividad comercial y profesional. Bajar el costo judicial. Adherir a la política federal en materia de minería, portuaria y de medicamentos. Reconocer los controles federales sobre medicamentos y alimentos. La Nación se compromete a direccionar los tributos percibidos en el mismo sentido en que se comprometen las provincias, eliminar el impuesto sobre los activos afectados a los procesos productivos, disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral, organizar y poner en marcha un sistema que viabilice el financiamiento a mediano y largo plazo para el sector agropecuario y de la construcción, aceptar la transferencia al Sistema Nacional de Previsión Social de las Cajas de Jubilaciones Provinciales, respetando los derechos adquiridos, a través, de convenios particulares con cada jurisdicción.

Asegurar que las reducciones en los costos o aumento de los beneficios de las empresas prestadoras de servicios públicos resulten a favor de los usuarios y consumidores.

Todos estos hechos que fueron ocurriendo durante el desarrollo histórico que planteamos de la coparticipación, como los mecanismos de reparto que fueron acumulándose en poder de la Nación, sumados al hecho de que la complejidad de los procedimientos modernos de comercialización y concentración de riquezas hace más difícil la localización geográfica para determinar si se trata de recursos tributarios devengados por actividades de una provincia u otra, han llevado al esquema original a

una crisis, que culminó en la aceptación tácita por las provincias de una realidad que les aparece como incontrastable, y, resignando facultades constitucionales que le son propias, terminaron sometiendo a sistemas de reparto como el de la “coparticipación”. Surgieron numerosas leyes como lo fuimos estudiando en el desarrollo de este trabajo final que establecieron distintos procedimientos de reparto de una cada vez más grande masa común recaudada por la Nación.

Como consecuencia directa de esta predica, la nueva Constitución Nacional incluyó en su texto la necesidad de la concertación de todas las provincias alrededor de un mismo esquema de distribución.

La Constitución Nacional vigente desde la reforma de 1994 incluyó serias modificaciones en el esquema federal de imposición y distribución de los recursos tributarios.

3.6.- Reforma Constitucional 1994. Artículo 75 Inciso 2 y Disposición Transitoria Sexta.

La reforma constitucional, por medio del artículo 75, inciso 2, C.N.²⁰, se introdujo en las potestades de recaudación y estableció la concurrencia de la Nación y las provincias en la creación de los impuestos indirectos; definió la composición de la masa de recursos que serán coparticipables entre la Nación y las provincias, y determinó un mecanismo que venía funcionando con rango superior al de ley común, pero inferior al constitucional, y con carácter “transitorio”: el método de la coparticipación federal de impuestos.

Decimos “superior a la ley común” porque se hallaba legislado entonces, y hasta hoy, por una ley-convenio dictada por el Congreso (la ley 23.548²¹, reformada por ley 24.468²²) y que cuenta con la adhesión de todas las provincias.

Entendemos que la ley-convenio constituye el punto neurálgico de un nuevo orden institucional, que la norma reformada en 1994 ha traído como novedad y punto de

partida para un intento de alcances extraordinarios, en la medida en que los argentinos estemos dispuestos a emprender una renovada visión del federalismo.

Estimamos que estos elementos masa coparticipable, criterios, control y fiscalización, organismo fiscal federal y ley-convenio, integran un todo que constituye la base de un nuevo pacto federal, que se debe hacer operativo y vigente a la mayor brevedad posible, porque su ausencia, o el estado de dilación que hoy transita, significan un daño grave y permanente para uno de los pilares de nuestra forma de gobierno, establecido en el artículo 1 de la Constitución Nacional²³, como es el orden federal. Asimismo, constituye un nuevo e injustificado incumplimiento de los plazos previstos para las leyes especiales, que la reforma de 1994 previo, en este caso, en la disposición transitoria sexta²⁴.

El hecho de que podamos comprobar la existencia de un mecanismo de coparticipación fundado en una ley- convenio, anterior a la reforma constitucional de 1994, que prevé algunos criterios y una Comisión Federal de Impuestos que cumple algunas funciones de control, en nada subsana ni justifica la omisión institucional y el estado de incumplimiento constitucional en que nos hallamos.

4.- Conclusión.

Como corolario de este primer capítulo concluimos que a pesar de la evolución histórica que presenta la C.F.I. no fue suficiente para promulgar un nuevo régimen que pueda resolver todas las deficiencias que presenta su régimen actual.

Como hemos descripto, la coparticipación federal de impuestos ha ocupado un lugar central en la agenda política de las últimas décadas.

Se pensaba en la reorganización de la coparticipación federal, ya que presentaba e incentivaba conductas fiscales irresponsables, por lo tanto era un objetivo de primer orden dentro de la agenda de gobierno.

Sin embargo, fue imposible promulgar un nuevo régimen. Hacer consistente con el ajuste estructural tanto la distribución primaria como en la pelea interprovincial por la distribución secundaria, era contradictorio con los intereses de muchos gobernadores, actores políticos claves en la gobernabilidad argentina.

Alrededor de este federalismo argentino, se sostiene un sistema basado en la reasignación regional de recursos, que va desde las provincias centrales hacia las de la periferia y las áreas despobladas.

Si esto es así, y tomando nota del escenario político y fiscal vigente, no existen incentivos, básicamente, extrema escasez de recursos, que induzcan a la Nación y a las provincias a promover el cambio de un sistema que toca tantos elementos sensibles del escenario político. Puntualmente, si la Nación negocia razonablemente la aplicación en las provincias de parte de su excedente fiscal, por ejemplo el plan de obras en proceso de ejecución, es difícil pensar que habrá una nueva ley de coparticipación en el mediano plazo.

Una vez que el laberinto de la coparticipación deje de ser el eje de la relación Nación – Provincias, será mucho más fácil mejorar nuestro federalismo, al igual que la reforma de las relaciones fiscales interestadales y promulgar un régimen de coparticipación de acuerdo a la realidad actual.

En el año 1994 nuestra C.N. introduce serias modificaciones entre ellas la reforma del artículo 75 inciso 2 de la C.N.²⁵, que actualmente se encuentra vigente y no solo prevé el método de la coparticipación federal y determina la masa de impuestos que la componen; también establece los criterios de distribución, crea un órgano de control y fiscalización de la ejecución del precepto constitucional y, lo que es fundamental, ordena el dictado de una ley-convenio que establecerá los regímenes y criterios concretos de organización tributaria federal.

Finalmente concluimos que haciendo un desarrollo de la historia de la C.F.I. tratamos de abordar el marco constitucional, legal y normativo por el que la misma fue regulada, para de esta forma llegar a la ley 23.548²⁶, actualmente vigente y que rige la C.F.I. y el artículo 75 inciso 2²⁷ que regula los principales puntos de la misma.

En el siguiente capítulo nos ocuparemos de la ley 23.548²⁸ que es la norma que rige actualmente la C.F.I.

Capítulo II

LEY DE COPARTICIPACION DE RECURSOS FISCALES. **LEY 23.548. LEY-CONVENIO.**

SUMARIO: 1.- Introducción. 2.- Ley-Convenio. 2.1.- La naturaleza de la Ley-Convenio. 2.2.- Contenidos de la Ley-Convenio. 2.2.1.- Los regímenes específicos de coparticipación. 2.2.2.- Supuestos implícitos en la automaticidad de remisión de los fondos. 2.2.3.- Mecanismos concretos de distribución entre las partes. 2.2.4.- Determinación de quien recauda la masa coparticipable: el recaudador y distribuidor de la masa coparticipable. 2.2.5.- La integración del Organismo Fiscal Federal. 2.3.- Metodología de sanción. 2.3.1.- Cámara de Origen. 2.3.2.- La mayoría especial. 2.3.3.- Modificación unilateral y reglamentación. 2.3.4.- “Aprobación” por las provincias. 3.- El método de coparticipación. 3.1.- El significado jurídico de la coparticipación. 3.2.- El contenido jurídico de la coparticipación. 4.- Conclusión.

1.- Introducción.

En este capítulo desarrollaremos todo lo referente a la Ley de Coparticipación de Recursos Fiscales 23.548²⁹; comenzaremos exponiendo las diferentes posturas sobre su naturaleza fundamentando las mismas, su contenido, los regímenes específicos de coparticipación, los supuestos implícitos en la automaticidad de remisión de los fondos, los mecanismos de distribución entre las partes, determinando quien recauda y quien distribuye la masa coparticipable, como también la integración del organismo fiscal federal. Analizaremos la metodología de sanción como también las limitaciones para su reforma y reglamentación.

Esta ley deberá precisar los alcances y posturas que darán marco a los posibles sistemas de coparticipación que la misma ley deberá prever. Esta ley es el marco dentro del cual se desenvolverá el método, o los métodos de coparticipación de impuestos, tema que veremos en este capítulo al finalizar los aspectos generales de la ley.

El análisis de esta ley es de suma importancia porque a partir de la misma determinaremos que criterios establece para la distribución, y si los mismos coinciden o no con la C.N. y la utilización y aplicación de los principios.

A partir del análisis del material doctrinario y de la interpretación de los mismos determinamos que esta ley; fue sancionada el 7 de Enero de 1988 y promulgada el 22 de Enero de 1988, con la finalidad de instrumentar un necesario acuerdo previo entre las provincias y la Nación para el ejercicio de la facultad que desde la nueva Constitución de 1994 es compartida entre ellas.

La fijación de los contenidos que habilita la norma constitucional no es facultad de ninguna de las partes por sí sola. Tampoco es concurrente, porque no puede ser ejercida por una de ellas sin el concurso de la otra. Y la adhesión de cada provincia se efectúa mediante una ley, esto lo vemos claramente en el artículo 9 inciso a y b³⁰ de la ley.

La ley-convenio deberá contener en su marco aquellos procedimientos tendientes a encontrar soluciones y salidas en un tema difícil como es el reparto de recursos escasos. Los procedimientos deberán contemplar los mecanismos apropiados para solucionar conflictos y deberán ser legítimos, que serán aquellos que todos pueden aceptar razonablemente como libre e iguales cuando tienen que tomarse decisiones colectivas y falta normalmente el acuerdo.

Este régimen se autocalifico de transitorio por un plazo de dos años, pero permitió su prórroga automática ante la inexistencia de un régimen que lo sustituya. A la fecha no hay nuevo régimen. De hecho, el tema se está discutiendo en el Congreso Nacional.

2.- Ley-Convenio.

2.1.- La naturaleza de la Ley-Convenio.

En cuanto a la naturaleza de la ley-convenio hay varias posiciones que las nombraremos muy brevemente, una posición la denomina “ley contrato” por quienes sostienen su naturaleza contractual³¹, otra posición que disiente con la anterior que sostiene que más que de un contrato se trata de un tratado interprovincial o, como también se lo ha denominado, “tratado interjurisdiccional interno”³².

Otra posición es la de Luqui³³ en el sentido de que no hay duda de que se trata de un pacto celebrado entre las provincias y el gobierno federal, este pacto, cabe perfectamente dentro de lo establecido en el artículo 125 de la C.N³⁴.

El nuevo texto constitucional exige la celebración, o supone la existencia, de un acuerdo imprescindible que se halla implícito en el propio hecho de la atribución por los constituyentes de una facultad compartida a la Nación y a las provincias. Potestad compartida de organizar la distribución de los recursos federales que la Constitución establece, conforme a las pautas y criterios que ella misma también estipula en forma

expresa, y que no puede ser ejercida por una sin el concurso de las otras y viceversa. Estamos frente a un acuerdo obligado por la Constitución.

Por su parte señala Pedro J. Frías que la ley convenio es un instrumento de concertación pero distinta de los tratados interprovinciales que prevé el artículo 125 de la C.N.³⁵

Esto es así porque en la ley-convenio es el gobierno federal el que convoca a las provincias a un contrato de adhesión “mientras que” en el tratado interprovincial o en otras figuras convencionales, subyacen más posibilidades de negociación que en la ley-convenio³⁶. Esto ha llevado a Barrera Buteler a afirmar que se trata de una forma de contratación semejante a los contratos de adhesión en el derecho privado, en los que las condiciones contractuales, ya sea todas o algunas, están prefijadas por una de las partes unilateralmente³⁷.

Entendemos que la ley-convenio está más cerca de un tratado interprovincial, al cual se acercan la Nación y las provincias en un acuerdo de coordinación para el ejercicio de facultades concurrentes, como es el de crear impuestos indirectos, y de reglamentación de la facultad extraordinaria compartida de redistribuir, que el nuevo texto constitucional impone que sea llevado a cabo bajo el control (otra facultad compartida) de un organismo federal.

Estudiada su naturaleza y comprendida, estamos en condiciones de analizar y comenzar con el desarrollo de los contenidos de esta ley.

2.2.- Contenidos de la Ley-Convenio.

En cuanto a los contenidos que debe contemplar la ley convenio expresa e implícitamente surgen del texto del inciso 2 del artículo 75 C.N.³⁸ y son: 1) los regímenes específicos de coparticipación; 2) los elementos implícitos en la automaticidad de la remisión de fondos; 3) los mecanismos concretos de distribución

entre las partes; 4) la determinación de quien recauda la masa coparticipable; y 5) la integración del organismo fiscal federal.

2.2.1.- Los regímenes específicos de coparticipación.

El texto constitucional incluye como materia de la ley convenio “regímenes de coparticipación”. A esos regímenes de coparticipación les impone un marco de condiciones específicas que surge de la propia norma: automaticidad de la remisión de los fondos, entre quienes se practicará la distribución, los criterios de distribución y la no transferencia de competencias, servicios y funciones sin la respectiva reasignación de recursos.

El 2 párrafo del inciso 2 del artículo 75, C.N.³⁹, al referirse a “regímenes de coparticipación”, lo hace en plural, como destaca Bulit Goñi, quien se pregunta si lo que la norma exige es una ley-convenio con varios sistemas de coparticipación como hoy nos muestra la realidad⁴⁰.

Podemos contestar seguramente que es así. La Constitución prevé el dictado de una sola ley-convenio en cuyo marco se podrían establecer uno o más métodos de coparticipación; es por ello, precisamente, que sostenemos que la ley –convenio excede en mucho a una mera ley de coparticipación.

Del texto normativo surge, entonces, que pueden ser acordados distintos regímenes para distribuir los recursos con diversos porcentajes en función de variados criterios. La ley-convenio podrá establecer, para lo recaudado en distintos impuestos, diversas formas de reparto en función de variados criterios siempre dentro de los que la Constitución establece en el propio inciso 2 del artículo 75, C.N.⁴¹ Esta multiplicidad posible no veda que pueda existir un régimen único.⁴²

No parece criticable que la normativa otorgue un margen de acción a lo que en definitiva será el contenido de los acuerdos interestatales que harán vigente a la ley-convenio. Por otra parte, atento a que según acreditada doctrina la selección de este

método de coparticipación habría excluido a los demás,⁴³ la posibilidad de establecer distintos “regímenes” atempera la aparente rigidez metodológica que se podría atribuir al nuevo texto constitucional.

2.2.2.- Supuestos implícitos en la automaticidad de remisión de los fondos.

El texto constitucional ha instaurado como uno de los roles primordiales de la ley-convenio el garantizar la “automaticidad en la remisión de los fondos”. Esta garantía de la Constitución Nacional se traduce necesariamente en la obligación de los legisladores de prever los mecanismos y procedimientos administrativos y tributarios para producir el resultado exigido⁴⁴.

El hecho de que la automaticidad resulte simpática a las aspiraciones provinciales, no ha impedido alguna crítica interesante, de carácter fuertemente centralista, que sostiene que la automaticidad imposibilita la formación de un superávit fiscal, para constituir un fondo de estabilización que permita efectuar correcciones y atender casos extraordinarios. Esta posición omite considerar que hay otros mecanismos que la Constitución prevé para la atención de esos casos extraordinarios como son los aportes del Tesoro de la Nación o el establecimiento provisorio, por tiempo determinado, de un impuesto directo.

Varios autores han puesto énfasis en proponer a la descentralización como mecanismo adecuado y recomendable para ser incorporado en la nueva ley-convenio. Para nosotros la descentralización es la única manera de garantizar el carácter automático que la Constitución exige tanto de la recaudación como del reparto. Descentralización que podría consistir en la propia delegación total o parcial de facultades de recaudación de alguno o algunos de los tributos nacionales a las provincias. El reparto total o parcial en el mismo lugar y por las mismas reparticiones

administrativas en las cuales se recauda es uno de los pasos que una verdadera automaticidad exige.

La norma implícitamente impone un sistema de descentralización que significa incluir también el principio de subsidiariedad que ha sido reclamado por la doctrina, y que en un primer momento integro el texto de las normas en proyecto. Dice Frías que por subsidiariedad, a igualdad de eficacia, se prefiere a los particulares sobre el Estado, al municipio antes que a la provincia y a la provincia antes que a la Nación⁴⁵.

En todos los casos se deberá dotar al organismo fiscal federal de los medios indispensables para promover las sanciones y denuncias necesarias que aseguren el estricto cumplimiento de esta nueva garantía de naturaleza federal. Garantía que, obviamente, se ha creado a favor de las provincias que son generalmente las destinatarias del reparto, cuyo carácter automático excede cualquier consideración sobre velocidades de procedimientos.

El Pacto de Coparticipación Federal de Impuesto (en adelante P.C.F.I.) prevé un mecanismo que parece ágil y que permite una información “en tiempo real” sobre los montos ingresados a cada jurisdicción.

El mismo emplea erróneamente el término “transferencia”, que alude más bien a un concepto técnico bancario. No se trata de una mera transferencia, sino que la Constitución habla de remisión; por algo el constituyente, conociendo la ley 23.548, que usa el término “transferencia” en su artículo 6⁴⁶, no empleo igual concepto. Ello se debe a que no siempre la transferencia a una cuenta implica realmente la remisión de los fondos.

Y esto es así porque es muy común que la mencionada cuenta exhiba un saldo favorable al Estado nacional, o a algunas de sus reparticiones, y se produzcan “compensaciones” no acordadas entre el recaudador (quien no opera en carácter de acreedor o de cesionario del crédito) y el beneficiario Estado provincial, que está

recibiendo los fondos no en carácter de acreedor quirografario del Estado nacional, sino por un derecho propio que emana de la Constitución Nacional y de sus propias facultades impositivas que ha delegado en el órgano federal a través de este régimen de coparticipación. El concepto remisión es más preciso que “transferencia”.

2.2.3.- Mecanismos concretos de distribución entre las partes.

Cuando el inciso 2 del artículo 75, C.N.⁴⁷, define los criterios de distribución, señala la norma que tal distribución se establecerá “entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas”.

Es evidente que la norma ha determinado la existencia de dos intereses: los de rango federal, de tipo general, y los provinciales, de rango local. No cabe duda de que ha incluido a la ciudad autónoma de Buenos Aires en el segundo grupo de interés. Esta primera distribución de lo recaudado es la que se denomina distribución primaria⁴⁸.

Luego prevé la distribución “entre éstas”, es decir, entre las provincias y la ciudad de Buenos Aires integrando ésta el grupo como una provincia más.

Algunos autores advierten sobre la inclusión en la ley convenio de los porcentajes de distribución; dice Rosatti que con este sistema se instala la discusión sobre los índices o pautas de distribución primaria (Nación-provincias) y secundaria (entre provincias)⁴⁹. Nosotros entendemos que la norma no debe contener los índices o los porcentajes, sino las pautas para determinarlos y los mecanismos para discutirlos y revisarlos.

La Constitución no prevé la determinación de porcentajes; es más, incluirlos traiciona el texto constitucional porque destruye el carácter esencialmente dinámico que implican los criterios seleccionados por la norma del 3er párrafo del inciso 2 del artículo 75, C.N.⁵⁰. Deben estar precisados los criterios para arribar en cada caso al porcentaje correspondiente, pero no pretender estratificar un porcentaje coyuntural.

No será de aplicación, a menos que el propio organismo fiscal federal la adopte expresamente, la Ley de Procedimientos Administrativos de la Nación 19.549⁵¹, dictada para el funcionamiento de la Administración Nacional; los Poderes Ejecutivo y Legislativo carecen de facultades para imponerle al organismo fiscal federal su sistema de procedimientos.

Los procedimientos deberán contemplar los mecanismos apropiados para solucionar conflictos.

La ley-convenio deberá contener en su marco aquellos procedimientos tendientes a encontrar soluciones y salidas en un tema difícil como es el reparto de recursos escasos. Pero un procedimiento legítimo es un procedimiento que todos pueden aceptar razonablemente como libre e iguales cuando tienen que tomarse decisiones colectivas y falta normalmente el acuerdo.

2.2.4.- Determinación de quién recauda la masa coparticipable: el recaudador y distribuidor de la masa coparticipable.

La ley-convenio deberá determinar cuál será el órgano que efectuara la recaudación y, consecuentemente, la posterior remisión automática de los fondos a la Nación, las provincias y a la ciudad de Buenos Aires.

Esta determinación se halla implícita en la norma del inciso 2 del artículo 75, C.N.⁵², porque resulta esencial a efectos de garantizar el efectivo cumplimiento de la norma en cuestión; ya sostuvimos que el procedimiento de coparticipación implica la existencia de coparticipes y de alguien que lleve a cabo la distribución.

La recaudación estará a cargo de un órgano designado en la ley-convenio que bien puede ser la actual Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), bajo la ineludible supervisión y control del organismo fiscal federal, que también determinará la ley-convenio.

2.2.5.- La integración del Organismo Fiscal Federal.

Como veremos cuando analicemos este instituto, en la ley convenio se deberá incluir la forma de integración de los representantes de todas las provincias y de la ciudad de Buenos Aires en la composición del órgano de control y fiscalización. También debe estar integrado por algún representante de la Nación.

Concluido el desarrollo de los puntos que conforman el contenido de la ley-convenio, desarrollaremos la metodología de sanción y las particularidades que la misma debe respetar.

2.3.- Metodología de sanción.

La ley-convenio deberá revestir una serie de particularidades respecto de los siguientes puntos: 1) su Cámara de origen; 2) la mayoría especial; 3) su imposibilidad de modificación unilateral y reglamentación; 4) la aprobación por parte de las provincias.

2.3.1.- Cámara de Origen.

Se ha determinado que es el Senado de la Nación la Cámara que dará origen a la ley-convenio. Idéntica iniciativa se ha establecido en el artículo 75, inciso 19, C.N.⁵³, para aquellas normas tendientes a “proveer el 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” y en el artículo 75, inc.3, C.N.⁵⁴, para crear asignaciones específicas.

Nosotros consideramos que se deben tener presentes dos aspectos: en primer lugar estamos frente a un acuerdo estructural del sistema federal para la distribución de los recursos que provienen de la recaudación de las contribuciones que contempla la Constitución Nacional; y no estamos frente a un impuesto. En segundo lugar, es evidente que la normativa constitucional pretende que sea con la iniciativa de las propias provincias y la ciudad de Buenos Aires, representadas en un pie de igualdad,

artículo 54 C.N.⁵⁵, que se ponga en marcha el procedimiento para que se establezca la ley-convenio.

El Senado elaborara su iniciativa sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias como exige el artículo 75, inciso 2, C.N.⁵⁶, en forma expresa. No obstante no se deberá tomar en forma excesivamente formal, ya que la oportunidad y lugar para esos acuerdos, (la norma no dice “tratados”, ni “pactos”, sino que usa el término genérico) podría ser el propio Senado de la Nación.

El propio proyecto de la ley-convenio puede constituir el acuerdo previo, o los principios de él, que la Constitución prevé, repetimos, de modo genérico, no formal.

2.3.2.- La mayoría especial.

La mayoría absoluta está constituida por un número que signifique un equivalente a más de la mitad de los miembros de la Cámara; en este caso, es de cada una de ambas Cámaras. Esta exigencia tiene por finalidad otorgar máxima rigidez a la norma resultante, tal como la propia Convención Constituyente lo ha hecho en otros casos, como por ejemplo en el caso de iniciativa popular, del régimen electoral y de partidos políticos, para elevar la jerarquía constitucional de un tratado, etc.

La norma aclara que se trata de la totalidad de los miembros porque era muy reciente la discusión acerca de si la mayoría necesaria de los dos tercios, previstos por el artículo 30, C.N.⁵⁷, para la reforma constitucional, lo era de los miembros totales o presentes en la sesión.

Entendemos que esa totalidad está tomada sobre la base del total ideal de miembros de cada Cámara; es decir, sobre los miembros que cada una de ellas debe tener conforme al texto constitucional, y no sobre la cantidad que de hecho, circunstancialmente, integren en total esa Cámara.

2.3.3.- Modificación unilateral y reglamentación.

La Constitución aclara que la ley-convenio no podrá ser modificada unilateralmente. Esto comprende esencialmente a la Nación considerada en sus tres poderes. Ni el Poder Ejecutivo ni el Congreso ni el Poder Judicial podrán modificar el contenido de la ley-convenio.

El Poder Legislativo Nacional no podrá introducir modificaciones que no cuenten con la adhesión de las provincias. La experiencia inmediata pone de manifiesto numerosas leyes de naturaleza impositiva que modificaran la coparticipación establecida por la ley 23.548⁵⁸, y que no contaron con la adhesión de las provincias⁵⁹, hallándonos “con decisiones adoptadas por la Nación que lisa y llanamente desconocen el compromiso asumido en el marco de la ley 23.548.”⁶⁰

Nótese que si en la ley convenio se introducen porcentajes o montos fijos, como los hay, cada vez que el Congreso establezca una asignación específica, de acuerdo al artículo 75, inciso 3, C.N.⁶¹, estará introduciendo modificaciones unilaterales a la mencionada ley-convenio.

Asimismo, estaremos ante una modificación unilateral, vedada expresamente por la Constitución Nacional, cuando el Congreso Nacional introduzca modificaciones en el monto de la masa coparticipables por medio del establecimiento de los contenidos de los regímenes promocionales que puede otorgar, según el artículo 75, inciso 18, in fine, C.N.⁶² Esto significa que cada vez que el legislador acuerde “concesiones temporales de privilegio”, y ellas consistan en el no pago, o en la postergación más o menos gratuita en el pago de impuestos que integran la masa coparticipable, estará introduciendo una modificación unilateral en el régimen de la ley-convenio. Modificación que es inconstitucional sino cuenta con el acuerdo expreso de las provincias signatarias.

Tampoco podrá modificarla el Poder Ejecutivo en virtud de norma alguna; por esa razón se le ha vedado su reglamentación. El Ejecutivo no podrá ejercer la facultad

del artículo 99, inciso 2, C.N.⁶³, de expedir los reglamentos para poner en ejecución esta ley-convenio. De este modo se mantiene a la ley-convenio a resguardo de las injerencias que podría tener el órgano controlado, en este caso el Ejecutivo, sobre el esquema destinado a controlarlo a él mismo.

De igual modo, la reglamentación por parte del Ejecutivo podría constituir una interferencia en las tareas de control y fiscalización, que la Constitución le ha encomendado al organismo fiscal federal. Es otra razón para descartar la idea de la reglamentación por decreto nacional adherido por otros decretos provinciales.

Como es obvio, tampoco podría ejercer la facultad extraordinaria de modificar la ley-convenio mediante algún decreto de necesidad y urgencia, en razón de que la misma norma que habilita su dictado excepcional, artículo 99, inciso 3 C.N.⁶⁴, prohíbe que recaiga sobre la materia tributaria en forma expresa y específica. A esto se suma un problema de tipo oncológico, dado que jamás podría el ejecutivo ejercer facultades legislativas que no posee ni siquiera el Congreso por estarle vedado por la propia Constitución; ello se debe a que la materia del decreto de necesidad y urgencia debe ser de naturaleza legislativa.

La única posibilidad que posee el Poder Ejecutivo de incidir en el contenido de la ley-convenio es con oportunidad de su promulgación y el ejercicio del veto.

Esta oportunidad de hacer uso del derecho de veto, claro está, únicamente puede ser ejecutada una vez que ha sido sancionada por el Congreso Nacional, antes de su promulgación, y siempre antes de que la aprueben las provincias. Esto es así porque la norma constitucional se refiere, en todo momento al trámite normal de ley, sin que se pueda interpretar que algunos de los pasos pueda ser excluido. La ley-convenio es primero ley de la Nación, con todos sus elementos y requisitos, y luego es sometida a la adhesión de las provincias para obtener su real vigencia.

Finalmente, tampoco las provincias podrán modificar en forma unilateral los contenidos de la ley-convenio que han aprobado.

2.3.4.- “Aprobación” por las provincias.

Las provincias, excluida la ciudad de Buenos Aires, deberán aprobar la ley-convenio para que ésta se ajuste a los requisitos de la norma constitucional. “La aprobación es el acto administrativo que acepta como bueno un acto de otro órgano administrativo, o de una persona particular, otorgándole así eficacia jurídica”⁶⁵. “Esta definición implica aceptar que la declaración de voluntad administrativa principal, creadora del acto, configurándose un acto complejo. Por consiguiente, el acto no queda perfecto ni produce sus efectos naturales, hasta tanto sobreviene la aprobación”⁶⁶. Quiere decir que el acto de aprobación de las provincias otorgara eficacia jurídica a la ley del Congreso, que pasará, recién ahí, a ser la ley-convenio que la Constitución previó.

Consideramos que no ha sido feliz la terminología empleada por la norma del artículo 75, inciso 2, C.N.⁶⁷, al usar el término “aprobación”. Esto es así porque, como hemos dicho, el concepto empleado en el sentido propio del derecho público, en especial del derecho administrativo, tiene efectos de control de un órgano sobre otro.

Por ello es que la aprobación tiene efectos retroactivos al momento en que se dicto el acto aprobado, mientras que en el caso en análisis la provincia no necesariamente está obligada a someterse con carácter retroactivo al régimen de distribución que “aprueba”.

El acto que es aprobado por otro órgano podría ser modificado, y sometida la modificación a la aprobación de las provincias, dejando algunas dudas sobre que ocurre mientras esa aprobación está en trámite; mientras que si se trata de un tratado no se podría modificar de modo alguno que no sea con el concurso de la voluntad todos los suscriptores de él. Asimismo, podría ocurrir que la autoridad que dicto el acto que luego

fue aprobado decidiese revocarlo; nada le impediría a la autoridad emisora del acto revocar su acto aun cuando esté ya aprobado; este no es admisible en modo alguno en caso de la ley-convenio que aquí analizamos. El convenio sólo puede ser revocado o dejado sin efecto con el concurso de todas las voluntades que intervienen.

Las provincias no “aprueban” la ley dictada por el Congreso. Las provincias se adhieren o no a una ley que pretende instrumentar el ejercicio de una facultad compartida, que invisten Nación y provincias, y que ha sido elaborada sobre la base de acuerdos en los cuales ellas han sido participantes activas. Las provincias se adhieren porque sin su concurso esa norma carece por completo de validez.

Como lo sostuvimos antes, la ley-convenio tiene naturaleza de tratado interprovincial, y el acto en cuestión, más que de aprobación, es un acto de adhesión, de incorporación a un régimen de distribución de recursos tributarios y de reparto con las otras provincias cuya implantación es facultad que la Constitución atribuye en forma compartida a la Nación y a las provincias.

Por ello entendemos que la adhesión, mal llamada “aprobación”⁶⁸, deberá ser de todas las provincias en la medida que así surge del texto constitucional, porque se trata de un tratado interprovincial, y también porque, como ya dijimos, la coparticipación no solo consiste en una distribución de discursos, sino que implica necesariamente una transferencia de recursos de algunas provincias a otras.

La actual ley 23.548 prevé en su artículo 9⁶⁹ como se producirá la adhesión de todas las provincias, y ordena que ello se efectúe por ley de su Legislatura local imponiendo incluso su contenido. Es más: establece un plazo de ciento ochenta días, vencido el cuál la provincia reticente queda afuera de la distribución, por lo que se distribuye su parte entre las demás, artículo 16, 2do párrafo⁷⁰. Consideramos que es un exceso inconstitucional violatorio del régimen federal y del respeto hacia las

instituciones locales que garantiza el artículo 5, C.N.⁷¹ Lamentablemente, el P.C.F.I. ha introducido idéntica norma en su articulado.

La única forma de modificar la ley de coparticipación federal de recursos fiscales es mediante otra ley con acuerdo de todas las provincias conforme lo tiene resuelto la Comisión Federal de Impuestos y también lo ha confirmado la Procuración del Tesoro de la Nación cuando ha afirmado que no resulta posible modificar en forma unilateral los acuerdos entre la Nación y las provincias, por ninguna de ambas partes y que toda modificación del porcentual que le corresponde a las provincias en concepto de coparticipación impositiva, establecido a través de la negociación entre la Nación y las provincias, debe contar con la conformidad de todos los Estados intervinientes.

El acto de “aprobación” deber ser emitido por la autoridad provincial que corresponda según la Constitución local; será la autoridad que está facultada por ella para celebrar y concluir tratados y pactos interprovinciales.

Como expresamente lo expusimos en la introducción, finalizado los aspectos generales de la ley-convenio, comenzamos con el método de coparticipación porque esta ley constituye el marco dentro del cual se desenvolverá el mismo.

3.- El método de coparticipación.

Tanto el primer párrafo como el segundo del inc. 2 del art. 75.⁷², establecen específicamente el método de la coparticipación para la distribución de las contribuciones incluidas en la masa coparticipable. La nueva norma indica que los sistemas de coparticipación serán una de las materias de la ley convenio.

La distribución que encierra el método de la coparticipación implica una serie de definiciones de gravitación. En primer lugar, por el solo hecho de la selección del método de coparticipar; en segundo lugar, por la relación de fuerzas puestas de manifiesto, antes, en la distribución primaria con respecto al gobierno federal, y luego, en la relación inter pares de las provincias.

Estos sistemas son una clara y evidente expresión de la relación de fuerzas entre provincias, regiones y Nación, en un país determinado.

Creemos que en la actualidad es difícil pensar en otros métodos distintos de este que se viene aplicando desde el año 1935 y ha sido, de algún modo, “blanqueado” por la reforma constitucional.

3.1.- El significado jurídico de la coparticipación.

El diccionario define coparticipación como “participación común a varias personas”⁷³ y coparticipe a la “persona que tiene parte con otra u otras en una misma cosa”⁷⁴.

El concepto en el campo tributario implica también la presencia del sujeto a cargo de distribuir la cosa entre los coparticipes.

Dice Frías que la coparticipación es un sistema universal que unifica la programación y recaudación de ciertos impuestos para su redistribución posterior⁷⁵. Esta redistribución posterior necesariamente implica dos procedimientos jurídicamente relevantes; un procedimiento de reparto de los impuestos recaudados entre las mismas provincias de las cuales se los extrajo o de donde ellos provienen, lo que implica la realización de actos de administración de los recursos; y un procedimiento de transferencia de ingresos de unas provincias a otras en la medida en que el reparto no se ajuste a un criterio estrictamente proporcional a la contribución; esto implica la realización de actos de disposición de dichos recursos para aquellas provincias que reciben nominalmente menos de lo que ponen.

La relevancia jurídica de los distintos procedimientos nos lleva a poner de manifiesto que cuando la Constitución establece el procedimiento de la coparticipación esta previniendo un desprendimiento provincial de facultades que antes tenía y que ya no las tendrá. Ahora, la provincia se somete a un procedimiento en el cual puede ocurrir

que, según los criterios empleados, o bien deba conceder recursos propios en beneficio de otros, o bien se vea beneficiada con recursos provenientes de otras jurisdicciones.

3.2.- El contenido jurídico de la coparticipación.

Toda forma organizada de distribución de recursos dentro de un sistema federal exige cinco contenidos 1) sobre la conformación de la masa de impuestos a distribuir 2) sobre el método o los métodos a emplear para la distribución 3) acerca de los montos que requiere la Nación para las necesidades comunes 4) sobre los principios y criterios sobre la base de los cuales se distribuyen los recursos entre Nación y las Provincias y entre ellas, cuando estos se repartan de tal modo de implicar transferencias reales de recursos de unos coparticipes, que reciben menos, a otros que reciben más 5) sobre las formas y los mecanismos de aplicación, solución de conflictos, control y seguimiento de los puntos acordados en la realidad práctica.

El método de coparticipación de impuestos es materia propia de un acuerdo de coordinación de competencias que deben llevar a cabo la Nación y las provincias sobre los puntos mencionados⁷⁶. Este acuerdo puede llevar a la práctica en el mismo texto constitucional, o mediante pactos previos y acuerdos multilaterales, o mediante la ley convenio que la Constitución prevé.

La Convención Constituyente de 1994 fue ya la ocasión para el acuerdo, y la incorporación en el texto constitucional, sobre la conformación de la masa de impuestos a distribuir en el artículo 75, inciso 2, 1er párrafo C.N.⁷⁷ sobre el método de procedimientos de coparticipación en el 2º párrafo⁷⁸ sobre los principios y los criterios sobre la base de los cuales se distribuyen los recursos en el 4º párrafo⁷⁹, y sobre el organismo, e integración de este, que tendrá a su cargo el control y la fiscalización del procedimiento en el 5º párrafo⁸⁰. Solo resta establecer, por medio de la ley convenio, las formas y los mecanismos de aplicación, la solución de conflictos, el control y el seguimiento de los puntos acordados.

La realidad anterior a la reforma y la dilación que hoy aqueja al cumplimiento del mandato constitucional de poner en marcha la reforma constitucional en este aspecto parecieran dar la razón a quienes ven una afirmación del centralismo nacional persistente.

Nosotros consideramos que es evidente que el texto constitucional no refleja lo que se teme; antes bien, se trata de una federalización del sistema. El papel asignado al organismo fiscal federal, del cual debe depender la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), garantiza el manejo consensuado de la Nación con las provincias sobre la problemática tributaria federal. Con la puesta en práctica de la reforma en su plenitud, no necesariamente tiene que desaparecer el papel formal de la Nación de distribuidora de los fondos que recauda, pero ahora, en ese caso, lo hará bajo fuerte y estricto control en su ejecución por el organismo fiscal federal. El carácter de distribuidor y el destinatario de esa determinación es algo que compete al contenido de la ley convenio.

Las provincias resignan facultades en el sentido de ver limitada su capacidad de elección de los instrumentos tributarios apropiados a su realidad concreta, el acuerdo entre Nación y provincias, que pone en evidencia una relación de coordinación, está implantado en el nuevo texto del art. 75 inciso 2.⁸¹

La situación de hecho que hoy vivimos, de morosidad, tanto de las provincias y la Nación, como del Congreso Nacional, se manifiesta en la relación Nación-provincias, donde observamos los abusos del gobierno central, como las detracciones y retenciones de los montos coparticipables, su gravamen en garantía de otro tipo de prestaciones del propio Estado nacional, el retardo en su entrega total o parcial, etc. Se persiste en dilatar la aplicación de los nuevos institutos constitucionales para procurar que se dé carácter permanente y definitivo a la reasignación transitoria.

Este estado de incumplimiento de la Constitución, que impone la necesidad de celebrar los acuerdos y sobre la base de ellos dictar la ley convenio antes de fines de 1996, permite situaciones de fuerte discrecionalidad de gobierno nacional, por cuanto franquea el paso a una política arbitraria de asignaciones específicas y aportes del Tesoro a las provincias políticamente “amigas”, la creación de impuestos directos “excepcionales”, como el que tiene por destino el incentivo a los docentes, la prórroga de regímenes de promoción industrial, la extracción de montos importantes con destino a pago de jubilaciones, etc.

El texto constitucional establece un mecanismo, y crea o reconoce, la existencia de un organismo de naturaleza federal independiente del gobierno nacional, integrado por las provincias en forma igualitaria.

4.- Conclusión.

Como pudimos observar en el desarrollo de este capítulo esta ley ha sido sancionada por el Congreso Nacional con el objetivo de expandir su ámbito de aplicación más allá de la Capital Federal y en la medida en que las provincias fueran adhiriéndose a su contenido a fin de mejorar la recaudación tributaria del Estado Federal, y fortalecer por consiguiente el régimen federal mediante un sistema de concertación interjurisdiccional, federalizando así algunas pautas básicas de distribución y estableciendo ciertas obligaciones, tanto a cargo de aquel como de las provincias, directamente enderezadas a posibilitar su cumplimiento.

Esta ley ha puesto el marco de solución de la distribución de los recursos compartidos en función de los criterios que en cada situación concreta resulten más acordes con la realidad a enfrentar.

La ley-convenio puede establecer diversas formas de distribución en función de variados criterios siempre dentro de los que establece la C.N.

Como corolario de este capítulo hemos desarrollado el método de la coparticipación que se prevé dentro del marco de esta ley, y ese método de la coparticipación nos habla de qué esa forma de distribución de recursos dentro de un sistema federal exige necesariamente cinco contenidos, entre ellos se encuentra la conformación de la masa de impuestos a distribuir, y las formas y los mecanismos de aplicación, solución de conflictos, control y seguimiento de los puntos acordados en la realidad practica, temas que contemplaremos en el capítulo siguiente; los demás puntos que conforman el contenido de la coparticipación serán desarrollados en el capítulo IV.

De esta forma hemos desarrollado el marco normativo que actualmente rige la Coparticipación Federal de Impuestos, Ley 23.548 Coparticipación de Recursos Fiscales.

Capítulo III

COMPOSICION DE LA MASA COPARTICIPABLE. **SUJETOS DE LA COPARTICIPACION.**

SUMARIO: 1.- Introducción. 2.- Determinación de la masa coparticipable. 2.1.- Exclusión o inclusión de las asignaciones específicas. 2.2.- Los beneficios de la promoción industrial. 2.3.- La masa coparticipable, los subsidios y los Aportes del Tesoro Nacional. 3.- Los sujetos de la coparticipación. 3.1.- Los Municipios. 3.2.- La Ciudad de Buenos Aires. 4.- Conclusión.

1.- Introducción.

Previo al examen y análisis conceptual referidos a los criterios que se han ideado para el reparto de los fondos tributarios comunes y/o los regímenes de las transferencias interjurisdiccionales, en un sistema federal de gobierno, es necesario estudiar el encuadre constitucional, porque de acuerdo a lo que establece el artículo 75 inciso 2^{lxxvii}, encontraremos las respuestas a interrogantes, planteados en este capítulo, entre ellos como se compone la masa coparticipable, entre quienes se distribuye esa masa coparticipable, es decir quiénes son sujetos de la coparticipación, y quien se encargara del control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso.

Otros de los interrogantes planteados en el tema de la composición de la masa coparticipable es que pasa con las asignaciones específicas, encontramos claramente la respuesta a este interrogante en el inciso 3^{lxxviii} del mismo artículo, tema de suma importancia con respecto a la masa coparticipable; este mismo artículo en su inciso 18^{lxxix} otorga facultades al Congreso de conceder privilegios y recompensas de estímulo y por último veremos los subsidios y los aportes del tesoro nacional establecidos expresamente en el inciso 19^{lxxx}.

En síntesis en el desarrollo de este capítulo observamos la reglamentación dada por la Constitución Nacional en materia de coparticipación.

A partir de la calificación de material en derecho tributario y del estudio de textos en materia tributaria vemos que el tema de la composición de la masa y de los sujetos que intervienen en la distribución de esa masa es de suma importancia porque sería prácticamente imposible que exista coparticipación, es decir son elementos fundamentales en un sistema de coparticipación, y este es de suma importancia porque los criterios de distribución se aplicaran sobre esa masa para de esta forma llevar a cabo una distribución de los recursos entre los sujetos de acuerdo a los criterios exigidos por la Constitución Nacional.

También resaltamos la importancia de la función del organismo fiscal federal de control y ejecución.

Comenzando con el desarrollo de la composición de la masa coparticipable no podemos dejar de hacer una aclaración que indica que únicamente serán incluidos en la masa coparticipable aquellos impuestos y contribuciones que sean creados por el Congreso de la Nación.

Esa masa coparticipable será distribuida por los sujetos de la coparticipación que de acuerdo al artículo 75 inciso 2^{lxxxii} son la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no los Municipios por lo que analizaremos que papel juega el Municipio.

El control y fiscalización para determinar si la distribución de esa masa coparticipable entre los sujetos de la coparticipación de acuerdo al artículo 75 inciso 2, es realizada como lo establece expresamente nuestra Constitución Nacional está a cargo del organismo fiscal federal.

De esta forma comenzamos el desarrollo de este capítulo determinando la composición de la masa coparticipable.

2.- Determinación de la Masa Coparticipable.

El primer párrafo de la norma constitucional que analizamos (art. 75, inc.2, C.N.)^{lxxxii} parece establecer, desde un punto de vista estrictamente literal, que las contribuciones indirectas y directas previstas en el inciso “son coparticipables”. Exceptúa de esa masa a la porción, total o parcial, de aquellos impuestos que hayan sido afectados a una asignación específica por el propio Congreso, conforme a la facultad que le otorga el inciso 3 del artículo 75, C.N.^{lxxxiii}

Coherentemente, el P.C.F.I. ha introducido una norma en su articulado donde incluye como regla general a “todos los tributos recaudados por la Nación, existentes o a crearse”, para luego establecer las excepciones, entre las cuales se ha visto obligada

necesariamente a prever aquellas recaudaciones que pertenecen originariamente a la Nación, como son los derechos de importación y exportación (art. 75 inciso 1, C.N.)^{lxxxiv}.

La distinción entre impuestos directos e indirectos tiene gran relevancia en ordenamientos jurídicos como el nuestro, destacando el uso equívoco de los términos que en nuestro país se ha hecho de ellos^{lxxxv}. Esta distinción es la que hicieron nuestros constituyentes de 1853^{lxxxvi} y la que mantuvieron expresamente los de 1994.

En el inciso constitucional, se entiende por contribuciones indirectas a aquellas que el Congreso Nacional impone en uso de su facultad “concurrente” con las provincias, y por contribuciones directas a aquellas que excepcionalmente establezca el Congreso por tiempo determinado y en los casos en que el propio texto lo autoriza^{lxxxvii}.

De este modo, el texto fundamental ha mantenido la separación por el sistema de fuentes.

No cabe duda de que las directas corresponden en principio a las provincias, por el postulado del artículo 121^{lxxxviii}, y tampoco de que esto no ha cambiado con el nuevo texto constitucional de 1994^{lxxxix}. Esto es así porque se mantienen las mismas palabras, los mismos supuestos y el empleo del condicional “siempre que”, que obliga a una interpretación restrictiva y resulta definitorio para el correcto entendimiento del texto. Lamentablemente, la Convención hizo caso omiso de sugerencias que le aconsejaban redactar la norma con un nuevo texto, de modo de poner fin a la práctica permanente del Congreso de desvirtuar los requisitos de temporaneidad y excepcionalidad^{xc}.

Tratamiento aparte merecen las contribuciones indirectas cuya pertenencia a las provincias se defendió con importantes argumentos, basados en los históricos debates de la Convención Constituyente de 1853, donde Gorostiaga aclaraba “que las demás contribuciones” a que se refiere el artículo 4 de la C.N.^{xc}, eran solo las directas en casos excepcionales^{xcii}. Desmantelaba, así, el principal sustento de quienes sostenían la

conurrencia entre la Nación y las provincias respecto de las contribuciones indirectas, basándose en ese artículo 4 de la C.N.^{xciii} Terminaba de destruir el argumento que se fundaba en el artículo 4 de la C.N.^{xciv} el hecho de que, como se había afirmado en debates parlamentarios en el año 1932, los impuestos indirectos no pueden ser aplicados en forma “proporcional a la población” como lo exige la norma mencionada.

Hoy el texto expreso ha consagrado de manera definitiva la concurrencia en materia de contribuciones indirectas; otras interpretaciones serían *contra legem*. Lamentablemente, con el nuevo precepto se pone en marcha la doctrina de la Corte Suprema en el sentido de cuando existen facultades nacionales y provinciales en una coexistencia constitucionalmente posible, es preciso de que se cumpla el requisito entre ellas no medie incompatibilidad directa o insalvable. Cuando la potestad nacional y la provincial no pueden adecuarse ni coexistir en armonía, la primera debe prevalecer sobre la segunda determinando su necesaria exclusión^{xcv}. Es decir, la concurrencia implica, en definitiva, una preferencia del interés nacional sobre el local provincial.

Como vemos en el análisis de este inciso que habla sobre “imponer contribuciones indirectas establecidas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas por tiempo determinado”-que establezca el Congreso de la Nación- “son coparticipables”; no exigiendo que ellos “deban ser coparticipados”.

Esto significa que se estaría admitiendo la posibilidad de que algunos recursos “no lo fueran”. Incluso ello permitiría (o sería compatible con) incorporar otros métodos de distribución de las rentas fiscales, como ser la de separación de fuentes, de concurrencia, de alícuotas adicionales, etc. En realidad el inciso 1 del art.75^{xcvi}, que establece la asignación de la legislación sobre los derechos aduaneros a la Nación, puede interpretarse como un ejemplo del principio de separación de fuentes, pero también podría interpretarse que el producido de estos impuestos es factible de ser coparticipado, aún cuando su establecimiento resulte de resorte exclusivo de la Nación.

Por otra parte el inciso 3 del artículo 75 C.N.^{xcvii} permite que el Congreso de la Nación establezca impuestos con afectación específica, aunque por tiempo determinado, a recursos coparticipables.

La disposición deja margen para admitir que ello está referido a afectar recursos a fines específicos con posibilidad al mismo tiempo de ser coparticipados; por ejemplo, para financiar regímenes previsionales de la Nación y de las provincias^{xcviii}.

2.1.- Exclusión o inclusión de las asignaciones específicas.

Como vemos la norma establece que atento a que algunas de esas contribuciones, en forma total o parcial, pueden tener una asignación específica, en esa cantidad deberán quedar excluidas de la masa coparticipable.

La asignación específica de recursos coparticipables implica, necesariamente, una transferencia de ingresos de las provincias, en conjunto con la Nación, a favor de algún sector en especial.

En los debates planteados en la Convención Constituyente se dejó constancia de que debe prevalecer en todo momento la regla de la “integralidad” de la masa coparticipable y, por tanto, una interpretación restrictiva en cuanto al análisis de ese todo o parte del impuesto que es detraído de la masa común para su asignación específica^{xcix}.

Consideramos que es criticable y atentatorio contra el espíritu federal el hecho de que las asignaciones específicas se hallen previstas en este inciso únicamente para su extracción de la masa a repartir, y no en lo que respecta a su tratamiento y creación. Ello es así porque estas asignaciones se hallan previstas en el art. 75 inciso 3, C.N.^c quedando fuera de la ley-convenio, del control del organismo fiscal federal y de la aplicación de los principios que inspiran el inciso 2^{ci} que aquí analizamos.

Escapa así de las provincias el manejo de estas asignaciones, porque solo están sujetas a la voluntad del Congreso Nacional, y con un sistema de mayorías absolutas

que únicamente están en condiciones de obtener la provincia de Buenos Aires y la ciudad Autónoma de Buenos Aires^{cii}.

Entendemos que es vano el esfuerzo del P.C.F.I. cuando en su articulado, pretende acotar o limitar la vigencia de dichas asignaciones a un año renovable sólo por un período; la ley convenio carece de virtualidad para limitar una facultad expresa propia del Congreso Nacional.

Las provincias se verán privadas de lo que les corresponde en nombre de las contribuciones disminuidas por asignaciones específicas^{ciii}.

Esto ha llevado a algún a sostener que los incisos 2^{civ} y 3^{cv} del art 75, C.N., dejan abierto el camino para que por ley nacional se modifique la masa coparticipable^{cvi}.

Como fuimos viendo el art. 75 inciso 3, C.N.^{cvi}, es muy claro en el sentido de que se trata de “fondos coparticipables”, y éstos son todos materia de la ley-convenio.

De este modo es como en la actualidad el Congreso Nacional lleva adelante el tratamiento de las asignaciones específicas.

Nosotros entendemos que el uso de las facultades de crear asignaciones específicas no necesariamente implicara una modificación unilateral de la ley-convenio. Y esto es así porque la ley convenio no debe contener porcentajes ni montos fijos determinados, porque ellos están ahora prohibidos.

La ley-convenio establecerá sistemas de coparticipación asentados sobre la base de procedimientos y mecanismos de ejecución y control de esos mismos sistemas, siempre sobre los principios y criterios que la norma constitucional impone.

El ejercicio de la facultad constitucional que el inciso 3 del art. 75 de la C.N.^{cvi} atribuye al Congreso Nacional permitirá el manejo del tamaño de la masa coparticipable, en la medida que dispone de fondos que la integran porque en ello el texto es expreso y contundente; pero no quiere decir que signifique necesariamente la

modificación de los contenidos de la ley-convenio conforme lo veda el inciso 2^{cix} del artículo.

La modificación unilateral se producirá recién en caso de que el Congreso, en forma directa o indirecta, por medio de otras normas, modifique o de cualquier modo desvirtúe o afecté los contenidos propios y específicos de la ley-convenio, como son los procedimientos, aplicación de los criterios, su implementación, los controles y sus pautas de verificación, etc.

No obstante, y atento al texto del inciso, podemos afirmar que la exclusión o no de la masa coparticipable de ese todo o parte de contribución tributaria, razón de su asignación específica por ley del Congreso, no escapa totalmente de la materia propia de control y fiscalización del organismo fiscal federal, ya que aquella circunstancia integra el inciso que es competencia propia del mencionado organismo.

Quedará a criterio exclusivo de dicho organismo de fiscalización y control si esa exclusión total o parcial es realmente precedente; y esa interpretación será siempre, ya dijimos, restrictiva respecto de la validez de la asignación específica que pretende alterar la integralidad de la masa.

Adicionalmente, el inciso 9 del artículo 75^{cx} establece la atribución del Congreso para otorgar subsidios a las provincias, sin quedar claro respecto a cómo debe ser el financiamiento de tales subsidios.

En este sentido, la Constitución no aclara si el financiamiento de estos subsidios debe provenir de recursos que corresponden a la Nación o de recursos coparticipables o los declarados con afectación específica a tal fin.

Algo parecido ocurre con las normas de promoción industrial y no industrial, tema que desarrollaremos a continuación.

2.2.- Los beneficios de la promoción industrial.

Las normas de promoción industrial y no industrial dictadas por el Congreso en uso de las facultades que le otorga el artículo 75, inciso 18, C.N.^{cxix}, de conceder privilegios y recompensas de estímulo. Estos privilegios normalmente consisten en exenciones impositivas o en prórroga del pago de algunos impuestos. Estas prórrogas son denominadas técnicamente “diferimientos”.

Los diferimientos impositivos del IVA constituyen verdaderas extracciones de hecho de la masa coparticipable, favoreciendo a provincias o zonas específicas, que se convierten, por esta razón, en detrimentos de otras vecinas.

En este caso, la norma constitucional del art.75, inc. 18, C.N.^{cxii}, no es precisa en cuanto a los medios que pueden ser empleados para canalizar el otorgamiento de privilegios o recompensas de estímulo. De ningún texto es posible deducir, y muchos menos concluir, que la forma de llevar a la realidad el régimen de promoción deba consistir en exenciones o postergaciones de impuestos que integran la masa coparticipable.

Por el contrario, atendiendo al nuevo texto del inciso 2^{cxiii} del mismo artículo, en la medida que prohíbe la introducción de modificaciones unilaterales en la ley-convenio, podemos afirmar que los actos que impliquen la disposición de los montos recaudados o a recaudar, en virtud de impuestos que integran la masa coparticipable, no pueden ser materia de los regímenes promocionales. Esto es así porque el principio de integralidad de la masa ya llevó al constituyente a exigir iniciativas y mayorías especiales para la instauración de las asignaciones específicas; no sería coherente que por vía de este otro inciso, el Congreso Nacional pudiera disponer de los fondos coparticipables sin algún freno.

Debemos admitir, y tratar de corregir, la situación caótica que hoy se presenta, y aceptar que algunas provincias no solo se benefician con porcentajes de coparticipación

extraordinarios, sino que además gozan de profusos beneficios instrumentados por medio de A.T.N.; a ello se agregan regímenes de promoción que no tienen otro contenido que una fuerte postergación barata, cuando no gratuita, en el pago de impuestos que integran la masa coparticipable como el IVA.

Al particular criterio con que el ministerio del interior reparte los A.T.N., sumado a la metodología del Congreso al otorgar asignaciones específicas y con lo cual se establecen los regímenes de promoción, se viene a agregar la especial ponderación de la ley-convenio al distribuir los fondos de la coparticipación. Confluyen sobre la misma zona geográfica un conglomerado de pautas y valoraciones que hacen imposible su eficaz control e imposibilitan una política clara y eficaz.

Lamentablemente, la reforma constitucional ha desperdiciado la oportunidad de clarificar y ordenar los mecanismos de operación con que el Estado puede incidir en forma directa sobre las economías locales a los fines de cumplir con los objetivos constitucionales de propender a un progreso y desarrollo equilibrados. Aparecen mezclados, y sin precisión clara de sus razones y oportunidad de empleo, los resortes federales, como la coparticipación, los del Congreso Nacional, como el presupuesto, los subsidios, las concesiones temporales de privilegios y las asignaciones específicas y los concurrentes de las provincias en materia de promoción.

Cabe concluir con respecto a este tema que las concesiones temporales de privilegio y las recompensas de estímulo que es facultad del Congreso otorgar no debe consistir en detracciones definitivas o temporales de la masa coparticipable; el Congreso deberá hallar otros medios que no signifiquen alterar en forma directa o indirecta la masa común.

La norma constitucional solo habilita al Congreso para disponer fondos propios del Tesoro de la Nación. Con mayor razón es así si se considera que la propia ley-convenio contendrá criterios de solidaridad y justicia que tienen por objetivo la

equiparación de oportunidades y desarrollo, similares a los que inspiraron la norma del artículo 75 inciso 18, C.N.^{cxiv} La nueva distinción entre contribuciones “coparticipables” y otras que no lo son, introducida por la reforma de 1994 (artículo 75, inciso 2^{cxv}), impone una nueva interpretación del artículo 75, inciso 18^{cxvi} y obliga excluir los fondos coparticipables de cualquier disposición del Congreso inspirada en este inciso. Estos fondos pueden ser dispuestos por el Congreso únicamente en el marco del artículo 75, inciso 3, C.N.^{cxvii}, con las limitaciones que allí se establecen y las que ya hemos mencionado.

2.3.- La masa coparticipable, los subsidios y los Aportes del Tesoro Nacional.

Los subsidios que el Congreso puede otorgar a las provincias constituyen en efecto, una ayuda extraordinaria para paliar sus déficit presupuestarios^{cxviii} y están establecidos en el artículo 75, inciso 9, C.N.^{cxix}, como una facultad del Congreso Nacional.

La norma es muy clara en el sentido de que los fondos provienen del Tesoro Nacional, con lo cual queda excluida la posibilidad de empleo de fondos coparticipables con ese fin, ya que estos no pertenecen al Tesoro Nacional porque no están previstos en el artículo 4, C.N.^{cxx}.

Lo mismo ocurre con los Aportes del Tesoro de la Nación; como su nombre lo indica claramente, se trata de fondos del Tesoro de la Nación, de aquellos que integran el listado que se halla en el artículo 4, C.N.^{cxxi}, y, por tanto, no deberían provenir de fondos coparticipables que no integran el mencionado Tesoro.

Lamentablemente, la realidad es otra, y tanto la ley 23.548, que los autoriza expresamente en su artículo 3, inciso d^{cxxii}, como la doctrina demuestran que hoy se realizan los mencionados A.T.N. con recursos que son detraídos inconstitucionalmente de la masa coparticipable al momento de proceder a la distribución primaria.

El P.C.F.I. no ha mencionado a los A.T.N. entre los que pueden ser extraídos de la masa coparticipable, lo cual es correcto, pero atento a los antecedentes y a las constancias actuales, se hace recomendable su exclusión expresa.

Con referencia a la posibilidad de admitir distintos regímenes, consideramos que en virtud de los objetivos múltiples que la nueva disposición constitucional establece resulta inevitable la existencia de varios acuerdos separados. La unificación planteada en tal escenario de objetivos múltiples, constituye una cuestión casi imposible de resolver desde el ángulo político.

Desarrollado y analizado el tema de la composición de la masa coparticipable; ahora es el momento de estudiar cuales son los sujetos que participan de la distribución de la masa coparticipable y que papel juega el municipio en esta cuestión.

3.- Los sujetos de la coparticipación.

Del texto constitucional surge claramente que los sujetos de la coparticipación federal son la Nación y las provincias.

Sin embargo, aparecen algunas dificultades con dos aspectos a considerar: los Municipios y la Ciudad de Buenos Aires.

3.1.- Los Municipios.

En los últimos tiempos con el acrecentamiento de la consideración del municipio como sujetos de nuevas facultades y responsabilidades, y de la autonomía prevista por el nuevo texto constitucional (artículo 123 C.N.^{cxxiii}), como sujeto tributario de imposición explícitamente reconocido también por dicho nuevo texto constitucional de 1995, artículo 75, inciso 30, C.N.^{cxxiv}, se lo ha comenzado a mencionar como un posible participante de la coparticipación federal, es decir como sujeto de la coparticipación, como “coparticipe”.

Entendemos que la mención, que no es inocente desde el punto de vista político tanto coyuntural como estructural, es incorrecta, aun cuando se la pretende derivar del carácter de sujeto que reviste capacidad jurídica constitucional para imponer tributos.

La especulación electoralista, ante los populosos municipios del conurbano bonaerense, en lo político coyuntural, y la conformación de un nuevo equilibrio de fuerzas, en la medida que se contraponen ante las provincias pequeñas los mas grandes y poderosos intereses de los mencionados municipios, en lo político-estructural, han llevado a una superlativización de algunos aspectos del municipalismo que hacen totalmente coherente y previsible la pretensión de su inclusión entre los actores protagonistas de la coparticipación federal.

Los copartícipes de la coparticipación federal son la Nación, la Ciudad de Buenos Aires y las provincias, porque así lo establece este inciso 2, artículo 75, C.N.^{cxv}, cuando determina entre quienes se distribuye la masa coparticipable. Y es por ello un error del P.C.F.I. el incluir al municipio como objeto de su coordinación, el hecho de habilitarlo para formular reclamos ante la comisión Federal y eventualmente, ante la Corte Suprema.

Distinto tratamiento recibe, en la norma constitucional, la determinación de entre quienes se acuerda la base sobre la cual se dictara la ley-convenio y entre quienes la aprobaran: allí señala a las provincias. Es decir, la norma prevé sujetos que coparticipan, Nación, provincias y Ciudad de Buenos Aires, y sujetos que determinan la coparticipación, Nación y provincias; no la ciudad de Buenos Aires. Y en ninguno de los dos casos incluye al municipio.

La pretensión de que los municipios alcancen de algún modo el carácter de copartícipes de la coparticipación federal, ya sea porque pretendan integrar el grupo beneficiario de la distribución o porque aspiren pertenecer a aquel de determinación que celebra los acuerdo y aprueba la ley convenio, es inconstitucional por estar en contra de

lo expresamente establecido en el artículo 75, inciso 2, C.N.^{cxxvi}, y por contravenir el espíritu general que inspira nuestro orden federal basado en un principio de lealtad federal que tiene por sujetos a la Nación y a las provincias^{cxxvii}.

La calidad de sujeto que puede imponer contribuciones conforme a la Constitución convierte al municipio en un participante necesario en el debate tendiente a la coordinación y racionalización de las cargas impositivas, pero de ningún modo lo convierte en sujeto del propio acuerdo federal que implica la ley convenio que prevé el artículo 75, inciso 2, C.N.^{cxxviii}

Cabe considerar el singular desorden que provocaría la imposibilidad de hallar parámetros comunes entre municipios de distintas provincias. Hay municipios de distintos rangos según de donde provengan; ello es así porque poseen autonomías cuyos diversos alcances han sido fijados por distintas Constituciones provinciales en el marco habilitado por el artículo 123 C.N.^{cxxix} En todos los casos se tratan de autonomías que revisten, calidad de jerarquía inferior frente a la que detentan las provincias.

3.2.- La Ciudad de Buenos Aires.

En cuanto a la ciudad de Buenos Aires, hay que admitir que el tratamiento de la norma del artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional acerca de esta nueva unidad autónoma, que se representa en el Senado de la Nación igual que el resto de las provincias, y que cuenta con una Legislatura que dicta “leyes”, invita a diversas interpretaciones cuyo análisis excede el objetivo de este trabajo.

La Ciudad de Buenos Aires está contemplada como copartícipe en el reparto previsto en el tercer párrafo, del inciso 2, del artículo 75, C.N.^{cxxx}, y así lo establece expresamente en su propia Constitución Provincial.

Pero no está contemplada como parte en los acuerdos previos que servirán de base a la ley-convenio, y tampoco está prevista en la aprobación de ella por su

Legislatura, según el texto del cuarto párrafo del inciso, donde sólo contempla a las “provincias”.

Entendemos que el análisis de la posición que ocupa la ciudad en la preparación y aprobación de la ley-convenio se debe efectuar prescindiendo del tema coyuntural de determinar de donde provienen los fondos de la primera participación de la Ciudad de Buenos Aires.

Si admitimos la afirmación de algún autor en el sentido de que la nueva Constitución Nacional no asimila la Ciudad de Buenos Aires a las provincias, que no son autónomas ni tampoco a las municipalidades, cuyo régimen de gobierno es también autónomo y que se acerca mas a una provincia, alejándose del simple municipio, los esfuerzos deberán dirigirse a determinar cual es el lugar exacto que como copartícipe en la coparticipación federal de impuestos tiene la Ciudad de Buenos Aires.

En ese sentido parecen rumbar los autores que afirmaron que aunque no se le dé activa participación a la Ciudad de Buenos Aires, sus tres senadores velaran por los intereses de los porteños a la hora del tratamiento de la ley; a b cual cabe agregar que estará representada en el organismo fiscal federal como expresamente lo prevé nuestra Constitución Nacional.

4.- Organismo Fiscal Federal.

4.1.- Aspectos Generales.

El organismo fiscal federal actualmente existente es la Comisión Federal de Impuestos, en la cual están representadas todas las provincias, y se basa en la ley 23.548^{cxix}, que es una verdadera ley-convenio porque está suscrita por todas las provincias. Si bien el texto constitucional menciona al organismo empleando el verbo en futuro, cabe aclarar que lo hace respecto de las facultades que tendrá a su cargo.

Quiere decir que nada impide que el organismo ya existente sea el que la Constitución Nacional prevé, también lo interpreta de esta manera el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos.

El texto de la Resolución General Interpretativa n° 19, en su articulado le otorga facultades a la Comisión Federal de Impuestos para fijar su asiento y que el mismo posibilite el cumplimiento de sus objetivos. El artículo 10^{cxxxii} de la ley establece expresamente que su asiento será fijado por la Comisión Federal en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos dos tercios de los estados representados. Este artículo también nos menciona la composición de la Comisión Federal de Impuestos.

La Comisión Federal de Impuestos considera, y así lo manifiesta por medio de su órgano de expresión, que es ella el “organismo fiscal federal” que prevé el nuevo artículo 75, inciso 2^{cxxxiii}, C.N.

Nos parece conveniente no perder la estructura de base ya existente y que se halla consensuada por las provincias, ello siempre que se tome rápida conciencia del nuevo rol y de las nuevas responsabilidades de “control y fiscalización de la ejecución de lo establecido” en el inciso 2 del artículo 75^{cxxxiv} Constitución Nacional, tal como la norma reza.

4.2.- Funciones.

A las funciones que hoy inviste la Comisión Federal de Impuestos, definidas en el artículo 11^{cxxxv} de la ley 23.548, se deben agregar las que implica el nuevo texto constitucional. Se trata del control y fiscalización de ejecución de lo siguiente:

a- Que las contribuciones directas que establezca el Congreso lo sean por tiempo determinado, en proporciones iguales en todo el territorio de la Nación y que únicamente se impongan cuando la defensa, la seguridad común y el bien del Estado lo exijan;

- b- Que únicamente las asignaciones específicas, establecidas de acuerdo al inciso 3 del artículo 75^{cxxxvi}, Constitución Nacional, sean las que se extraigan de la masa coparticipable, y no como hoy ocurre con cargos destinados a financiar la seguridad social;
- c- Que los gastos para la obtención de los fondos^{cxxxvii} coparticipados sean los mínimos indispensables asumiendo el estricto control directo de la AFIP;
- d- Que se garantice la efectiva automaticidad en la remisión de los fondos a las provincias;
- e- Que las distribuciones primaria y secundaria sean realizadas conforme a los principios y criterios establecidos en el 3er párrafo, del inciso 2 del artículo 75^{cxxxviii}, Constitución Nacional;
- f- Que los coparticipes brinden la información correcta que permita la implementación y aplicación adecuada de los criterios de reparto;
- g- Que los fondos atiendan efectivamente aquellos parámetros tomados en cuenta para la aplicación de los criterios basados en principios de equidad y de solidaridad;
- h- Que no se produzcan modificaciones unilaterales a la ley-convenio;
- i- Que no ocurran transferencias de competencias, servicios y funciones sin la correspondiente reasignación de recursos y que esta sea razonable y proporcionada.

Para cumplir con estas funciones, la ley-convenio deberá dotar al organismo de los medios para hacer efectivo el control y la fiscalización.

4.3.- Revisión de los actos del organismo fiscal federal y solución a los reclamos interprovinciales fundados en cuestiones de la coparticipación federal.

El organismo fiscal federal y los procedimientos que caen bajo su control constituyen uno de los puntos regidos por la Constitución y, por ello, sujetos a la jurisdicción de la Corte Suprema de Justicia.

Las provincias, en la Convención Constituyente, han acordado la existencia de una autoridad de control y fiscalización del cumplimiento de lo establecido en todo el inc. 2 del art. 75^{cxix} de la Constitución Nacional, se trata del organismo fiscal federal allí contemplado y en el cual todas ellas forman parte.

En caso de fracasar el organismo fiscal federal, y persistir un conflicto entre alguna o algunas de las provincias y el resto de ellas, representadas en el mencionado organismo de control, habrá que recurrirse a la Corte Suprema de la Nación.

Pero el tribunal no ejercerá su jurisdicción en forma originaria y exclusiva, porque no se trata de causas donde una provincia es parte, establecido expresamente en el artículo 117^{cxl} de la Constitución Nacional, ni de puntos regidos por la Constitución como lo dice explícitamente el artículo 116^{cxli} de la Constitución Nacional, sino de causas entre provincias, que es el supuesto previsto en el art. 127^{cxlii} de la Constitución Nacional.

El artículo 127^{cxliii} de la Constitución Nacional, no solo prohíbe a las provincias “declarar ni hacer la guerra a otra provincia” sino que establece que sus quejas deben ser sometidas a la Corte Suprema de Justicia y dirimidas por ella.

En este sentido, nos pareció interesante citar a Fayt^{cxliv}, que sostenía, que la Constitución Nacional ha confiado la decisión de las quejas interprovinciales a esta Corte, que es un tribunal de justicia, aunque la tarea encomendada no sea propia de aquellas propias de los jueces, porque su competencia nace de la sola existencia de la queja que se le somete. No requiere para su pleno ejercicio de la conformidad de las partes, ni estas pueden limitarla ni encauzarla del modo que se conviene y delimita los poderes de un árbitro.

Esto porque en tanto la Nación Argentina ha acordado, para su gobierno la forma federal, los Estados provinciales concurrentes a los pactos preexistentes y los representantes del pueblo de la Nación que han decretado la Constitución Nacional, han establecido una unión indisoluble.

Dentro de tal unión no es admisible que pleitos que no tendrían sino solución por la vía vedada de la guerra interprovincial, queden sin decisión, sin que dicha unión devenga por ello ilusoria.

Fayt^{cxlv} sostenía que “dirimir no es juzgar sino ajustar, fenecer, componer una controversia”. Por ello la función que la Constitución Nacional confió a los jueces, lo fue en razón no de la índole de la tarea, sino de una preferencia del constituyente en el reparto de tarea que efectuó.

Frente a conflictos que desde su origen escapan a las potestades regulares de los jueces, será difícil hallar siempre en las leyes su solución. El fundamento normativo de ésta sólo podrá surgir de modo directo de la Constitución Nacional, en la que la institución de las quejas interprovinciales halla origen.

5.- Conclusión.

En la conclusión que derivamos de acuerdo al análisis del artículo 75 inciso 2^{cxlvi} de la Constitución Nacional, concluimos que la masa coparticipable esta conformada por las contribuciones indirectas y directas, es decir el nuevo ordenamiento establece que todas las contribuciones son prácticamente concurrentes.

Considerando inconstitucional la extracción de montos coparticipables por vía alguna que no sea la asignación específica que la propia Constitución Nacional prevé.

El texto constitucional lo establece expresamente que la distribución se realiza entre la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por lo que surge claramente quienes son sujetos de la coparticipación. Por lo que en ningún caso se

puede admitir la participación del municipio en calidad de sujeto copartícipe porque ello violentaría el texto constitucional.

El organismo fiscal federal es un organismo de rango constitucional y rol institucional que puede ser uno ya existente y es la Comisión Federal de Impuestos y sus funciones se basan principalmente en el control por parte del mismo en cuanto a la aplicación y utilización de los criterios.

Este organismo se basa en la ley 23.548^{exlvii}, que es una ley-convenio suscripta por todas las provincias, es por eso que este organismo que es la Comisión Federal de Impuestos, están representadas todas las provincias porque la misma está compuesta por un representante de cada provincia.

Tanto el organismo como la Corte Suprema de Justicia de la Nación, deberán guiar e inspirar sus soluciones en el texto constitucional que en este caso brinda principios y criterios sumamente útiles para fundar las decisiones que no por no ser judiciales, o no hallarse en las leyes escritas, dejaran de ser de derecho y la ley convenio es la que deberá dotarlo también de los medios y mecanismos administrativos y sancionatorios necesarios para desarrollar sus facultades.

Como hemos nombrado al inicio de este capítulo desarrollaremos en el siguiente cada uno de los criterios de reparto de los fondos tributarios comunes, ya que en este capítulo hemos desarrollado el encuadre constitucional, la composición de la masa coparticipable, entre quienes se distribuye esa masa coparticipable y el control y fiscalización de esa distribución para de esta forma poder comprender en su totalidad los criterios de reparto, tema que nos importa.

En el próximo capítulo pondremos principal énfasis y haremos un desarrollo completo de los principios y criterios de distribución ya que nuestro trabajo final en su problema plantea cuales son estos criterios y nuestra hipótesis responde a este problema; pero como venimos estudiando es necesario e importante pasar por todo el

desarrollo de este trabajo que realizamos para llegar a este punto y de esta forma como lo nombramos en el desarrollo de este trabajo todo lo expuesto fue necesario para comprender el tema de coparticipación.

Capítulo IV

PRINCIPIOS Y CRITERIOS DE DISTRIBUCION DE LA COPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS.

SUMARIO: 1.- Introducción. 2.- Principios y criterios de distribución utilizados en la coparticipación. 2.1.- En relación directa a las competencias, servicios y funciones. 2.1.1.- Competencias y funciones. 2.1.2.- Servicios Públicos. 2.1.3.- La transferencia de competencias, servicios o funciones. 2.2.- Criterios Objetivos de Reparto. 2.3.- La Equidad. 2.3.1.- El criterio de equidad se aplica a la distribución primaria y a la distribución secundaria. 2.3.2.- En relación directa con las competencias, servicios y funciones. 2.3.3.- Aspectos Generales. 2.4.- La Solidaridad. 2.5.- Prioridad del Logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. 3.- Conclusión.

1.- Introducción.

En este capítulo nos corresponde analizar los principios o criterios sobre la base de los cuales el acuerdo sobre el reparto debe ser alcanzado.

En el 3er párrafo de la norma en análisis (Artículo 75, inciso 2, C.N.^{cxlviii}) prevé cinco criterios de distribución de la coparticipación federal de impuestos:

- 1) relación directa a las competencias, servicios y funciones;
- 2) criterios objetivos de reparto;
- 3) la equidad;
- 4) la solidaridad;
- 5) la prioridad de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

En este capítulo demostraremos que la utilización de estos criterios traen como consecuencia el control por parte del organismo fiscal y que cada uno de estos criterios presentan características varias entre ellas las más importantes que podemos nombrar son que el primer criterio a desarrollar, el principio de distribución con relación directa a las competencias, servicios y funciones, se constituye como el principal entre los criterios de distribución.

El criterio objetivo de reparto es aquel que el legislador ideó con el fin de que la distribución sea controlable.

El criterio de equidad es aquel que se base en un criterio de devolución del aporte efectuado a partir del reconocimiento de los derechos básicos y fundamentales de los habitantes de la Nación; en cambio por su parte, el criterio de solidaridad, encuentra su fundamento en un carácter redistributivo de los recursos.

Y por último estudiaremos el criterio de prioridad del logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el

territorio nacional que se plantea como una obligación de medios para lograr un desarrollo armónico de la Nación.

Estos criterios necesitan de un control para que los mismos sean cumplidos en la forma exigida constitucionalmente, ese control estará a cargo del organismo fiscal federal tema que hemos desarrollado en el anterior capítulo, en este veremos igualmente el control que este organismo ejerce, ya que este control se desprende como consecuencia necesaria de la aplicación de estos principios.

A través del análisis e investigaciones de textos aplicables a la materia, en este capítulo, determinaremos los criterios utilizados en la coparticipación y desarrollaremos cada uno de ellos, tema que como lo expusimos desde el inicio de este trabajo final, nos interesa.

Este capítulo lo constituimos como el más importante de nuestro trabajo final porque el mismo responde al problema planteado.

En este capítulo también nos ocuparemos de la distribución primaria y de la distribución secundaria y del criterio devolutivo y de redistribución territorial por que los mismos se relacionan íntimamente con los principios y criterios utilizados en la distribución, esto lo podremos ver a lo largo de este capítulo.

De este tema haremos un breve comentario en esta introducción para comprender en que consisten estos sistemas de reparto y luego los desarrollaremos para su mejor comprensión.

Nuestro país como lo hemos venido estudiando a lo largo de este trabajo final adopta el sistema Federal de Gobierno, lo que implica la existencia de tres niveles: Nacional, Provincial y Municipal. Junto con la distribución de funciones, el régimen federal estatal, configura un sistema de distribución de recursos entre dichas unidades jurisdiccionales del Estado.

En nuestro país esa distribución de los recursos se lleva a cabo fundamentalmente por medio del sistema de coparticipación federal de impuestos.

Este sistema define principalmente tres aspectos fundamentales, entre ellos, que impuestos se coparticipan, tema que ha sido tratado en el capítulo III del trabajo final, otro aspecto es en qué proporción se distribuye entre la Nación y las provincias y por último que proporción se distribuye entre las provincias, temas que nos interesan, porque a partir de aquí comenzaremos tratando la distribución primaria, la distribución secundaria y los criterios devolutivo y de redistribución territorial.

Después de buscar material en páginas Web, clasificarlo, calificarlo y analizarlo determinamos la importancia de este capítulo porque la C.F.I. se basa en dos modelos de distribución la distribución primaria y la distribución secundaria, a continuación desarrollaremos su concepto y luego abordaremos los criterios de distribución devolutivo y de redistribución territorial.

Es por esto que comenzaremos con el desarrollo de cada uno de los criterios o principios utilizados en la distribución, en donde el artículo 75, inciso 2, 3er párrafo^{cxlix}, los debe contemplar de un modo estrechamente interrelacionado; por tal motivo, en cada uno referenciamos a los otros.

2.-Principios y criterios de distribución utilizados en la coparticipación.

2.1.- En relación directa a las competencias, servicios y funciones.

Este constituye el principio básico que parece haber guiado a los constituyentes, a decir de su ubicación en primer término y por su reiteración como directiva autónoma e independiente de la coparticipación en el quinto párrafo del artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional^{cl}.

Esta disposición es realmente significativa. En primer lugar, la Constitución ha evitado introducir porcentajes fijos en la distribución primaria y secundaria. Tampoco aclara en esta parte del articulado respecto a las funciones o servicios que corresponden a la Nación y a las provincias; en todo caso, a este respecto debe recurrirse al resto del cuerpo normativo de la Constitución.

2.1.1.- Competencias y funciones.

Salvo aquellas competencias y funciones que establece la Constitución Nacional, las provincias determinan esas facultades en su orden institucional propio, porque ellas se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas, así lo establece el artículo 122 de la C.N.^{cli}; solo el respeto a un marco general le es impuesto por la Nación quien garantiza “el goce y ejercicio de sus instituciones” como lo establece el artículo 5 de la C.N.^{clii}. Tanto las competencias como las funciones de la administración local están definidas por la Constitución Nacional (administración de justicia, régimen municipal y educación primaria), por la local, y por las leyes provinciales que las atribuyen a un determinado funcionario o agente público.

En este 3er párrafo del artículo 75, inciso 2, C.N.^{cliii}, como en el siguiente, cuando se refiere a los servicios, competencias y funciones para condicionar su transferencia a la redistribución de los fondos, se pone en evidencia que el constituyente no ha querido atarse a un solo concepto y, por ello ha empleado las palabras “competencias”, “servicios” y “funciones”, de tal modo de englobar todas las posibilidades terminológicas; servicio “educativo”, o servicio “de justicia”, función “educativa”, o función “judicial”, etc.

Las funciones del Estado, nacional o provincial, hacen a sus fines propios, elementales, o, a veces, incluso a su estructura básica de poder como es el caso de la función, que entre nosotros es “servicio” judicial.

Estas competencias, servicios y funciones que prestan los Estados locales deberán ser también motivo de acuerdo global, a fin de que impere la equidad que la normativa proclama, y habrá que atender la situación particular de cada zona con un criterio solidario, porque habrá provincias donde el Estado deberá necesariamente asumir funciones y competencias que no será indispensable que las asuma en otro.

No compartimos el razonamiento simple de que en cada jurisdicción las personas determinan que servicios quieren pagar y cuáles no^{cliv}, pues precisamente la dificultad radica en que el ordenamiento normativo exige algunas prestaciones, sobre todo de “funciones del Estado, que no están sujetas al libre albedrío o a una mayoría coyuntural, como sería la función judicial, sanitaria, educativa, etc.

2.1.2.- Servicios Públicos.

Con respecto a los servicios públicos, una moderna doctrina ha puesto de manifiesto que la prestación efectiva de los servicios públicos, y la razón por la cual se justifica que cada uno de ellos sea suministrado por el nivel de gobierno ya sea federal o local, el que lo brinda, constituye un punto de partida importante para determinar el federalismo fiscal que reina en un determinado Estado^{clv}.

Hay numeroso conceptos de servicio público, entre los cuales uno de los más generalizado es el de Marienhoff^{clvi}: “Son actividades que efectúa la administración – directa o indirectamente- cuyo objeto es la satisfacción de las necesidades colectivas o de interés general”.

Cada provincia “crea” y organiza sus servicios públicos. Entendemos por creación del servicio público al acto de reconocimiento que ha presentado una necesidad de tipo general, apreciable económicamente, que lleva al ineludible requerimiento de someter a los medios para satisfacerla a un régimen de derecho público, a reglas de intervención estatal, extrayendo dicha actividad de la normativa común comercial en

que se encuadra. Se ha dicho con acierto que “la calificación de todas o algunas de las reglas del mercado”.^{clvii}

Cada provincia establece su régimen jurídico en relación con la creación y organización de sus servicios públicos, por lo cual habrá que acordar pautas coherentes para que se haga efectiva la equidad en la distribución, atento a las distintas necesidades en los diversos lugares, que llevan a la realidad de que el Estado local asuma la prestación directa de determinados servicios que en otra provincia quizá no es necesario asumir.

En nuestro derecho público provincial se comprueba que la mayoría de las constituciones provinciales prevén en forma expresa la participación de los particulares en la prestación de los servicios públicos. Algunas lo hacen de un modo genérico, sin más comentarios. Otras imponen un orden de prelación en el cual otorgan preferencia al propio Estado, como prestador, luego a las cooperativas, después a las sociedades con participación estatal y, por último, a los particulares. En algún caso se prefiere a las cooperativas sobre las sociedades de economía mixta, para prever luego la posibilidad de prestación de servicios por medio de particulares. Otras presentan como opción únicamente a las cooperativas antes que a los particulares. Otros textos locales imponen requisitos previos al otorgamiento de la prestación del servicio público por parte de empresas privadas, como que ésta seas por tiempo limitado, previa licitación pública y con una mayoría de dos tercios del Concejo Deliberante. Un caso interesante que lo nombramos es el de la nueva provincia de Tierra del Fuego, en los artículos 78^{clviii} y 173, inciso 7^{clix}, en la cual sólo se podrá otorgar la explotación del servicio público en concesión si éste se hallara regulado y en esa normativa se hubiera previsto el sistema de aumento de tarifas, la incorporación del progreso tecnológico y el control del servicio por la autoridad y los usuarios.

En los casos que nombraremos a continuación nos parece necesario nombrar a que provincias corresponde, lo que decimos al respecto es que únicamente de modo implícito se halla autorizada la concesión de servicios públicos a particulares en las constituciones de la provincia de Buenos Aires y Chubut en el art.135 inc.21^{clx}.

Por último está expresamente vedada la posibilidad de concesionar a terceros la explotación de servicios públicos en las provincias del Chaco art.49^{clxi} y Misiones art. 59^{clxii}, en las cuales las únicas excepciones son el servicio de transporte público de pasajeros y los servicios aéreos, en la primera, y la navegación, en la segunda.

Esta disparidad de visiones, de la que hemos pretendido mostrar solo uno de los conceptos expresados por la norma del artículo 75, inciso 2, 3er párrafo, C.N.^{clxiii}, muestra la dificultad de congeniar todas las posiciones y, a la vez, la imperiosa necesidad de concertar estos aspectos entre todas las provincias con oportunidad de la ley-convenio.

No obstante la diversidad posible de criterios, y la esencial mutabilidad de estos y de las necesidades, servicios y funciones, hacen que prestemos nuestra plena adhesión a la conclusión que expone Horacio Piffano^{clxiv} cuando afirma que no es posible extraer una expresión cuantitativa única; y ni tampoco una formula permanente.

La cuestión subsiguiente es “como deben ser medidas” las necesidades de gasto de los gobiernos: si deben serlo sobre la base de las erogaciones actualmente incurridas por los respectivos gobiernos o por otro tipo de definición. Creemos encontrar respuesta a este interrogante a través de otro principio sostenido en la nueva normativa: el criterio objetivo de reparto, al que aludiremos a continuación del título que desarrollaremos para concluir con este criterio que es la prohibición que realiza nuestro texto constitucional con respecto a la transferencia de competencias servicios y funciones.

2.1.3.- La transferencia de competencias, servicios o funciones.

Dentro del texto de la Constitución Nacional, Artículo 75 inciso 2, 5to párrafo^{clxv}, se ha incluido la prohibición de transferir competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos.

Lo cual es una formulación del principio de correspondencia fiscal que vincula el gasto con el ingreso respectivo.

La mencionada transferencia se refiere únicamente a la que se puede producir entre la Nación y alguna de las provincias o la ciudad de Buenos Aires; no está incluyendo las transferencias entre provincias.

La norma debió emplear solo el término “servicios”, ya que este alude únicamente a la técnica de las meras prestaciones, de carácter público o no, que ha asumido el Estado por alguna razón concreta y que puede transferir a otro Estado. La transferencia del servicio incluye las competencias propias para prestarlo.

La norma presupone un tratado Nación-provincia individual. Por ello menciona que la transferencia será “aprobada” por ley del congreso y la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires.

El párrafo debe ser analizado en el contexto en que se halla, es decir, en la temática de la distribución de los recursos coparticipables. Por ello, y en la medida en que se tratara de competencias, servicios o funciones que se desplazaran de la Nación hacia las provincias o viceversa, siguiendo la tendencia de moda, ya sea de descentralización o de centralización, la “reasignación de recursos” que se menciona deberá ser aquella que corresponde a la distribución primaria, es decir entre la Nación y la provincia receptora, en caso de descentralización o viceversa en el caso de centralización.

2.2.- Criterios Objetivos de Reparto.

La Constitución establece la condicionalidad de que el acuerdo se construya sobre la base de determinada “objetividad” en el reparto de las rentas fiscales,

circunstancia que lejos de convalidar situaciones de hecho en materia de gasto de los gobiernos, exige elaborar indicadores o parámetros de referencia que impidan comportamientos oportunistas y arbitrarios de los partícipes del arreglo federal.

De la conjunción de en relación directa a las competencias, servicios y funciones y de los criterios objetivos de reparto se concluye que las necesidades de gasto deben adecuarse a estimaciones de necesidades genuinas de financiamiento, las que por tanto deben ajustarse a valores postulados o estimados como estándares consensuados para el cumplimiento de las funciones de gobierno y que las porciones a recibir de la masa coparticipable por cada gobierno no pueden basarse en la definición simple de porcentajes fijos, sino que deben ser la resultante de aplicar fórmulas específicamente diseñadas para definir los valores postulados o estándares consensuados.

Un punto importante que debe resaltarse es la inconveniencia constitucional que hubiera resultado de haberse establecido porcentajes fijos. Si bien algunos expertos han minimizado las desventajas de este procedimiento^{clxvi}, incluso asignándole la virtud de responder a negociaciones políticas que de alguna manera quedan por este método transparentadas, tiene la tremenda dificultad de que los acuerdos fiscales donde la preeminencia en las decisiones se ubica políticamente en los representantes de los intereses provinciales, puede conducir a resultados que no contemplen adecuadamente los intereses del soberano, el pueblo de la Nación, a quien en última instancia afecta estos acuerdos. La norma constitucional, por lo tanto, muy sabiamente a nuestro entender, exige explicitar los criterios de racionalidad política utilizados en tan importante cuestión.

Retomando nuevamente los criterios objetivos de reparto, tema que nos interesa en este capítulo, lo definiremos citando a Montbrun que ha definido con acierto este principio constitucional haciendo notar que se trata de “indicadores que operen en base a datos cuantificables, aplicable en forma pareja a todas las jurisdicciones, sin

distinciones de colores políticos u otros intereses y garantizando que iguales presupuestos fácticos reciban igual tratamiento legal”^{clxvii}. Señala el mencionado autor que ahora están excluidos los sistemas que prevén los establecimientos de porcentajes fijos y la distribución de una porción por partes iguales^{clxviii}; estos métodos son hoy inconstitucionales.

En otras palabras, establecer “criterios objetivos de reparto” implica instaurar parámetros verificables que habiliten un control de su presencia y grado. Lo que la Constitución exige, ineludiblemente, es que el reparto sea controlable.

Bulit Goñi hace notar que este principio que impone la existencia de “criterios objetivos de reparto” no se puede separar del anterior respecto de las competencias, servicios y funciones^{clxix}, pero nosotros consideramos que se trata de otro parámetro distinto. No es posible medir con un criterio único y objetivo la necesidad de cada provincia de prestar o no un determinado servicio público. Un ejemplo de ello es la habitual escasez de agua, propio de las zonas desérticas, que llevo a Mendoza a introducir un organismo de rango constitucional, como el Departamento General de Irrigación, para garantizar la obtención, el manejo, la administración, el control y la disposición del agua, mientras que en otras provincias, como las litorales, esta necesidad, en principio, no existe.

Los criterios objetivos de reparto imponen la necesidad de pautas comunes de evaluación de las distintas realidades locales; ellas deben ser analizadas y homogeneizadas con las demás, en función de estándares comunes y debidamente consensuadas^{clxx} por los coparticipes.

Sobre la base de esos estándares se podrán elaborar métodos matemáticos que permitan su proyección sobre la masa a distribuir procurando arribar así a las soluciones más apropiadas a cada caso.

No obstante lo expuesto, estos criterios objetivos sobre la base de estándares consensuados no agotan la finalidad de la norma que analizamos, ya que una pretensión racionalizadora y matemática difícilmente nos permita arribar a soluciones verdaderamente humanas; por esta razón, estos criterios serán completados a la luz de la equidad y de la solidaridad, puesto que no siempre tienen que ver con las matemáticas y los estándares aun cuando estos sean consensuados. Por lo expuesto a continuación desarrollaremos el criterio de equidad y concluido este expondremos el criterio de solidaridad.

Concluimos este título sosteniendo que la consecuencia necesaria de la admisión de parámetros objetivos es que el sistema supone un control, y este no se concibe en el acuerdo de copartícipes sino existe una autoridad que lo efectúe. Este control debe ser tanto previo como posterior para la comprobación del cumplimiento y adaptación a la realidad local de los estándares adoptados. En nuestro caso, el ejercicio de esta facultad de control es una de las funciones primordiales del organismo fiscal federal; es una facultad que se halla claramente explícita en el texto constitucional desde el mismo momento en que se adhiere a este sistema de criterios objetivos.

2.3.- La Equidad.

La equidad, como todos los demás criterios esta destinado tanto a la distribución primaria como secundaria, esta aclaración creemos conveniente hacerla porque este criterio como el de igualdad de oportunidades, parecieran estar destinados únicamente a la distribución secundaria.

2.3.1.- El criterio de equidad se aplica a la distribución primaria y a la distribución secundaria.

La norma es clara y no ha hecho diferencias como las que sugiere alguna doctrina en el sentido de que hasta el punto y coma se refiere a la distribución primaria

y luego a la secundaria. No solo desde el punto de vista gramatical surge que los principios y criterios inspiran la totalidad de las posibilidades de distribución, tanto primaria como secundaria, sino que ello se ve corroborado por el texto originario producido por la Comisión de Competencia Federal de la Convención Constituyente, que había sancionado dos párrafos y ambos incluían los dos supuestos.

La unificación del párrafo no cambia el espíritu de la norma. Ambas distribuciones deben estar regidas por los principios generales del reparto que la norma establece y por los criterios que ella contempla.

2.3.2.- En relación directa con las competencias, servicios y funciones.

Ya lo hemos comentado, lo que diremos a continuación pero nos parece necesario recordarlo para tratar de esta forma lo que nos interesa en este capítulo que es el criterio de equidad, y retomamos nuevamente diciendo que la distribución deberá contemplar las actividades y esfuerzos que cada una de las jurisdicciones realiza en el cumplimiento de su deber: orientar a su comunidad hacia el bien común. En la distribución primaria se habrá de contemplar que competencias ejerce, que servicios presta y que funciones cumple la Nación a favor del conjunto, a fin de determinar si se debe o no mantener hoy porcentajes que se establecieron de acuerdo a determinadas circunstancias.

Este punto es clave, por cuanto se trata de traer carácter de principio al elemento que también subyace tras la discusión interjurisdiccional que se manifiesta en el terreno fiscal, puesta de manifiesto por la coparticipación. Se trata de determinar las posibilidades de operación de cada una de las jurisdicciones del Estado, conscientes de en ello está en juego su existencia. Como lo afirma acertadamente Pérez, “esas organizaciones existen en tanto cumplen con un conjunto de funciones dentro de la sociedad. Para ello es preciso un mínimo de recursos de todo tipo y, en tal sentido, los recursos fiscales constituyen la llave de esas posibilidades”^{clxxi}.

No es fácil la ponderación de si lo hace cada provincia o jurisdicción que ejerce las competencias, o presta los servicios, o cumple las funciones, realmente requeridas por su población local; si se atienden con eficiencia; si idéntico servicio que en un lugar lo presta el sector privado en otro debe necesariamente prestarlo la administración local, etc.

Como se ha dicho “debe tenerse presente que la diversidad y no la uniformidad es la característica de los Estados federados y por tanto, admitiendo la diversidad de factores climáticos y culturales, las necesidades pueden variar de una región a otra y también los servicios que se implementen para satisfacerlas, la posibilidad de servicios diferenciados hace a la esencia del Estado federal”^{clxxii}. Es allí donde imperan entonces los criterios de equidad y solidaridad. A la luz de ellos se deberá analizar si es equitativo solventar el ejercicio de competencias que carecen de sentido en el orden local o se superponen con otras de rango nacional en el mismo territorio. Se deberá también ponderar factores de determinación de la eficiencia que es exigible a cada jurisdicción en el manejo de sus recursos, de sus inversiones y de sus gastos.

La introducción de factores de ponderación de la eficiencia aconsejados por Montbrun^{clxxiii} tienden, necesariamente, a que el principio de distribución conforme a las competencias, servicios y funciones este iluminado por el criterio de equidad que la propia norma impone.

2.3.3.- Aspectos Generales.

La equidad, justicia en el caso concreto, consiste básicamente en atemperar el rigor normativo en función del problema que ha de decidirse para encontrar la solución justa. Por esta razón, nuestra Corte Suprema ha empleado el término equidad, en diversos fallos, para equipararlo a justicia, a razonabilidad, a equilibrio, a igualdad, a proporcionalidad o para contraponerlo a rigor formal o a abuso del derecho o a desviación de poder.

La equidad que exige el texto constitucional como criterio de distribución de la coparticipación, tanto primaria como secundaria, es precisamente el criterio de justicia, el viejo y siempre presente concepto romano de justicia, de dar a cada uno lo suyo. Esta concepción tradicional pone en evidencia como demasiado estrecha la intención de circunscribir el término “equidad” a un carácter meramente “devolutivo” como lo ha establecido Bulit Goñi^{clxxiv}.

Restringir el criterio de equidad a una distribución a la nación y a cada provincia según su aporte no condice con la pretensión normativa, más allá de la dificultad objetiva para determinar cuál es realmente el aporte de cada una de las provincias y la Nación; si ello se determinara en función de la ubicación del negocio o del domicilio fiscal; o si se tomara la boca de expendio final o el lugar de fabricación; etc.; aun cuando se pudiera determinar exactamente el aporte de cada provincia, el criterio de equidad es más amplio y rico que la mera devolución del aporte efectuado.

El “lo suyo”, exigido por el concepto de “equidad”, de cada provincia y de la Nación se compone de algo más que de la relación de sus aportes reales a la masa a distribuir. Integra el “suyo” de cada copartícipe la garantía de los derechos básicos y fundamentales de los habitantes de una provincia de nuestro país; ese reconocimiento se funda en la justicia, y no en la solidaridad, porque el derecho fundamental es “suyo” y no un resultado de una mayor o menor actitud solidaria de los copartícipes.

Si pretendemos ejercer soberanía sobre lejanas tierras, como en la Patagonia, o en el altiplano, necesariamente deberá haber allí asientos poblacionales, integrados por personas a las que necesariamente se les deberá garantizar sus derechos fundamentales, y será la justicia la que inspirara la cobertura de esos “necesariamente” y no la solidaridad.

Por lo expuesto, la equidad no solo inspirará y regirá la distribución secundaria, sino también primaria, no solo será la devolución según el aporte de cada uno, sino también la redistribución será la exigida por la equidad según el caso.

Las necesidades de la distribución ajustada a la equidad traerán también como consecuencia necesaria la adopción de controles, por parte del organismo fiscal federal, cuya inexistencia haría ociosa la introducción del requisito en el texto constitucional. Asimismo, se tratará de un control *ex ante*, de los parámetros que fundan la decisión de distribución justa, y *ex post* del destino de los fondos entregados con fundamento en determinada situación que reclamaba la solución equitativa.

Al aplicar sofisticados instrumentos de medición cuantitativa, los estudios actuales evidencian que en las sociedades con altos niveles de desigualdad se reduce la posibilidad de la formación de ahorro nacional, la falta de equidad daña severamente las posibilidades de que la mayoría de la población alcance un nivel educativo básico, las limitaciones en materia educativa dificultan que puedan absorber tecnología avanzada, la desigualdad afecta negativamente la productividad laboral y la población tiene poca confianza en las autoridades, que por ende no tendrán una base de apoyo para lanzar políticas renovadoras^{clxxv}.

2.4.- La Solidaridad.

La Constitución establece que el acuerdo debe ser solidario. Este principio ha sido asimilado al criterio de redistribución territorial de los recursos, es decir, el criterio opuesto que exige el principio de equidad. Este conflicto da cuenta de la persecución de objetivos múltiples del nuevo arreglo federal, circunstancia que estaría avalando la posibilidad de un sistema de coparticipación particionado, o bien, estructurado en un solo régimen pero con varios segmentos o porciones de recursos a distribuir.

Un punto importante, que suele ser resaltado por los expertos de federalismo fiscal, es que el reparto territorial de las rentas fiscales no debe ligarse al objetivo de

redistribución personal del ingreso. La redistribución territorial debe justificarse en los diferenciales de bases tributarias y recursos naturales disponibles en las jurisdicciones provinciales, que no están de más recordar, son preexistentes a la Nación y al arreglo fiscal que se pretenda arribar. Se trata de un objetivo político inherente a la existencia misma de la federación y el logro de la unión nacional.

Nuestra Corte Suprema no ha formulado un concepto de solidaridad en el sentido en que es empleado por el texto constitucional del artículo 75, inciso 2^{clxxvi}, pero se infiere de diversos fallos que se ha tomado el término en el sentido de sacrificio compartido con otros.

En el terreno de la tributación individual, la Corte ha sostenido que “frente a los valores de solidaridad que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad, resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado.

Este principio inspira necesariamente un carácter redistributivo de los recursos, aun cuando seguimos sosteniendo que se aplica tanto en la distribución primaria como la secundaria. Quienes ponen menos reciben más; existe una traslación de recursos económicos de unas copartícipes hacia otras.

Se impone optimizar de manera indispensable los controles de las causas que motivan y justifican el subsidio solidario, practicar una distinción bien clara entre los factores de devolución y los de redistribución, y efectuar una consideración no solo regional sino también personal de las consecuencias inmediatas y mediatas.

Las políticas de redistribución deben ser abordadas a nivel personal, ya que de otro modo puede ocurrir que individuos de altos ingresos en comunidades relativamente pobres podrían resultar subsidiados por individuos de bajos ingresos que residen en

jurisdicciones ricas. Si se desea implementar una correcta política de redistribución utilizando las transferencias intergubernamentales, dos condiciones deben ser satisfechas: la primera, que el subsidio sea de aquellas provincias con distribución del ingreso menos concentrada; y, la segunda, que el impacto del presupuesto público sobre la distribución del ingreso sea positivo en cada una de las jurisdicciones.

Es conveniente explicar en qué consisten estos criterios denominados devolutivo y de redistribución territorial, como también definir la distribución primaria y la distribución secundaria, es por eso que en este mismo capítulo una vez concluido el desarrollo de los criterios y principios de la distribución nos dedicaremos al desarrollo y análisis de estos temas; ahora continuamos con el desarrollo del criterio de distribución de solidaridad.

Son variados los parámetros para distribuir conforme a este criterio de solidaridad; Montbrun señala la posibilidad de hacerlo en función de las necesidades básicas insatisfechas^{clxxvii}, pero nosotros entendemos que cuando se trata de necesidades básicas los términos de asignación de recursos no hallan fundamento en la solidaridad sino en la justicia, en este caso, justicia social. A ello cabe agregar la dificultad que se ha planteado^{clxxviii}, en el sentido de que la falta de condicionamiento del destino de los fondos coparticipados hacia la satisfacción de esas necesidades insatisfechas, no garantiza el resultado, y convierte en dudoso el criterio de asignación.

No obstante las dificultades, como hemos dicho, los parámetros de equidad, al igual que los de solidaridad, son controlables por el organismo fiscal federal.

La doctrina pone además de manifiesto la existencia de otros parámetros posibles como el de la “inversa a la capacidad tributaria per cápita”, la “inversa de población”, o la “población rural”, o la “extensión territorial”, según la “magnitud del gasto público”, en “relación inversa al Producto Bruto Interno (en adelante PBI) per cápita”, etc.

La ley de coparticipación 20.221^{clxxix} empleo como criterios solidarios para la redistribución la “brecha de desarrollo” entre la provincia en cuestión y la más desarrollada, e incluso el de “densidad territorial”, en función del promedio del conjunto de provincias.

La distribución sobre bases solidarias exige, supone necesariamente, la fuerte presencia del control de la existencia de la realidad fáctica, que fue considerada y tenida en cuenta como fundamento a los fines de la reasignación de recursos y también del destino de los fondos por parte del organismo de control. El basamento jurídico de este control, que debe ser muy estricto, es el hecho de que se trata de fondos que el copartícipe recibe y son ajenos. No los recibe por una situación de justicia, que hace a su propio derecho, sino por una necesidad que es cubierta solidariamente por los otros copartícipes, quienes entregan fondos propios para que sean destinados solidariamente a otros. En un país como el nuestro hoy en día, en el cual a la provincia de mejor situación económica nada le sobra, sino que, por el contrario, también sufre carencias importantes, esta regla de control se hace imperiosa.

Ha sostenido con acierto Piffano que las aspiraciones de algunas jurisdicciones de recibir ingresos desde otras jurisdicciones, no puede sustentarse sobre bases esencialmente políticas o discrecionales, en tanto los electores de las jurisdicciones cedentes no tienen información suficiente ni controlan a las autoridades de las receptoras y sus decisiones de gasto público y esfuerzo tributario propios^{clxxx}.

Por las razones expuestas, se impone como conclusión necesaria que los montos distribuidos en razón del principio de solidaridad deben ser totalmente controlables. Por tanto, en ningún caso podrían estar constituidos por transferencias incondicionadas.

Ahora desarrollaremos el último de los criterios utilizados en la coparticipación federal de impuestos que es la prioridad del logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

2.5.- Prioridad del Logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Este requisito es el más ambiciosos de los principios establecidos por la Constitución Nacional, en tanto exige “efectividad” de la política fiscal en cuanto al “rendimiento social del gasto público”. Se puede también convenir, sin lugar a dudas, que los logros en materia de desarrollo económico, calidad de vida e igualdad de oportunidades, superan las posibilidades de la política fiscal como instrumento único y suficiente para alcanzarlos; en este sentido, otros instrumentos de política económica y social pueden inclusive no solo complementarla, sino además resultar superiores en efectividad. Por ejemplo, la reforma laboral, la reforma estructural de los servicios del Estado en el campo de la salud, la educación, las fuerzas armadas, la seguridad, el mantenimiento de la estabilidad macroeconómica con la convertibilidad, la reforma previsional, y otros múltiples aspectos de la acción gubernamental, como los referidos a la ecología y cuidado del medio ambiente, constituyen una lista importante aunque no exhaustiva de políticas necesarias a tal fin. En el orden constitucional debe también tenerse presente este objetivo, expresado en el preámbulo y en el artículo 75 inciso 19 C.N.^{clxxxix}, que está aquí planteado como una obligación de medio, de modo de efectuar la distribución de los recursos proveyendo al “desarrollo armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio”. Por tanto, aquí se condiciona tanto la distribución primaria como secundaria.

Entendemos en todos los casos se trata de priorizar a fin de que, si es posible, se pueda lograr. La norma podría haber empleado otros términos que supeditaran los efectos de modo tal que el logro del equivalente desarrollo condicionara a otras situaciones dependientes de su cumplimiento efectivo. No es así. La priorización que la

norma contempla es un criterio más que halla su fundamento en el criterio de equidad y solidaridad.

Señala Miguel Ángel Ekmekdjian que la norma utiliza el término equivalente y no igual cuando se refiere al grado de desarrollo y calidad de vida. Esto es así porque, según el constitucionalista, significa ser igual una cosa a otra en la estimación, potencia o eficacia, no ser igual matemáticamente, sino proporcionalmente^{clxxxii}.

El equilibrio económico no solo debe ser considerado el objetivo a alcanzar como fruto de la equidad y de la solidaridad, sino también como una metodología: se trata de reconstruir la unidad coordinadora del Estado, se ha impuesto de coordinación al de descentralización, y el Tribunal Constitucional ha dicho que debe existir un equilibrio económico global, lo que implica una colaboración igualitaria del Estado central.

Ya la ley de coparticipación 23.548, en su artículo 3, inciso c^{clxxxiii}, prevé una porción del 2% de la masa coparticipable a las provincias de Buenos Aires (1,5701 %), Chubut, Neuquén y Santa Cruz (0,1433 cada una de las tres) para el recupero del nivel relativo. Evidentemente, el texto alude a algún tipo de equilibrio en relación a las demás provincias que debe ser recuperado.

Los derroteros planteados por el Preámbulo, el artículo 75, inciso 19^{clxxxiv}, Constitución Nacional, y el inciso 2^{clxxxv}, en cuanto al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida y oportunidades, constituye un compromiso de voluntad política que se coloca en pugna con las teorías liberales reinantes en estos tiempos y que procuraran impedir su ejecución en la medida en que imponen necesariamente la presencia de un Estado comprometido y de ningún modo prescindente de la realidad socioeconómica que se nos presenta. Este punto, juntamente con otros incluidos en la misma norma del artículo 75 inciso 8^{clxxxvi}, inciso 18^{clxxxvii}, inciso 19^{clxxxviii} de la

Constitución Nacional, han llevado a la doctrina a sostener la presencia de un alcance social otorgado por la Constitución reformada en 1994 a la economía de mercado.

Lo importante en todo caso es tener en cuenta que el sistema de coparticipación deberá contemplar el direccionamiento de los recursos para financiar gasto ligado muy directamente a los objetivos enunciados. Así, por ejemplo, para el caso del objetivo del desarrollo regional, los servicios económicos ligados a la infraestructura económica, constituyen los medios más adecuados. En el caso de la calidad de vida, los servicios de salud, vivienda, asistencia social y educación básica, pueden considerarse los rubros más importantes a atender. Finalmente, el gasto en salud y en educación en todos sus niveles de enseñanza, son medios efectivos para garantizar la igualdad de oportunidades.

Para Bulit Goñi los objetivos analizados en este punto son “netamente finalistas” y constituyen una “cuestión esencialmente política” en bs cuales no podrían entender los jueces, porque se trataría de un tema “no justiciable”^{clxxxix}. Para García Belsunce, son pautas para que los legisladores que hayan de dictar la ley definitiva de coparticipación se orienten en su labor^{cxc}. Consideramos que se trata de objetivos concretos, que se asientan en los dos criterios fundantes que son la equidad y la justicia, que en razón de su comprobación sociológica posible, en términos razonablemente técnicos, permitan comprobar la eficacia y medir la eficiencia de los parámetros seleccionados para su aplicación.

Constituyen una útil guía tanto para el legislador como para los representantes provinciales que deberán elaborar los acuerdos previos, y, los serán además para los miembros del organismo fiscal federal llamados a controlar los resultados.

Concluido el desarrollo de los criterios y principios de la distribución comenzaremos con el desarrollo de distribución primaria y secundaria y los criterios devolutivo y de redistribución territorial.

3.- Distribución Primaria y Secundaria.

3.1.- Distribución Primaria.

La distribución primaria hace referencia a todos los recursos coparticipables que el Gobierno Nacional transfiere a las Provincias en su conjunto.

3.2.- Distribución Secundaria.

La distribución secundaria se refiere a la manera en que se reparten los recursos disponibles para las Provincias entre ellas.

3.2.1.- Criterios de distribución: criterio devolutivo y criterio de redistribución territorial.

Hay dos criterios de distribución: el “devolutivo” y el de “redistribución territorial”.

En materia de transferencias verticales para cubrir brechas de financiamiento de los gobiernos subnacionales, existen dos criterios de prorrateo de recursos “comunes” alternativos. El principio de correspondencia estricto exige la aplicación de un criterio “devolutivo”; y desde el ángulo de la equidad fiscal, se impone el criterio de “redistribución territorial”.

3.2.1.1.- Criterio devolutivo.

En este criterio, se devuelve a la jurisdicción un monto proporcional a la recaudación de los contribuyentes de la misma han contribuido a generar.

3.2.1.2.- Criterio de redistribución territorial.

En este criterio, los montos entregados a cada jurisdicción se habrán de diferenciar de aquellas sumas que proporcionalmente sus contribuyentes han contribuido a generar. Habrá jurisdicciones que recibirán transferencias superiores a los montos ingresados por sus contribuyentes locales, luego de descontada la participación federal, en tanto que otras recibirán sumas superiores.

Parece bastante claro que los esquemas de reparto basados en el criterio devolutivo, en cierta manera incentivan una mayor responsabilidad fiscal en las decisiones de gasto, en tanto la presión tributaria global queda expuesta en cuanto al origen o razón de ser de su existencia.

Los métodos de redistribución territorial apuntan a resolver un problema de equidad distributiva territorial, que el criterio devolutivo no permite. Este objetivo se logra a costa de una menor correspondencia fiscal en el ámbito local.

A continuación los métodos utilizados para llevar a cabo la transferencia de los montos asignados a cada jurisdicción en especial en el criterio de redistribución territorial porque como veremos el criterio devolutivo se basa en un método de formulas.

3.2.1.3- Los métodos de determinación de las transferencias.

Si el criterio de coparticipación se basara exclusivamente en el criterio devolutivo, es claro que las sumas asignables a cada jurisdicción deben corresponder a los registros de ingresos efectivizados regionalmente. De no contarse con sistemas de información de la procedencia de las recaudaciones, será necesario establecer algún indicador o conjunto de indicadores que operen como *proxi* de la recaudación real. Esto significa que el criterio devolutivo necesariamente deberá descansar en un método de formulas.

Si en cambio, el criterio de coparticipación fuera el de redistribución territorial, puedan establecerse distintos métodos.

a) Sumas fijas

Este prorrateo implica un método simple. Los montos se determinarían mediante un mecanismo de negociación política, donde probablemente se convaliden situaciones de hecho y no se explique razón objetiva alguna de su dimensionamiento. Los recursos totales asignables a los gobiernos subnacionales resultarían rígidos y ellos no

coincidirían necesariamente con la sumatoria de los montos que los contribuyentes de las distintas jurisdicciones efectivamente hubieren tributado.

Si las necesidades de financiamiento varían en el mediano plazo, es probable que las sumas fijas deban renegociarse cuando se adviertan cambios importantes en las brechas fiscales de las distintas provincias. De igual manera, el mantenimiento de las sumas fijas en las transferencias puede resultar inconsistente con caídas importantes en la recaudación global y cambios en las necesidades de financiamiento del gasto público federal.

b) Porcentajes fijos

El prorrateo sobre la base de porcentajes fijos implica un esquema de asignación de fondos ligado a los rendimientos tributarios efectivos, se tendera a convalidar situaciones de hecho.

La mayor crítica a este método es que los porcentajes fijos aplicados a una base cambiante, habrán de generar recursos en exceso o en defecto, dependiendo del ciclo económico, que no guarda relación con las necesidades genuinas de financiamiento del gasto público.

c) Sobre la base de “fórmulas”

Es el método más usual.

La definición de la fórmula constituye un método de múltiples posibles resultados, dependiendo del conjunto de indicadores o variables utilizadas en la misma. Cuando se define una fórmula de asignación de recursos, debe tenerse presente que naturalmente subyace en ella una cierta función objetivo (función de bienestar social). Aun cuando los resultados de política no resulten explícitos, las variables o indicadores privilegiarán determinados atributos al tiempo que descuidarán necesariamente otros.

Dentro del esquema de fórmulas, no obstante, es posible diferenciar dos enfoques diferentes:

A - el que se basa en la selección de un conjunto de indicadores, a los que se los combina mediante una ponderación ligada a la asignación de un determinado porcentaje de incidencia; a este esquema lo identificamos como la variante “normativa”;

B- el que se basa en la determinación de las “necesidades fiscales” de cada gobierno, al que identificamos como la variante “positiva”.

En virtud de la importancia del sistema de fórmulas, hemos de dedicar un espacio especial al análisis de las variantes indicadas.

A- La variante normativa o el método de la combinación de indicadores.

Los indicadores usualmente encontrados en un estudio comparado son los siguientes:

a) Partes iguales

Beneficia a jurisdicciones de tamaño pequeño, al permitir la cobertura e ciertos gastos fijos inherentes a toda estructura gubernamental. Desde el ángulo de la equidad, no garantiza una redistribución regional progresiva.

b) En proporción a la población

Supone un gasto por habitante constante. Desde el punto de vista de la equidad, genera una redistribución territorial de ingresos desde las jurisdicciones ricas a las jurisdicciones pobres.

c) Según superficie geográfica o en relación inversa a la densidad de la población

Compensa en mayor medida aquellas jurisdicciones que deben incurrir en costos mayores. Desde el ángulo de la equidad, no se garantiza una redistribución progresiva.

d) Según magnitud del gasto público.

Contiene así mismo el inconveniente de distribuir recursos sobre la base del gasto incurrido por cada jurisdicción.

e) en relación inversa a las capacidades fiscales.

Pretende generar la capacidad financiera potencial para que cada jurisdicción pueda atender, en igualdad de oportunidades con el resto de las jurisdicciones, un nivel de servicios gubernamentales equivalentes. Cumple con su objetivo redistributivo, aunque no asegura el generar los recursos genuinamente necesarios para atender necesidades de gasto de las jurisdicciones.

f) Según esfuerzo tributario

Mantiene la desventaja de no garantizar un financiamiento acorde con necesidades genuinas de financiamiento, al premiar a quienes más recaudan se está induciendo a un mayor tamaño del sector público local, quien mas recauda y consecuentemente más gasta, mas recibe. Aun cuando se mejoren la eficiencia y equidad tributaria por reducción de la evasión o por aumento de la eficiencia administrativa recaudadora.

g) Según necesidades básicas insatisfechas de la población

Apunta a direccionar los recursos hacia las jurisdicciones que detenten mayor proporción de población en situación de necesidades básicas sin satisfacer. La condición usual de no condicionalidad de la transferencia, no garantiza erradicar la pobreza, sino que garantiza que la jurisdicción con población en estado permanente de pobreza reciba “permanentes transferencias de recursos”.

h) según brecha de desarrollo

Potencia la asignación de recursos sobre la base de una estimación del nivel de desarrollo de cada jurisdicción con relación a las jurisdicciones de mayor desarrollo relativo. Para la definición del nivel de desarrollo se suelen utilizar variables *proxi* del nivel de riqueza de la población, como ser: consumo eléctrico residencial por habitante, automotores por habitante.

i) en relación inversa al producto bruto interno per cápita.

Orienta los recursos a jurisdicciones con ingresos per cápita menores.

j) con relación al grado de cobertura brindado por los servicios

El indicador apunta a asignar recursos con relación a la “población objetivo” de las funciones que cumplen los gobiernos. Es de destacar que muchas jurisdicciones brindan servicios o bienes públicos con derrames de beneficios interjurisdiccionales.

Su objetivo está ligado a la eficiencia asignativa y no tanto a la equidad distributiva, salvo en el aspecto que facilita que buenos servicios de jurisdicciones ricas puedan ser accesibles a poblaciones pobres de jurisdicciones vecinas.

k) la fórmula de la variante normativa como resultado de la combinación de indicadores.

El método de las “fórmulas” de esta variante normativa, requiere una “selección” de indicadores, como los previamente enunciados, al tiempo de explicitar las respectivas ponderaciones. Usualmente, como se indicara, el criterio consiste en seleccionar tres o cuatro indicadores, a los que se les asigna un cierto porcentaje de incidencia. Estas ponderaciones no suelen estar fundadas en ningún tipo de referencia empírica que las justifiquen, dependiendo del juicio del diseñador.

El método normalmente habrá de conducir a resultados dispares, según las combinaciones de indicadores y ponderadores o porcentajes seleccionados, y a definiciones que no distan demasiado de cualquier método “político” discrecional. Ello es así, porque se señalara a pesar de la razonabilidad “argumental” de la función objetiva implícita, la estructura de ponderación no surge de ninguna estimación empírica de la probable incidencia real de cada variable en la demanda de actividad fiscal, sino de un acuerdo negociado en el cual no solo estarán en juego las cuestiones eminentemente fiscales (a las que la asignación de recursos esta llamada a resolver), sino a otras cuestiones de política gubernamental de diversa naturaleza. Es probable que la selección de indicadores este fuertemente influida por el resultado obtenible de las diversas combinaciones, privilegiándose aquellas que mas benefician a los distintos

gobiernos. El resultado de estas fórmulas, no difiere demasiado de un esquema de porcentajes fijos negociados, a pesar de su aparente racionalidad, con las virtudes y defectos que este método conlleva.

B.- La variante positiva o el método de las “necesidades fiscales”

El concepto de necesidad fiscal pretender explicitar la definición del tamaño y composición del gasto público y su financiamiento sobre bases relativamente objetivas, es decir no sustentables sobre bases esencialmente “políticas”.

Si el criterio de reparto fuera el “devolutivo”, cumpliéndose el principio de correspondencia, la determinación de tales necesidades pierde importancia relativa. Pero si el criterio de reparto es uno de “redistribución territorial”, la ruptura del principio de correspondencia impide que el “mercado político” actúe como mecanismo corrector de desvíos. Desde el momento que un esquema de transferencias de nivelación o igualación es instrumentado, entonces cierta condicionalidad implícita debe establecerse. Las aspiraciones de algunas jurisdicciones de recibir ingreso desde otras jurisdicciones, no puede sustentarse sobre bases esencialmente “políticas” o discrecionales.

Genera incentivos para una conducta fiscal eficiente. Genera un mecanismo de autocontrol que incentiva un gasto eficiente y una eficiente recaudación tributaria propia, en tanto las transferencias se dimensionan sobre las bases de los estándares independientemente del nivel de gasto real y de los éxitos o fracasos en la recaudación real propia.

3.2.1.4.- Alternativas en el diseño de las transferencias de igualación según el enfoque de necesidades fiscales.

a) Igualación tributaria o igualación de beneficios fiscales netos.

Los esquemas de transferencias de nivelación de mayor difusión en los sistemas federales, han sido aquellos destinados únicamente a la igualación de la carga tributaria per cápita entre jurisdicciones subnacionales.

La conclusión arribada es que las transferencias de igualación deberían por lo tanto considerar el “derecho” subnacional a una transferencia de igualación.

b) El enfoque de base amplia o el de base restringida

Existen dos enfoques de las transferencias de igualación según su abarcabilidad fiscal-jurisdiccional. El primero, que puede denominarse el criterio de base amplia, en el sistema fiscal debería ser horizontalmente equitativo “nacionalmente”, entendido como comprensivo de las acciones de los tres niveles de gobierno. Entonces los individuos con el mismo ingreso de mercado en ausencia de sector público, deberían tener ingresos reales iguales luego de la acción del sector público. Es decir el sistema fiscal debería ser localmente neutral. Los residentes con igual ingreso a lo largo de las provincias deberían recibir el mismo beneficio neto.

Otro criterio identificado como de base restringida, propone que el gobierno debe tomar como punto de partida el ingreso real de las personas después del impacto fiscal provincial o subnacional incluyendo al gobierno local. El gobierno federal debería solamente preocuparse por el tratamiento fiscal igualitario de los residentes debido a su acción exclusivamente.

c) El alcance territorial o jurisdiccional de las transferencias de nivelación.

El sistema de igualación puede diseñarse sobre la base de incorporar en el mismo a todos los gobiernos subnacionales, o solamente a aquellos que denoten un rezago económico relativo mayor.

En el primer caso se está frente a un modelo de “federalismo cooperativo”, donde el componente solidario es amplio y coincidente con un fuerte centralismo

tributario. El segundo, es de un federalismo con mayor descentralización tributaria, y con un enfoque de solidaridad interjurisdiccional.

La ventaja del segundo es la mayor transparencia de los mecanismos de transferencias, quienes contribuyen y quienes reciben quedan visiblemente determinados, acentuando el principio de correspondencia fiscal, aunque desde el ángulo de la política económica resulte más resistido de parte de los políticos.

d) La asignación federal del rol igualador.

Un punto final sobre las transferencias de igualación debe permanecer en cabeza del gobierno federal o si debe constituir una responsabilidad compartida de los gobiernos subnacionales.

En un país como el nuestro, debido a la tradición en cuanto a que el Gobierno federal se halla involucrado en el esquema de transferencias, por lo que se ha sugerido un sistema de dos etapas: la primera etapa consistiría en un programa de igualación federal diseñado sobre la base del enfoque de “base restringida”, que limitaría el rol federal solo a su área de responsabilidad, es decir, igualar la carga de los impuestos sobre los ingresos y a las ventas nacionales, sea mediante la instrumentación de créditos tributarios o fiscales a las personas o mediante las transferencias directas de igualación a los gobiernos provinciales; la segunda etapa sería el fondo de igualación de necesidades fiscales interprovincial, que sería administrado por las provincias mismas y que contemplarían tanto transferencias positivas como negativas, de manera que la transferencia neta sería igual a cero.

Este último programa generaría un mayor compromiso o sentido de participación de las provincias en la federación, al quedar transparentadas las transferencias de quienes aportan y quienes reciben. Además, al ser autofinanciable, se elimina la presión usual de las provincias sobre los pagos de transferencias federales, que en los sistemas actuales no se pueden evitar.

4.- Conclusión.

Como corolario de este capítulo, exponemos la apreciación que extraemos del mismo, a lo largo del mismo veíamos que tanto un criterio como otro debían relacionarse entre ellos, es decir cuando utilizamos un criterio necesariamente los demás deben aplicarse para hacer una distribución de los recursos de una forma justa y equilibrada, no sería posible llevar a cabo la coparticipación con la utilización de un único criterio sino que de acuerdo a cada caso se determinarán cuales serán los criterios a utilizar .

Estos criterios se deben aplicar tanto a la distribución primaria como secundaria.

El primer criterio de los desarrollados en el capítulo se lo constituye como el principio de distribución básico es por eso que se lo nombre en el 3er párrafo del artículo 75 inciso 2^{cxi} y en el 5to párrafo^{cxcii} pero en este inciso prohibiendo la transferencia de servicios, competencias y funciones sin la respectiva reasignación de recursos, transferencia entre el gobierno federal, la provincia y la ciudad de Buenos Aires y no entre provincias. El último de los criterios desarrollado busca un equilibrio a través de la coparticipación para lograr un equilibrio en la Nación.

El texto constitucional exige ineludiblemente que el reparto sea controlable es por eso que se admiten parámetros objetivos, y ese control no se logra con el acuerdo de los copartícipes, sino que se concibe a través de una autoridad que efectúe el control, que será el organismo fiscal, esta función se constituye como la principal entre las funciones que desempeña este organismo, esto se halla claramente en el texto constitucional.

El criterio de equidad es el criterio de justicia de dar a cada uno lo suyo. Este término nos permite circunscribir este criterio a un carácter meramente devolutivo. Pero debemos tener presente que no solo se circunscribe este carácter sino que es más amplio y rico que la mera devolución del aporte efectuado. Por su parte el criterio de

solidaridad se circunscribe a un carácter de redistribución, el cual debe ser aplicado siempre para su correcto funcionamiento a nivel personal.

Cuando hablamos de este criterio y del criterio de equidad hablamos de carácter devolutivo y de redistribución, por esto que ya en la introducción del capítulo hablamos de la relación que existe entre todos los criterios de la distribución y la distribución primaria y secundaria y los criterios devolutivo y de redistribución territorial, por todo lo expuesto con respecto a este tema concluimos que la coparticipación de los recursos estatales constituye un sistema concreto de distribución de una parte de los ingresos de la administración pública del país. En tal sentido ciertos tributos son recaudados por la Nación y se distribuyen entre esta y las administraciones provinciales de acuerdo a distintos regímenes que han ido cambiando con el tiempo.

Podemos asegurar que es un sistema porque esta constituido por un conjunto general de normas y procedimientos que desde un comienzo se llamo coparticipación de impuestos.

Como corolario de esta conclusión agregamos que desde la iniciación del sistema de 1935 hasta la actualidad, las provincias, mas allá de sus diferencias con el Estado Nacional respecto del sistema de coparticipación, han permanecido dentro del régimen, tratando de mejorar la parte que pudiera corresponderles.

Propuesta.

En los últimos años y, sobre todo, desde la década pasada, la reforma del Estado que han venido implementando los países de América Latina, ha incluido entre sus principales puntos la “descentralización”, concepto inherentemente ligado al del régimen de coparticipación, de ahí su importancia.

La descentralización aparece así como una postura ligada al reduccionismo del Estado planteada por los enfoques neoliberales que, buscando despolitizar la relación Estado – Sociedad, recurren al Mercado y a la privatización (o sea, “descentralizando

hacia fuera del Estado” o “hacia fuera del sistema económico”) para resolver los problemas de burocratización e ineficiencia de un Estado demasiado grande. Específicamente, sería un enfoque tendiente a aliviar los problemas fiscales del Estado central delegando funciones de gasto en las provincias, sin ir siempre acompañadas esas reformas de la delegación de potestades tributarias o de los recursos necesarios, como ocurriera en el caso de Argentina.

Desde esta posición, se señala, por un lado, que la mayor parte de los recursos gestionados por los subgobiernos deberían provenir de ingresos autónomos, es decir, que estén determinados por Ley y no depender de decisiones discrecionales del Gobierno central. Por otro lado, también considera que para que los subgobiernos asuman cada vez más el manejo de sus finanzas, se debe transferir gradualmente la capacidad de recaudación de ingresos localmente.

Evidentemente, detrás de esta postura, se encierra una crítica a los sistemas fiscales centralizados y, más específicamente, a la falta de correspondencia fiscal, aludiendo así a un objetivo de “eficiencia”.

Como lo advierte cierta corriente doctrinaria, “el punto básico tiene que ver con los efectos provocados por la separación de las decisiones de gasto y su financiamiento. La descentralización de las potestades fiscales inducen a una mayor responsabilidad fiscal o “imputabilidad” fiscal, así como a una mayor imputabilidad política general dentro de la federación. El argumento de la responsabilidad e imputabilidad resulta válido para la descentralización de las decisiones de gasto y, especialmente, de la política tributaria, es decir, la responsabilidad de la fijación de impuestos que financien el gasto público local, al menos en el margen”. Intuitivamente, la falta de percepción sobre los recursos de los cuales hay que desprenderse para adquirir los bienes conlleva, a partir de la tentación de creer que esos costos pueden recaer sobre otros contribuyentes (de otra jurisdicción), a sobredimensionar el gasto público. Si la comunidad local "cree"

poder financiar un peso adicional de gasto con aportes federales provenientes de recaudaciones en las que sus contribuyentes participan en un monto menor a un peso en la recaudación marginal del impuesto federal, estarían "percibiendo" un impuesto-precio del gasto marginal reducido e incurriendo por tanto en un gasto no óptimo.

En este sentido, la autonomía posibilitaría que los procesos de decisión democrática sobre asignaciones correspondan lo más precisamente posible a la diferenciación de la demanda. De todos modos, para que la descentralización política propicie asignaciones más eficientes es imprescindible que las decisiones sobre gasto local no sólo estén vinculadas con los aportes locales, sino que se cuente, además, con sistemas adecuados de representación y participación ciudadana a fin de que las preferencias de la ciudadanía sean efectivamente expresadas.

De esta forma, se generaría un esquema de equilibrio triangular, a partir del cual, se definirían en función de las "necesidades" que identifica la población, los niveles de "presión fiscal" que estaría dispuesta a soportar para obtener un monto determinado de "gasto público". Concretamente, la ciudadanía debería decidir cuánto Estado quiere y cuanto Mercado, es decir, el mix público-privado preferido para que, luego, la eficiencia del gasto público termine definiéndose de acuerdo a cómo y de qué manera se "gasta" ese "cuanto".

En el caso de Argentina, al analizar la evolución cuantitativa del esquema de distribución y potestades que contiene el federalismo fiscal argentino, la falta de correspondencia fiscal o "desbalance fiscal vertical" constituye una tendencia histórica, que a partir de los regímenes de coparticipación "ha evolucionado hacia una elevada centralización en materia de recursos y una importante descentralización en el costado del gasto". Sin embargo, corregir dicho desbalance implicaría la implementación o el avance de la descentralización tributaria, la cual exige un cuidadoso análisis de los tipos de tributos a descentralizar, al tiempo de tener que evaluar las implicancias financieras

de las modificaciones, las que deberían repercutir en un replanteo del régimen de transferencias interjurisdiccionales.

En este tema, parecería adecuado adoptar las categorías que se utiliza para diferenciar entre los objetivos de “equidad territorial” y de “equidad social”, como criterios a considerar. La primera, hace referencia al reconocimiento de las diferencias regionales y a la necesidad de un sistema de transferencias propiamente territoriales, de libre disponibilidad pero proporcionales (y condicionadas) a los esfuerzos locales relativos, cuya finalidad sería subsidiar las iniciativas y los esfuerzos locales para proveerse de servicios de infraestructura. La segunda, por otro lado, hace referencia a la necesidad de considerar esas diferencias regionales en el marco de los servicios sociales, los cuales, según el autor, son muy distintos de los servicios de infraestructura básica: “mientras en estos últimos la demanda está claramente diferenciada geográficamente (sobre todo por factores físicos), en los servicios sociales posteriores al Estado de Bienestar la demanda está diferenciada geográficamente en sus aspectos cualitativos, pero en términos cuantitativos todos tienen igual derecho a que el Estado les garantice un acceso similar, cualquiera sea su lugar de residencia”.

De esta forma, el objetivo de la “equidad territorial” implicaría un sistema de distribución de acuerdo a lo que cada uno “merece” en función de su aporte y que bien podría hallar solución desde una adecuación del sistema de coparticipación, en el marco del reconocimiento de las potestades provinciales. Por otro lado, el objetivo de la “equidad social” implicaría un sistema de transferencias sociales, orientado a garantizar a todos los habitantes del país el acceso a una canasta mínima de servicios y bienes “sociales”, y que podría ser operado por las administraciones de los gobiernos provinciales. En este caso, se estaría planteando un esquema de transferencias no condicionadas a aportes locales pero sí al uso que se haga de ellas, definiendo así, controles propios de la descentralización operativa o “delegación”, en donde las

provincias sean las que fijen los criterios redistributivos a aplicar sobre su territorio. Sin embargo, la necesidad de dicho elemento compensatorio puede ser vista como un arreglo complementario *ex-post* a la reforma, que no implica necesariamente una solución por dentro del sistema de coparticipación fiscal, dejando para un ámbito distinto el debate o la discusión en torno a su “monto”, “calidad” y “destino”, el cual conlleva un fuerte componente político intrínseco al mismo.

Como no es objetivo de este trabajo analizar los pormenores de dicha reforma, basta con señalar la problemática que presenta el caso para la búsqueda de una adecuada relación financiera entre Nación- Provincia, que sea aceptada desde las desigualdades a nivel de los recursos potenciales que presentan los espacios regionales. Además, ya que de acuerdo a lo expresado en la Constitución es potestad de cada provincia reglar el alcance de la autonomía a nivel municipal, dicha problemática se complejiza aún más, al quedar abierta la posibilidad de que aparezcan políticas divergentes en la materia a lo largo del territorio nacional, como ya lo mencionamos oportunamente. En este sentido, alcanzar un esquema de distribución primaria y secundaria adecuado constituye una tarea difícil no sólo desde el objetivo de la eficiencia, sino también desde cuestiones éticas referentes a mecanismos y parámetros de distribución equitativa, en su sentido amplio.

Esta serie de problemas planteados a causa de la coparticipación se solucionarían a partir de la aplicación de los criterios de la coparticipación federal de impuestos como lo establece expresamente la Constitución Nacional.

Es por eso que coincidimos con la disposición de la Constitución Nacional de no establecer porcentajes fijos en la distribución y establecer criterios para determinar el porcentaje de distribución que les corresponde, estos criterios se establecen en base a diferentes parámetros.

La Constitución Nacional en su articulado dispuso que rijan para la distribución de la coparticipación cinco criterios, los cuales deben estar interrelacionado, por tal motivo cada uno se debe reflejar en los otros.

Es por eso que al tratar el criterio con respecto a los servicios, competencias y funciones que prestan los estados locales, se deberá establecer el porcentaje a distribuir no solo tomando en cuenta estos parámetros sino que se debería tomarse como un acuerdo global, a fin de que impere la equidad que la normativa proclama, y habrá que atender la situación particular de cada zona con un criterio solidario porque habrá provincias donde el estado deberá necesariamente asumir funciones y competencias que no será indispensable que las asuma en otro.

El criterio objetivo de reparto, en este caso coincidimos con el legislador con respecto a que fue establecido con el fin de que exista un control por parte del organismo fiscal federal.

Los criterios objetivos de reparto deben imponer la necesidad de pautas comunes de evaluación de las distintas realidades locales; ellas deben ser analizadas y homogeneizadas con las demás, en función de estándares comunes y debidamente consensuadas por los copartícipes.

Sobre la base de esos estándares se deberán elaborar métodos matemáticos que permitan su proyección sobre la masa a distribuir procurando arribar así a las soluciones más apropiadas a cada caso.

No obstante lo expuesto, estos criterios objetivos sobre la base de estándares consensuados no agotan la finalidad de la norma que analizamos, ya que una pretensión racionalizadora y matemática difícilmente nos permita arribar a soluciones verdaderamente humanas; por esta razón, estos criterios serán completados a la luz de la equidad y de la solidaridad, puesto que no siempre tienen que ver con las matemáticas y los estándares aun cuando estos sean consensuados.

Este es el turno de la equidad, que no solo inspirará y regirá la distribución secundaria, sino primaria, no solo será la devolución según el aporte de cada uno, sino también la redistribución según lo exija el caso.

El “lo suyo”, exigido por el concepto de “equidad”, de cada provincia y de la nación se compone de algo más que de la relación de sus aportes reales a la masa a distribuir. Integra el “suyo” de cada copartícipe la garantía de los derechos básicos y fundamentales de los habitantes de una provincia de nuestro país; ese reconocimiento se funda en la justicia, y no en la solidaridad, porque el derecho fundamental es “suyo” y no un resultado de una mayor o menor actitud solidaria de los copartícipes.

Si pretendemos ejercer soberanía sobre lejanas tierras, como en la Patagonia, o en el altiplano, necesariamente deberá haber allí asentamientos poblacionales, integrados por personas a las que necesariamente se les deberá garantizar sus derechos fundamentales, y será la justicia la que inspire la cobertura de esos “necesariamente” y no la solidaridad.

La solidaridad deberá ser asimilada al criterio de redistribución territorial de los recursos, es decir opuesto al que exige el criterio de equidad.

Las políticas de redistribución deben ser abordadas a nivel personal, ya que de otro modo puede ocurrir que individuos de altos ingresos en comunidades relativamente pobres podrían resultar subsidiados por individuos de bajos ingresos que residen en jurisdicciones ricas. Si se desea implementar una correcta política de redistribución utilizando las transferencias intergubernamentales, dos condiciones deben ser satisfechas: la primera, que el subsidio sea de aquellas provincias con distribución del ingreso menos concentrada; y, la segunda, que el impacto del presupuesto público sobre la distribución del ingreso sea positivo en cada una de las jurisdicciones.

La distribución sobre bases solidarias exige, supone necesariamente, la fuerte presencia del control de la existencia de la realidad fáctica, que fue considerada y tenida

en cuenta como fundamento a los fines de la reasignación de recursos y también del destino de los fondos por parte del organismo de control. El basamento jurídico de este control, que debe ser muy estricto, es el hecho de que se trata de fondos que el copartícipe recibe y son ajenos. No los recibe por una situación de justicia, que hace a su propio derecho, sino por una necesidad que es cubierta solidariamente por los otros copartícipes, quienes entregan fondos propios para que sean destinados solidariamente a otros.

Las dificultades que resultan en la Coparticipación Federal de Impuestos, son mas políticas, por la necesidad de consenso federal y en el cambio de régimen siempre hay ganadores y perdedores (algunos reciben más y otros menos) que técnicas.

⁶ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

⁷ Artículo 4 Constitución Nacional, “El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del productos de derechos de importación y exportación; del de la venta colocación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencia de la Nación, o para empresas de utilidad Nacional”

⁸ Artículo 9 Constitución Nacional, “En todo el territorio de la Nación no habrá más aduana que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”

⁹ Artículo 11 Constitución Nacional, “Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de transito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en los que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio”.

¹⁰ Artículo 12 Constitución Nacional, “Los buques destinados de una provincia a otra, no estarán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de transito. Sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio”.

¹¹ Artículo 4 Constitución Nacional Op. cit. página 11.

¹² Ley 20.221 Coparticipación Federal. Sancionada Marzo 21 de 1973 y Promulgada Marzo 21 de 1973. www.infoleg.gov.ar.

¹³ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. Página 4.

¹⁴ Artículo 3 de Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, “El monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma: A) el 42,34 % en forma automática a la nación; B) el 54,66 % en forma automática al conjunto de provincias adheridas; C) el 2% en forma automática para el recupero del nivel relativo de las siguientes provincias: Buenos Aires 1,5701%, Chubut 0,1433%, Neuquén 0,1433%, Santa Cruz 0,1433%; D) el 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

¹⁵ Artículo 4 Ley N° 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales La distribución del Monto que resulte por aplicación del Artículo 3, inciso B se efectuara entre las provincias adheridas de acuerdo con los siguientes porcentajes: Buenos Aires 19,93%, Catamarca 2,86%, Córdoba 9,22%, Corrientes 3,86%, Chaco 5,18%, Chubut 1,38%, Entre Ríos 5,07%, Formosa 3,78%, Jujuy 2,95%, La Pampa 1,95%, La Rioja 2,15%, Mendoza 4,33%, Misiones 3,43%, Neuquén 1,54%, Rio Negro 2,62%, Salta 3,98%, San Juan 3,51%, San Luis 2,37%, Santa Cruz 1,38%, Santa Fe 9,28%, Santiago del Estero 4,29%, Tucumán 4,94%.

¹⁶ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

¹⁷ Ley 23.562 Fondo Transitorio de Emergencia. Publicada Junio 01 de 1988. www.infoleg.gov.ar.

¹⁸ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

¹⁹ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

²⁰ Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional, Corresponde al Congreso: Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

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 rendición de los fondos.

La distribución entre Nación, las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuara 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 transferencias de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobadas 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 en su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires en su composición.

²¹ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

²² Ley 24.468 Modificación de la Ley 23.966, en lo referente al Impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico. Sancionada Marzo 16 de 1995 Promulgada Marzo 21 de 1995. www.infoleg.gov.ar.

²³ Artículo 1 Constitución Nacional La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución.

²⁴ Disposición Transitoria Sexta Constitución Nacional Un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación.

La presente clausula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias. (corresponde al artículo 75 inciso 2)

²⁵ Artículo 75, inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

²⁶ Ley 23.548 Coparticipación de Recursos Fiscales Op. cit. página 4.

²⁷ Artículo 75, inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

²⁸ Ley 23.548 Coparticipación de Recursos Fiscales Op. cit. página 4.

²⁹ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4.

³⁰ Artículo 9 Ley 23.548 Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales: “ La adhesión de cada provincia se efectuara mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

En cumplimiento de esta obligación, no se gravaran por vía de impuestos, tasa, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponible sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y a las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravaran con una imposición proporcionalmente mayor –cualquiera fuere su característica o denominación- que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencias de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes:

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismo deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

- Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

- Se determinaran sobre la base de los ingresos del periodo, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.

Esta deducción solo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del debito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizados en el periodo fiscal que se liquida;

- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;

- Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, deposito y toda otra de similar naturaleza);

- podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;

-En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuara en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d);

- En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, e los que surja –a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al países en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;

- En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzara a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;

- Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal –incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella;

- Para la determinación de la base imponible se computaran los ingresos brutos devengados en el periodo fiscal, con las siguientes excepciones:

1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el periodo;

2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerara ingreso bruto a los importe devengados, en función del tiempo, en cada periodo;

3) En la operación de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerara ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieren en cada periodo; Los periodos fiscales serán anuales, con anticipo sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el, régimen del convenio multilateral del 18 de Agosto de 1977, comprenderán periodos mensuales;

- Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagaran el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.

2. En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición.”

³¹ Dromi, Roberto y Menem, Eduardo. La Constitución reformada. Comentada. Interpretada y concordada. Buenos Aires: Ciudad Argentina; 1994

³² Piombo, Horacio Daniel. Teoría general y derecho de los tratos interjurisdiccionales internos. Su desenvolvimiento en la estructura institucional Argentina. Buenos Aires: Depalma; 1994.

³³ Luqui, Juan Calos. Derecho Constitucional tributario. Buenos Aires: Depalma; 1993.

³⁴ Artículo 125 Constitución Nacional Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y `promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con recursos propios.

Las provincias y la ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales; y promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura.

³⁵ Artículo 125 Constitución Nacional Op. cit. página 31.

³⁶ Frías, Pedro. El federalismo argentino. Introducción al derecho público provincial. Buenos Aires: Depalma; 1996

³⁷ Barrera Buteler, Guillermo. Provincias y Nación. Buenos Aires: Ciudad Argentina; 1996.

³⁸ Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

³⁹ Artículo 75 inciso 2 2do párrafo 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 rendición de los fondos.

La distribución entre Nación, las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuara 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.

⁴⁰ Bulit Goñi, Enrique. Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la reforma constitucional, Buenos Aires: Errepar; 1994.

⁴¹ Artículo 75 inciso 2 Op. cit. 26.

⁴² Macon, Jorge. Las finanzas públicas argentinas. Buenos Aires: Macchi; 1985

⁴³ Bulit Goñi, Enrique Op. cit. página 33.

⁴⁴ Piffano, Horacio. Federalismo normativo, centralismo tributario y distribución primaria. En: 28as Jornadas de Finanzas Publicas; de 20 al 22 de septiembre de 1995. organizadas por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional. Argentina lugar Córdoba; 1195.

⁴⁵ Frías, Pedro. El federalismo argentino. Introducción al derecho público provincial Op. cit. página 28.

⁴⁶ Artículo 6 Ley 23.548 Coparticipación de Recursos Fiscales El Banco de la Nación Argentina, transferirá automáticamente a cada provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, el monto de recaudación que les corresponda, de acuerdo a los porcentajes establecidos en la presente Ley.

Dicha transferencia será diaria y el Banco de la nación Argentina no percibirá retribución de ninguna especie por los servicios que preste conforme a esta ley.

⁴⁷ Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁴⁸ Olazabal, Raúl. La Coparticipación Federal de Impuestos en la reforma constitucional. En: tema de derecho administrativo; 1996; Foro de Abogados de San Juan, Instituto de derecho administrativo. Argentina. San Juan; 1996. p. primera 59.

⁴⁹ Rosatti, Horacio Daniel. El federalismo en la reforma. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni Editores; 1994.

⁵⁰ Artículo 75 inciso 2 3er párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 3.

⁵¹ Ley 19.549 Procedimientos Administrativos. Sancionada Abril 03 de 1972 y Promulgada Abril 27 de 1972. www.infoleg.gov.ar.

⁵² Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁵³ Artículo 75 inciso 19 Constitución Nacional Corresponde al congreso: Proveer lo conducente 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, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al doblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a desequilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen.

Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales.

Dictar leyes que garanticen la identidad y pluralidad cultural, la libre creación y circulación de las obras del autor; el patrimonio artístico y los espacios culturales y audiovisuales.

⁵⁴ Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Corresponde al Congreso: Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobado por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

⁵⁵ Artículo 54 Constitución Nacional el Senado se compondrá de tres senadores por cada provincia y tres por la ciudad de Buenos Aires, elegido en forma directa y conjunta, correspondiendo dos banca al partido político que obtenga el mayor número de votos, y la restante al partido político que le sigue en números de votos cada senador tendrá un voto.

⁵⁶ Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁵⁷ Artículo 30 Constitución Nacional La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus parte la necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuara sino por una Convención convocada al efecto.

⁵⁸ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

⁵⁹ Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Depalma; 1991.

⁶⁰ Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4

⁶¹ Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. Página 38 .

⁶² Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Corresponde al Congreso: Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimientos de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.

⁶³ Artículo 99 inc. 2 Constitución Nacional, El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

⁶⁴ Artículo 99 inc. 3 Constitución Nacional El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. El poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución, para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen en materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de la representación política de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso.

⁶⁵ Marienhoff, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires: Abeledo-Perrot; 1965.

⁶⁶ Sayagués Laso, Enrique. Tratado de Derecho Administrativo 6ª.ed. Montevideo; 1988.

⁶⁷ Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁶⁸ Bulit Goñi, Enrique. Op. cit. página 33.

⁶⁹ Artículo 9 Ley 23.548 Coparticipación de Recursos Fiscales La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

b) que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor-cualquiera fuere su característica o denominación-que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en la norma de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes:

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

*Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

*Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.

Esta deducción solo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el dl debito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizados en el periodo fiscal que se liquida;

*En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;

*Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)

*Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos,, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza;

*En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuara en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d);

*En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición la materia, de los que surja –a condición de reciprocidad- que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.

*En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzara a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificaciones.

En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;

* Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla;

* Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:

1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período;

2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período;

3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieron en cada período; Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;

- Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagaran el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.

2. En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

Se entenderá por instrumentos todas escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

c) que se obliga a no grabar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no graban por vía de impuestos, tasa, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su características o denominación, los productos alimenticio en estado natural o manufacturados. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicara lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior;

d) Que continuaran aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fisco adheridos;

e) Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulte en pugna con el régimen de esta ley, debiendo el poder ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare;

f) Que se obliga a suspender la participación en impuesto nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento de las normas de esta ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos;

g) Que se obliga a establecer un sistema de distribución de ingresos que se en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

⁷⁰ Artículo 16 Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Si transcurrido ciento ochenta (180) a partir de la promulgación de la presente ley, alguna provincia no hubiera comunicado se adhesión, se considerara que la misma no a adherido al régimen y los fondos que le hubieran correspondido – incluidos los que deberá reintegrar por dichos periodos y que le hubieran sido remitidos a cuenta de su adhesión –, serán distribuido entre las provincias adheridas en forma proporcional a sus respectivos coeficientes de participación.

⁷¹ Artículo 5 Constitución Nacional, Cada provincia dictara para si una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

⁷² Artículo 75 inciso 2 Op. cit. página 26.

⁷³ Enciclopedia Universal Ilustrada. Tomo 15. Espasa-Calpe. Madrid, Barcelona. Año 2000.

⁷⁴ Enciclopedia Universal Ilustrada. Tomo 15. Espasa-Calpe. Madrid, Barcelona. Año 2000.

⁷⁵ Frías, Pedro J. El Proceso Federal Argentino. De la decadencia a la recuperación. Córdoba: ed. del autor; 1988.

⁷⁶ Pérez Guilhou, Dardo. Derecho público provincial. Mendoza: Ed. Martin Fierro; 1990.

⁷⁷ Artículo 75 inciso 2 1er párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁷⁸ Artículo 75 inciso 2 2do párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁷⁹ Artículo 75 inciso 2 4to párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁸⁰ Artículo 75 inciso 2 5to párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 26.

⁸¹ Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{lxxvii} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{lxxviii} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{lxxix} Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Op. cit. página 40.

^{lxxx} Artículo 75 inciso 19 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{lxxxi} Artículo 75, inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{lxxxii} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{lxxxiii} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{lxxxiv} Artículo 75 inciso 1 Constitución Nacional Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos e importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

^{lxxxv} Valdés Costa, Ramón. Curso de derecho tributario, 2ª .ed. Buenos Aires: Depalma; 1996.

^{lxxxvi} Pérez Guilhou, Dardo. Recursos Financieros de la Nación en Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos. Buenos Aires: Depalma; 1986.

^{lxxxvii} Frías, Pedro J. Federalismo en la reforma constitucional, en asociación Argentina de Derecho Constitucional, La reforma constitucional argentina de 1994. Buenos Aires: ed. del autor; 1994.

^{lxxxviii} Artículo 121 Constitución Nacional Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservados por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

^{lxxxix} Bulit Goñi, Enrique. La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994. :Errepar; 1995

^{xc} Frías, Pedro. Op. cit. página 32.

^{xci} Artículo 4 Constitución Nacional Op. cit. página 11.

^{xcii} Pérez Guilhou, Dardo. Atribuciones del Congreso argentino. Depalma: Buenos Aires; 1995.

^{xciii} Artículo 4 Constitución Nacional Op. cit. página 11.

^{xciv} Artículo 4 Constitución Nacional Op. cit. página 11.

^{xcv} García Vizcaíno, Catalina. Consideraciones generales sobre el federalismo argentino.

^{xcvi} Artículo 75 inciso 1 Constitución Nacional Op. cit. página 52.

^{xcvii} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{xcviii} Piffano, Horacio. Coparticipación Federal de Impuestos: El enfoque de las necesidades fiscales como criterio de reparto compatible con la reforma constitucional. En 30as Jornadas de Finanzas Publicas; del

17 al 19 de Septiembre de 1997; Facultad de Ciencias Económicas de la universidad nacional de Córdoba. Villa Carlos Paz;1997

^{xcix} Segovia, Juan Fernando. La Coparticipación unitaria en la reforma constitucional de 1994. :La Ley Gran Cuyo. Voces Jurídicas

^c Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{ci} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cii} Spota, Alberto A. Sistemas de controles de la Administración pública en la Constitución nacional y sus mecanismos operativos posibles, en Asociación Argentina de Derecho Constitucional, Leyes reglamentarias de la reforma constitucional, Buenos Aires, 1996.

^{ciii} Videla de Barone, Edith A. La reforma y las provincias, “Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional”, año XII, n° 119, marzo de 1996.

^{civ} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cv} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{cvi} Porto, Alberto. El federalismo fiscal. Algunos aspectos conceptuales.

^{cvi} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{cvi} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{cix} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cx} Artículo 75 inciso 9 Constitución Nacional Corresponde al Congreso: Acordar subsidios del Tesoro Nacional a las `provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios.

^{cx} Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Op. cit. página 40.

^{cxii} Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Op. cit. página 40.

^{cxiii} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxiv} Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Op. cit. página 40.

^{cxv} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxvi} Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Op. cit. página 40.

^{cxvii} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{cxviii} Seisdedos, Felipe. Los subsidio a las provincias, en Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos. Buenos Aires: Depalma; 1986.

^{cxix} Artículo 75 inciso 9 Constitución Nacional Op. cit. página 56.

^{cx} Artículo 4 Constitución Nacional Op. cit. página 11.

^{cx} Artículo 4 Constitución Nacional Op. cit. página 11.

^{cxii} Artículo 3 inciso d de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, El monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma: d) el uno por ciento (1%) para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

^{cxiii} Artículo 123 Constitución Nacional Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

^{cxiv} Artículo 75 inciso 30 Constitución Nacional Corresponde al Congreso: 30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la Capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservaran los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines..

^{cxv} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxvi} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxvii} Castorina de Tarquini, María Celia. Federalismo e integración. Buenos Aires: Ediar;1997

^{cxviii} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxix} Artículo 123 Constitución Nacional Op. cit. página 62.

^{cx} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cx} Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4.

^{cxii} Artículo 10 Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 64.

^{cxiii} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxiv} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxv} Artículo 11 Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 64.

^{cxvi} Artículo 75 inciso 3 Constitución Nacional Op. cit. página 38.

^{cxvii} Casás, José Osvaldo. La reforma constitucional y la coparticipación tributaria. Buenos Aires: P.E.T.; 1994.

^{cxviii} Artículo 75 inciso 2 3er párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 3.

^{cxix} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cx} Artículo 117 Constitución Nacional “En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos

concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.

^{cxli} Artículo 116 Constitución Nacional “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inciso 12 del Artículo 75; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima; de los asuntos en que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero.

^{cxlii} Artículo 127 Constitución Nacional Op. cit. página 66.

^{cxliii} Artículo 127 Constitución Nacional Op. cit. página 66.

^{cxliv} Fayt, Carlos. Nuevas fronteras del derecho constitucional. La dimensión político-institucional de la corte Suprema de la Nación. . Buenos Aires: La Ley; 1995.

^{cxlv} Fayt, Carlos. Op. cit. página 66.

^{cxlvi} Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.

^{cxlvii} Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales Op. cit. página 4.

^{cxlviii} Artículo 75, inciso 2, 3er párrafo Op. cit. página 3.

^{cxlix} Artículo 75, inciso 2, 3er párrafo Op. cit. página 3.

^{cl} Artículo 75, inciso 2 Op. cit. página 26.

^{cli} Artículo 122 Constitución Nacional Se dan sus propias instituciones locales y se rigen por ellas. Eligen sus gobernadores, sus legisladores y demás funcionarios de provincia, sin intervención del Gobierno Federal.

^{clii} Artículo 5 Constitución Nacional Op. cit. página 43.

^{cliii} Artículo 75 inciso 2 3er párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 3.

^{cliv} Bara, Ricardo Enrique. La nueva ley de coparticipación impositiva. En: 29as Jornadas de Finanzas Publicas; del 18 al 20 de Septiembre de 1996; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Córdoba, Argentina. Córdoba. 1996

^{clv} Cetrángolo, Oscar. Algunas reflexiones sobre el federalismo fiscal en la Argentina. Apuntes para el diseño de un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos. 1998.

^{clvi} Marienhoff, Miguel. Op. cit. página 42.

^{clvii} De la Cuétara Martínez, Juan Miguel. Perspectivas de los servicios públicos españoles para la década de los noventa. El nuevo servicio público. Universidad Autónoma de Madrid; Marcial Pons; 1997.

^{clviii} Artículo 78 Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego Los servicios públicos se ajustarán a los principios de integralidad y eficiencia y estarán sujetos al contralor estatal.- Los servicios públicos se ajustarán a los principios de integralidad y eficiencia y estarán sujetos al contralor estatal. No se otorgará la concesión de la prestación de servicios públicos sin legislación adecuada que permita fiscalizar su accionar. Cuando éstos fueren prestados por medio de concesiones, el contrato respectivo deberá contener, bajo pena de nulidad absoluta, cláusulas sobre: La forma de fijación de tarifas. La obligación de incorporar progresos técnicos en la explotación del servicio. El control permanente de la autoridad y de los usuarios acerca de la forma de prestación del servicio.

^{clix} Artículo 173 inciso 7 Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego Realizar las obras públicas y prestar los servicios públicos de naturaleza o interés municipal, por administración o a través de terceros.

^{clx} Artículo 135 inciso 21 Constitución de la Provincia de Chubut Legislar sobre defensa de la competencia y protección de los usuarios de servicios públicos prestados por los particulares o el Estado.

^{clxi} Artículo 49 Constitución de la Provincia de Chaco La Provincia promoverá la transformación de los latifundios y minifundios en unidades económicas de producción, a cuyo efecto expropiará las grandes y pequeñas extensiones de tierra que en razón de su ubicación y características fueren antisociales o antieconómicas.

El Estado propenderá a la eliminación del arrendamiento y la aparcería como forma de explotación de la tierra, mediante la aplicación de planes de colonización.

^{clxii} Artículo 59 Constitución de la Provincia de Misiones Los servicios públicos corresponden originariamente a la Provincia o a los municipios, y se propenderá a que la explotación de los mismos sea efectuada por el Estado, entes autárquicos o autónomos o cooperativas de usuarios en los que podrán intervenir las entidades públicas. En las localidades o centros de menor importancia podrá otorgarse la concesión a pequeñas empresas o a particulares, debiéndose ajustar la explotación a lo que determine la ley. Los de transporte terrestre o de la navegación por líneas regulares podrán concederse a empresas privadas o a cooperativas, pero dicha concesión deberá ser aprobada por la ley. También se podrán celebrar acuerdos con la Nación, otros estados provinciales o municipios para su explotación. La ley determinará la forma de explotación de los servicios públicos.

^{clxiii} Artículo 75 inciso 2 3er párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 3.

-
- clxiv Piffano, Horacio. Op. cit. página 34.
- clxv Artículo 75 inciso 2 5to párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 26.
- clxvi Piffano, Horacio. Op. cit. página 34.
- clxvii Montbrun, Alberto. Criterios de distribución de la coparticipación federan en la Constitución Nacional.. Buenos Aires; 1997.
- clxviii Zarza Mensaque, Alberto. Las provincias y la reforma constitucional, Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional; n° 125, Buenos Aires 1996.
- clxix Bulit Goñi, Enrique. Op. cit. página 33.
- clxx Piffano, Horacio Op. cit. página 34.
- clxxi Pérez, Pedro. Coparticipación federal y descentralización del Estado.. Buenos Aires: ed. Centro Editor de America Latina; 1986.
- clxxii Cuelli, Hugo. La coordinación financiera en nuestro Estado federal. Buenos Aires: La Ley; 1998.
- clxxiii Montbrun, Alberto. Criterios de distribución de la coparticipación federal en la Constitución Nacional. "L.L."; 1997.
- clxxiv Bulit Goñi, Enrique. Op. cit. página 33.
- clxxv Kliksberg, Bernardo. Equidad y crecimiento. Buenos Aires: La Nación; 1999.
- clxxvi Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.
- clxxvii Montbrun, Alberto. Op. cit. página 78.
- clxxviii Piffano, Horacio. Op. cit. página 34.
- clxxix Ley 20.221 Coparticipación Federal Op. cit. página 16.
- clxxx Piffano, Horacio. Op. Cit. página 34.
- clxxxi Artículo 75 inciso 19 Constitución Nacional Op. cit. página 38.
- clxxxii Ekmekdjian, Miguel Ángel. Tratado de derecho Constitucional. Buenos Aires: Depalma; 1997.
- clxxxiii Artículo 3 inciso c Ley 23.548 Coparticipación Federal de Recursos Fiscales. El monto total recaudado por los gravámenes que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma: c) el dos por ciento (2%) en forma automática para el recupero del nivel relativo de las siguientes provincias: Buenos Aires 1,5701%, Chubut 0,1433%, Neuquén 0,1433%, Santa Cruz 0,1433%.
- clxxxiv Artículo 75 inciso 19 Constitución Nacional Op. cit. página 38.
- clxxxv Artículo 75 inciso 2 Constitución Nacional Op. cit. página 26.
- clxxxvi Artículo 75 inciso 8 Constitución Nacional Corresponde al Congreso: Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este Artículo, el presupuesto general de gastos y calculo 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.
- clxxxvii Artículo 75 inciso 18 Constitución Nacional Op. cit. página 40.
- clxxxviii Artículo 75 inciso 19 Constitución Nacional Op. cit. página 38.
- clxxxix Bulit Goñi, Enrique. Op. cit. Página 33.
- cxc García Belsunce, Horacio. Enfoque sobre derecho y economía. Buenos Aires: Depalma; 1998.
- cxc i Artículo 75, inciso 2, 3er Párrafo Constitución Nacional Op. cit. pagina 3.
- cxc ii Artículo 75, inciso 2, 5to Párrafo Constitución Nacional Op. cit. página 26.

BIBLIOGRAFÍA

a) General

Constitución de la Nación Argentina. Reforma de 1994. Edición 2000 (ampliada). Rosario: Fundación Ross; Julio 2000.

b) Especial

Ley 20.221 Coparticipación Federal. Sancionada Marzo 21 de 1973 y Promulgada Marzo de 1973.

Ley 23.548 Coparticipación de Recursos Fiscales. Sancionada Enero 07 de 1988 y Promulgada Enero de 1988.

BARRA, Ricardo Enrique. La nueva ley de coparticipación impositiva. En: 29as Jornadas de Finanzas Publicas; del 18 al 20 de Septiembre de 1996; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Córdoba, Argentina. Córdoba. 1996

BARRERA BUTELER, Guillermo. Provincias y Nación. Buenos Aires: Ciudad Argentina; 1996.

BULIT GOÑI, Enrique. La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994. :Errepar; 1995

CASAS, José Osvaldo. La reforma constitucional y la coparticipación tributaria. Buenos Aires: P.E.T.; 1994.

CASTORINA de TARQUINII, Maria Celia. Federalismo e integración. Buenos Aires: Ediar; 1997

CETRANGOLO, Oscar. Algunas reflexiones sobre el federalismo fiscal en la Argentina. Apuntes para el diseño de un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos. 1998.

CUELLI, Hugo. La coordinación financiera en nuestro Estado federal. Buenos Aires: La Ley; 1998.

DE LA CUETARA MARTINEZ, Juan Miguel. Perspectivas de los servicios públicos españoles para la década de los noventa. El nuevo servicio público. Universidad Autónoma de Madrid; Marcial Pons; 1997.

DROMI, Roberto y MENEM, Eduardo. La Constitución reformada. Comentada. Interpretada y concordada. Buenos Aires: Ciudad Argentina; 1994

EKMEKDJIAN, Miguel Angel. Tratado de derecho Constitucional. Buenos Aires: Depalma; 1997.

Enciclopedia Universal Ilustrada. Tomo 15. Espasa-Calpe. Madrid, Barcelona.

Enciclopedia Universal Ilustrada. Tomo 15. Espasa-Calpe. Madrid, Barcelona.

FAYT, Carlos. Nuevas fronteras del derecho constitucional. La dimensión político-institucional de la corte Suprema de la Nación. . Buenos Aires: La Ley; 1995.

FRIAS, Pedro J. El Proceso Federal Argentino. Córdoba: Ed. del autor; 1988.

FRIAS, Pedro J. Federalismo en la reforma constitucional, en asociación Argentina de Derecho Constitucional, La reforma constitucional argentina de 1994. Buenos Aires: ed del autor; 1994.

FRIAS, Pedro J. El Proceso Federal Argentino. De la decadencia a la recuperación. Córdoba: ed. del autor; 1988.

FRIAS, Pedro. El federalismo argentino. Introducción al derecho público provincial. Buenos Aires: Depalma;1996

GARCIA BELSUNCE, Horacio. Enfoque sobre derecho y economía. Buenos Aires: Depalma; 1998.

GARCIA VIZCAINO, Catalina. Consideraciones generales sobre el federalismo argentino.

KLIKSGERG, Bernardo. Equidad y crecimiento. Buenos Aires: La Nación; 1999.

LUQUI, Juan Calos. Derecho Constitucional tributario. Buenos Aires: Depalma; 1993.

MACOM, Jorge. Las finanzas públicas argentinas. Buenos Aires: Macchi; 1985

MONTBRUN, Alberto. Criterios de distribución de la coparticipación federan en la Constitución nacional.. Buenos Aires; 1997.

OLAZABAL, Raúl. La Coparticipación Federal de Impuestos en la reforma constitucional. En: tema de derecho administrativo; 1996; Foro de Abogados de San Juan, Instituto de derecho administrativo. Argentina. San Juan; 1996. p. primera 59.

PEREZ GUILHOY, Dardo. Derecho público provincial. Mendoza: Ed. Martin Fierro;.1990.

PEREZ GUILHOY, Dardo. Recursos Financieros de la Nación en Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos. Buenos Aires: Depalma; 1986.

PIFFANO, Horacio. Coparticipación Federal de Impuestos: El enfoque de las necesidades fiscales como criterio de reparto compatible con la reforma constitucional. En 30as Jornadas de Finanzas Publicas; del 17 al 19 de Septiembre de 1997; Facultad de Ciencias Económicas de la universidad nacional de Córdoba. Villa Carlos Paz;1997

PIFFANO, Horacio. Federalismo normativo, centralismo tributario y distribución primaria. En: 28as Jornadas de Finanzas Publicas; de 20 al 22 de septiembre de 1995. organizadas por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional. Argentina lugar Córdoba; 1995.

PIOMBO, Horacio Daniel. Teoría general y derecho de los tratos interjurisdiccionales internos. Su desenvolvimiento en la estructura institucional Argentina. Buenos Aires: Depalma; 1994.

PIREZ, Pedro. Coparticipación federal y descentralización del Estado.. Buenos Aires: ed Centro Editor de America Latina; 1986.

Rosatti, Horacio Daniel. El federalismo en la reforma. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni Editores; 1994.

SEGOVIA, Juan Fernando. La Coparticipación unitaria en la reforma constitucional de 1994. :La Ley Gran Cuyo. Voces Jurídicas

SEGOVIA, Juan Fernando. La Coparticipación unitaria en la reforma constitucional de 1994. Mendoza: La Ley Gran Cuyo; 1999.

SEISDEDOS, Felipe. Los subsidio a las provincias, en Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos. Buenos Aires: Depalma; 1986.

SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Depalma; 1991.

SPOTA, Alberto A. Sistemas de controles de la Administración pública en la Constitución nacional y sus mecanismos operativos posibles, en Asociación Argentina de Derecho Constitucional, Leyes reglamentarias de la reforma constitucional, Buenos Aires, 1996.

VALDES COSTA, Ramón. Curso de derecho tributario, 2ª .ed. Buenos Aires: Depalma; 1996.

VIDELA DE BARONE, Edith A. La reforma y las provincias, “Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional”, año XII, nº 119, marzo de 1996.

ZARZA MENSAQUE, Alberto. Las provincias y la reforma constitucional, Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional; nº 125, Buenos Aires 1996.

INDICE

Capítulo I

DESARROLLO HISTÓRICO DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS.

1. Introducción	13
2. Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos	
2.1. Etapa de separación de fuentes tributarias (1853-1890)	
2.2. Etapa de concurrencia de hecho (1891-1934)	
2.3. Etapa de la coparticipación (1935-)	
Evolución normativa de la coparticipación	
3.1. La Ley 12.139 (1934)	
3.2. La Ley 20.221 (1973)	
3.3. La reforma de 1980	
3.4. Periodo de 1983 a 1989	
3.5. Ley 23.548	
3.6. Reforma Constitucional 1994. Art. 75 Inciso 2. Disposición Transitoria Sexta	
4. Conclusión	

Capítulo II

LEY DE COPARTICIPACIÓN DE RECURSOS FISCALES.

LEY 23.548. LEY CONVENIO.

1. Introducción	34
2. Ley Convenio	
2.1 La naturaleza de la Ley Convenio	
Contenidos de la Ley Convenio	
2.2.1 Los regímenes específico de coparticipación	
2.2.2 Supuestos implícitos en la automaticidad en la remisión de los fondos	
2.2.3 Mecanismos concretos de distribución entre las partes.	
2.2.4 Determinación de quien recauda la masa coparticipable: el recaudador y distribuidor de la masa coparticipable	
2.2.5 La integración del organismo fiscal federal	
2.3 Metodología de sanción	
2.3.1 Cámara de Origen	
2.3.2 La Mayoría Especial	
2.3.3 Modificación unilateral y reglamentación	
2.3.4 Aprobación por las provincias	
3 El método de coparticipación	
3.1 El significado jurídico de la coparticipación	
3.3 El contenido jurídico de la coparticipación	
4. Conclusión	

Capítulo III

MASA COPARTICIPABLE. SUJETOS DE LA COPARTICIPACION.

1. Introducción	55
2. Determinación de la Masa Coparticipable	
2.1 Exclusión o inclusión de las asignaciones específicas	
2.2 Los beneficios de la promoción industrial	
2.3 La masa coparticipable, los subsidios y los Aportes Del Tesoro Nacional	
3. Los sujetos de la coparticipación	
3.1 Los Municipios	
3.2 La Ciudad de Buenos Aires	
4. Conclusión	

Capítulo IV

PRINCIPIOS Y CRITERIOS DE LA DISTRIBUCION UTILIZADOS EN LA COPARTICIPACION

1. Introducción	76
2. Principios y criterios de distribución utilizados en la coparticipación	
2.1 En relación directa a las competencias, servicios y funciones	
2.1.1 Competencias y funciones	
2.1.2 Servicios Públicos	
2.1.3.La transferencia de competencias, servicios o funciones	
2.2. Criterios Objetivos de Reparto	
2.3 La Equidad	
2.3.1 El criterio de equidad se aplica a la distribución primaria y a la distribución secundaria	
2.3.2 En relación directa con las competencias, servicios y funciones	
2.3.3 Aspectos Generales	
2.4 La Solidaridad	
2.5 Prioridad del Logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de Oportunidades.	

4. Conclusión	106
Propuesta	
Citas Textuales	115
Bibliografía General	125
Bibliografía Especial	