



**UNIVERSIDAD ABIERTA INTERAMERICANA**

**Facultad de Derecho y Ciencias Políticas**

**Sede Regional Rosario**

**Abogacía**

**“El federalismo fiscal, antes y después de la reforma constitucional de  
1994. Evolución histórica y sistema actual.”**

**2008**

**Alumno:** Bosco, María Noelia.

**Tutor:** Dr. Aphalo, Benito Santiago.

**Fecha de presentación:** 12 de Septiembre de 2008.

## **Resumen.**

El tema elegido para el presente trabajo de investigación es “El federalismo fiscal, antes y después de la reforma constitucional de 1994. Evolución histórica y sistema actual.”

El mismo hace referencia al régimen impositivo integrado por los tributos de carácter coparticipable, cuya recaudación es distribuida a las provincias contribuyentes. Del total recaudado, la Nación obtiene un porcentaje y el conjunto de las provincias adheridas al sistema otro, el cual luego será dividido según la participación que corresponde a cada provincia. Dichos repartos se denominan distribución primaria y distribución secundaria, respectivamente. A grandes rasgos, de esto se trata el sistema actual de coparticipación federal de impuestos de la Argentina.

Iniciamos la investigación estudiando el contexto histórico, recorrimos los hechos más relevantes que influyeron en la construcción del régimen, para poder entender por qué y como se llegó al sistema actual. Para ello fue necesario recurrir, en primera instancia a bibliografía de tipo general, que nos explicara el funcionamiento básico del sistema a lo largo del tiempo, y luego, profundizamos el estudio apoyándonos en bibliografía vinculada de modo más íntimo al tema en particular. Recurrimos a autores, tanto locales, como nacionales, como internacionales que realizaron exhaustivos estudios sobre el tema y cuyos trabajos constituyeron gran aporte a la materia.

Durante el proceso de investigación encontramos algunas dificultades, tales como la especificidad de la materia, razón por la cual la recolección de material requirió de mucho tiempo y dedicación. Incluso nos vimos obligados a recurrir, además de las fuentes tradicionales como libros de texto, legislación, etc., a medios no tan accesibles, tanto es así que finalmente obtuvimos la colaboración de funcionarios del Ministerio de Economía de la Nación, cuyo aporte al presente trabajo resultó extremadamente enriquecedor y nos permitió obtener datos que por nuestros propios medios creemos no hubiésemos alcanzado. Otro de los escollos que debimos sortear a lo largo de este estudio se trata del tecnicismo del cual se encuentra impregnada la materia. Al ser un tema muy puntual nos vimos obligados a adquirir cierto vocabulario específico, que nos era extraño anteriormente.

Superadas las dificultades y obstáculos planteados por la elección y desarrollo del tema propuesto, consideramos al proceso descrito sumamente enriquecedor, tanto a nivel intelectual como práctico.

## **1.- Área.**

Derecho Constitucional y Derecho Tributario

## **2.- Tema.**

Incidencia de la coparticipación federal en el régimen del federalismo fiscal argentino.

## **3.- Título Provisorio.**

El federalismo fiscal y la coparticipación federal en Argentina antes y después de la reforma constitucional de 1994.

## **4.- Problema.**

¿Cuáles fueron los efectos de la coparticipación federal en el federalismo fiscal en Argentina?

## **5.- Hipótesis.**

La coparticipación federal de impuestos favoreció al federalismo fiscal argentino.

### **5.1. Puntos provisorios de tesis que se demostrarán y defenderán.**

**5.1.a.-** Existe un régimen de coparticipación federal de impuestos.

**5.1.b.-** En Argentina, el régimen fiscal obedece al modelo federal.

**5.1.c.-** La inclusión de la coparticipación en la Constitución fue el medio elegido para regular el tema.

## **6.- Objetivos.**

### **6.1.- Objetivo General.**

Dilucidar si la coparticipación federal de impuestos acentuó el federalismo fiscal en nuestro país.

### **6.2.- Objetivos Específicos.**

**6.2.a.-** Describir el federalismo fiscal argentino antes y después de la reforma constitucional de 1994.

**6.2.b.-** Investigar la evolución del mismo a través de las distintas épocas sociales, políticas, económicas y culturales que ha atravesado la República Argentina.

**6.2.c.-** Desarrollar las nociones fundamentales inherentes al federalismo fiscal y coparticipación federal.

**6.2.d.-** Analizar y explicar la legislación histórica y la actual existentes al respecto.

**6.2.e.-** Indagar acerca de los criterios de distribución antes y luego de la reforma de 1994.

## **7.- Marco teórico.**

La Constitución Nacional Argentina declara acogerse a la forma federal de estado, lo cual implica una estrecha relación entre poder y territorio. El federalismo es la forma opuesta a la unitaria, ya que compensa en la unidad de un solo estado la pluralidad y autonomía de varios.

Alberdi y mariano Fraguero fueron los primeros en introducir en el agitado debate de la cuestión federal la identidad fundamental entre el funcionamiento real de un estado y capacidad de obtener recursos financieros. Al respecto, en la convención constituyente de 1853 se registra un debate entre Benjamín Gorostiaga, de Santiago del Estero y Juan María Gutiérrez, de Entre Ríos.

Aquel sostenía la posición de que “no hay estado sin recursos” y “no hay poder sin tesoro”, contra el argumento a favor de una confederación propuesta por el entrerriano. En esta última el gobierno central no ejerce poderes impositivos y las partes contribuyen en forma voluntaria. Juan Francisco Seguí impuso para saldar el debate una fórmula que quedó incorporada a la Constitución. El gobierno federal otorgaría subsidios a las provincias para afrontar sus gastos de funcionamiento. Así quedó consagrada la doctrina de la separación de las fuentes tributarias entre el gobierno federal y las provincias y el papel de asistencia financiera que correspondía al gobierno federal.

El régimen impositivo argentino estaba caracterizado por descansar en forma excesiva sobre los aranceles aduaneros, con la crisis financiera de 1929, al implosionar el comercio internacional, las fuentes tributarias debieron ser reemplazadas por otro tipo de impuestos. Es entonces, en este momento histórico, en que se empieza a plasmar en leyes mecanismos de distribución de impuestos recaudados por el gobierno nacional.

En 1973 una profunda reforma del sistema fue plasmada en la ley 20.221, la cual creó el primer régimen integral de coparticipación que abarcó en forma completa todos los impuestos y que estableció fórmulas para el cálculo de la distribución secundaria, para lo cual formuló en forma explícita los objetivos propuestos y los instrumentos adoptados.

El proceso comprendió una fuerte recomposición en el porcentaje de distribución primaria favorable a las provincias, las cuales tenían importantes necesidades de financiamiento al haber adoptado una política de equiparación de salarios provinciales y nacionales.

A fines de 1987 cuando en el Congreso se produjo un fuerte realineamiento de fuerzas opositoras se sancionó la Ley 23.548 que obtuvo el hasta ahora mayor porcentaje de distribución primaria para las provincias (56,7%) y que, con múltiples reformas, es la ley que aún rige. Esta ley no establece ningún criterio para determinar la distribución interprovincial y en su artículo cuarto simplemente establece un porcentaje fijo para cada provincia.

El tema del federalismo fiscal en la reforma constitucional de 1994 se encuentra habilitado centralmente en el art. 3° de la ley sancionada por el congreso, aunque algunos aspectos de la cuestión federal también están habilitados en el art. 2°, llamado “núcleo de coincidencias básicas”.

Como no se podían modificar los treinta y cinco primeros artículos de la Constitución, naturalmente no podía haber reforma del art. 4°, que es el que establece junto al art. 67, incs. 1° y 2°, la división de los impuestos en directos e indirectos.

Los impuestos directos corresponden a las provincias y excepcionalmente, por tiempo limitado, al gobierno federal. También que los impuestos indirectos internos son concurrentes entre gobierno federal y gobiernos de provincias y que los impuestos indirectos externos, es decir de importación y exportación, son facultad exclusiva del gobierno federal.

La distribución primaria es el reparto entre el estado federal y las provincias, mientras que distribución secundaria se denomina al reparto interprovincial.

La ley 24.309, declarativa de la necesidad de reforma constitucional propuso entre los temas habilitados a tratar por la Convención Constituyente el “fortalecimiento del federalismo”. De tal inclusión en el temario resultó el nuevo art.124 que consagra la posibilidad de crear regiones para el desarrollo

económico y social, así como la habilitación a las provincias para celebrar acuerdos internacionales que no interfieran con la política exterior de la nación y la reivindicación del dominio de los recursos naturales.

En vez de ensayarse nuevas formulas que pusieran fin a un problema de incumplimientos formales de la Constitución, se optó por el argumento más simple de incluirlos en el texto. La coparticipación federal es una de las instituciones que más ha contribuido a acentuar la dependencia de las provincias al poder central, al lado de ella podrían incluirse a la intervención federal y las declaraciones de estado de sitio.

Hubiera sido conveniente sobre la atribución de las fuentes impositivas originales entre Nación y provincias.

Como argumentos en contra se esgrime que no estaba habilitada la reforma de de la parte dogmática de la Constitución por la ley declarativa 24.309. pero lo cierto es que estaba habilitada la discusión sobre el federalismo fiscal como sistema, y éste incluye a las garantías.

Además la prohibición de modificar la parte dogmática de la carta magna no impidió que se reformaran las garantías, incluyendo un nuevo capítulo en la primera parte que incorpora el amparo, el hábeas data y el hábeas corpus.

La reforma ha significado lo siguiente: a. se mantiene la conformación del Tesoro Nacional en el art.4, b. se mantienen a los derechos aduaneros como nacionales y el requisito de su uniformidad, c. se mantiene la anquilosada referencia a contribuciones directas e indirectas, d. se confirman las potestades concurrentes en materia de contribuciones indirectas, e. se confirma la autorización a la nación para establecer las directas bajo las mismas condiciones preexistentes. La única novedad, pues, es que se sienta el principio de la necesaria correspondencia entre las funciones y los recursos, y que se legitima la coparticipación.

Un relevamiento destaca que el gobierno nacional no cumple con la ley de reparto federal. Las transferencias automáticas en concepto de coparticipación a las provincias desde Marzo de 2002 a Diciembre de 2007 estuvieron, en promedio, por debajo de los 34% de lo recaudado por la Nación, incluidos los recursos pertenecientes al Sistema Nacional de Seguridad Social, que la Constitución establece como porcentaje mínimo que debe repartir entre los distritos.

El presente trabajo será desarrollado, en sus inicios, desde la perspectiva histórica, haciendo una inevitable enunciación de los hechos que han posicionado a la Argentina en su situación actual. Luego describiremos la misma y llegaremos a realizar una crítica de las debilidades que presenta el tema que tratamos. También señalaremos los puntos del sistema de coparticipación federal de

impuestos que deben ser modificados, para finalizar con una propuesta de elaboración personal, en la cual aportamos una visión propia del conflicto, erigida en base al estudio previo realizado, y esbozaremos una posible solución al problema planteado.

Nuestra opinión respecto del tema propuesto, podemos decir que es básicamente crítica del sistema vigente de coparticipación federal de impuestos y pensamos que aquel no favorece en lo más mínimo al sistema fiscal federal.

Entendemos que es necesario un debate profundo del tema. Consecuentemente con ello es indispensable la sanción de una nueva ley de coparticipación federal que resulte más representativa de los aportes que realizan los contribuyentes en concepto de pago de impuestos cuya naturaleza es coparticipable. Por todo ello, creemos que el régimen actual es infiel al espíritu del sistema fiscal federal.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

### **a) General.**

ALBERDI, Juan Bautista. Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina, Según su Constitución de 1853. Buenos Aires: Raigal. 1954.

ALBERDI, Juan Bautista. Bases y Puntos de Partida para la Organización Política de la República Argentina. Buenos Aires: Plus Ultra. 1994

BIDART CAMPOS, Germán. Manual de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Ediar. 1979.

BUNGE, Alejandro. Una Nueva Argentina. . Buenos Aires: Kraft. 1940.

CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA. Capital Federal: Fundación Ross. 2004.

DALLA VIA, Alberto R. El Sistema Federal Fiscal. Sección Doctrina. Tomo 1998. Buenos aires: La Ley. 1998.

ESTRADA, José Manuel. Curso de Derecho constitucional. Buenos Aires: A. Martínez. 1927.

OSZLAK, Oscar. La Formación del Estado Argentino. Buenos Aires: Belgrano. 1982.

ROSATTI, Horacio. La Reforma de la Constitución. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni. 1994.

SACCONI, Mario. Manual de Derecho Tributario. Buenos Aires: L.L. 2º Edición. 2003.

SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. 2º Edición. Buenos Aires: Depalma. 2000.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. D. 1993.

### **b) Especial.**

ALIAS, Horacio. Los Impuestos Aduaneros Argentinos, en Impuestos sobre el Comercio Internacional. Buenos Aires: A. de R. D. 2003.

BAISTRICCHI, Eduardo. La Autonomía de los Municipios de Provincia: Sus Posibles Consecuencias Tributarias. Buenos Aires: La Ley. Tomo 1996-D. 1996.

BARREIRA, Enrique. Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine. Buenos Aires: L.N. 2007.

BATALLA, Pablo; REZK, Ernesto; CAPELLO, Marcelo; PONCE, Carlos. La Economía Política del Federalismo Fiscal en la Argentina. Buenos Aires: Eudecor. 1997.

BOTANA, Natalio. El Orden Conservador. La Política Argentina entre 1880 y 1916. Buenos Aires: Sudamericana. 1987.

BULIT GOÑI, Enrique G. La Coparticipación Federal en la Reforma Constitucional de 1994. Buenos Aires: La Ley. Tomo 1995-D. 1995.

BURGIN, Miron. Aspectos Económicos del Federalismo Argentino. Buenos Aires: De Solar. 1975.

CIAPUSCIO, Héctor. El Pensamiento Filosófico-Político de Alberdi. Buenos aires: Ediciones culturales Argentinas. 1985.

CONSEJO EMPRESARIO ARGENTINO. Propuesta de Federalismo Fiscal. Buenos Aires. Consejo Empresario Argentino. 2000.

CUELI, Hugo, O. La Coordinación Financiera en Nuestro Estado Federal. Buenos Aires. La Ley. 1998.

DÍAZ, Alejandro Carlos. Essays on the economic history of the Argentine Republic. Clinton, M.A. Yale, University Press. 1970.

FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro. Código Aduanero. Volúmen II. Buenos aires. Editorial D. 1997.

HALPERÍN DONGHI, Tulio. Reforma y disolución de los imperios Ibéricos 1750-1850. Historia de América Latina III. Madrid: Alianza Editorial. 1985.

JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Buenos Aires. E.G. 1971.

MONTBRUM, Alberto. Criterios de Distribución de la coparticipación Federal en la Constitución Nacional. Buenos aires: La Ley. Tomo 1997-D. 1997.

MOSCHETTI, Francesco. El Principio de Capacidad Contributiva. Madrid: I. de E.F. 1980.

TOZZINI, Gabriela. Las Retenciones a la Exportación Establecidas por la Resolución 125/08 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación Correspondientes a Cereales y Oleaginosas y Modificadas por Resolución 141/08 ¿Respetan los Principios Constitucionales de la Tributación? Rosario: Zeus. Revista Nº 2. Tomo Nº 107. 2008.

## **ÍNDICE.**

### **CAPÍTULO I.**

#### **Existe un régimen de coparticipación federal de impuestos.**

1. Introducción.....	1
2. El federalismo.....	1
3. Etapas en la formación del Estado argentino y del sistema de las relaciones fiscales federales.....	8
4. La Ley 23.548.....	23
5. El Decreto 702/99: Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.....	44
6. Conclusiones.....	46

### **CAPÍTULO II.**

#### **En Argentina el régimen fiscal obedece al modelo federal.**

1. Introducción.....	47
2. La reforma constitucional de 1994.....	47
3. El caso Rivademar.....	49
4. Los Municipios de provincia: régimen constitucional desde el año 1853 hasta la reforma constitucional de 1994.....	51
5. El régimen constitucional de los municipios de provincia a partir de la reforma constitucional de 1994.....	55
5.1. La competencia económico-financiera de la autonomía municipal.....	56
5.1.a. Sus posibles alcances.....	56
5.1.b. Sus posibles consecuencias.....	57

6. Análisis del nuevo artículo 75, inciso 2.....	64
6.1. Convalida la coparticipación.....	64
6.2. ¿Excluye otras formas de distribución de la renta pública? Es decir ¿consagra la coparticipación como potestativa u obligatoria?.....	64
6.2.a. Concurrencia de fuentes.....	65
6.2.b. Separación de fuentes.....	66
6.2.c. Alícuotas adicionales.....	66
6.2.d. Asignaciones globales y condicionadas.....	67
6.2.e. Participación.....	68
6.2.f. ¿Excluye a los derechos aduaneros?.....	73
6.2.g. Excluye a los gravámenes con asignación específica.....	73
6.2.h. Instituye el mecanismo de las leyes convenio.....	74
6.2.i. La aprobación por las provincias.....	75
6.2.j. Garantiza la automaticidad en la remisión de fondos.....	75
6.2.k. Manda mantener las distribuciones primaria y secundaria.....	76
6.2.l. Situación de la ciudad de Buenos Aires.....	76
6.2.m. Criterios de distribución de los fondos coparticipados.....	77
6.2.n. Mayoría requerida para la sanción de la ley convenio.....	80
6.2.o. Prohibición de la modificación unilateral.....	81
6.2.p. Prohibición de reglamentación.....	82
6.2.q. Transferencias con recursos.....	83
6.2.r. El Organismo Fiscal Federal.....	84
7. Conclusiones.....	85

### **CAPÍTULO III.**

#### **La inclusión de la coparticipación en la Constitución fue el medio elegido para regular el tema.**

1. Introducción.....	87
2. Cumplimiento de la ley 23.548.....	87
2.1. La coparticipación de impuestos a nivel provincial.....	89
2.2. Las retenciones a las exportaciones y su constitucionalidad.....	90
2.2.a. Contexto histórico.....	90

<b>2.2.b.</b> Naturaleza jurídica.....	93
<b>2.2.c.</b> Principios constitucionales aplicables.....	95
<b>2.2.d.</b> El deber ser de la distribución.....	99
<b>3.</b> Conclusiones.....	100
<b>4.</b> Conclusiones finales.....	100
<b>5.</b> Propuesta.....	104

## **CAPÍTULO I.**

### **Existe un régimen de coparticipación federal de impuestos.**

**SUMARIO.** 1. Introducción. 2. El federalismo. 3. Etapas en la formación del Estado Argentino y del sistema de las relaciones fiscales federales. 4. La ley 23.548: enunciación y análisis. 5. El decreto 702/99: Coparticipación federal de recursos fiscales. 6. Conclusiones.

## **1. Introducción.**

En el presente capítulo desarrollaremos los antecedentes del federalismo fiscal, en función de la evolución de nuestro país como Estado y el modo en que se fueron dando las relaciones fiscales entre las provincias y la Nación. Llegaremos a la sanción de la ley 23.548<sup>i</sup>, la cual rige actualmente, y el decreto 702/99<sup>ii</sup>, también vigente a la fecha, para finalmente demostrar que existe un complejo régimen rector del sistema de coparticipación a nivel nacional.

## **2. El federalismo:**

Nuestra constitución acoge la forma federal de estado. Ella importa una relación entre poder y territorio, en cuanto el poder se descentraliza políticamente con base física, geográfica o territorial.

El federalismo es la forma opuesta a la unitaria, que centraliza territorialmente el poder del estado. El federalismo significa una combinación de dos fuerzas: la centrípeta y la centrifuga, en cuanto compensa en la unidad de un solo estado la pluralidad y la autonomía de varios.

El estado federal se compone de muchos estados miembros, organizando una dualidad de poderes: el estado federal, y tantos locales cuantas unidades políticas lo forman<sup>iii</sup>.

Puede sintetizárselo diciendo “que en la organización nacional de la sociedad importa distribuir la masa total del poder, de suerte que no afluye de un solo centro, sino que se distribuya en todos, en una medida adecuada y proporcional a la facultad y a la capacidad de cada uno”<sup>iv</sup>.

El federalismo como tal, fue diseñado para comprender un grado de integración política basado en una combinación de gobierno autónomo y compartido.

La emergencia del concepto de federalismo se explica en tres fenómenos de la vida política moderna: la aparición del estado-nación poseedor de extensos territorios que en el caso Argentino incrementó el aislamiento de las provincias; la ruptura de la comunidad pre-moderna con sus líneas orgánicas de autoridad, que en nuestro país ocurrió con la disolución de los imperios ibéricos; y la ruptura de los principios aristocráticos en favor de un compromiso a favor de la libertad e igualdad, que aparejan una formulación democrática del funcionamiento de los gobiernos.

La primera discusión en la era moderna sobre el acomodamiento de diferentes niveles de gobiernos, se registró en el siglo XVIII, cuando se produjo la unión entre los reinos de Inglaterra y Escocia.

A mitad del siglo XIX, la tendencia en EE.UU. fue hacia la centralización de las actividades a cargo del sector público.

Tocqueville, quien fuera uno de los primeros comentaristas del funcionamiento descentralizado de las trece colonias y ávidamente leído por Alberdi, estimaba que la centralización sería la natural consecuencia del funcionamiento del sistema democrático. Pese a ello definió al federalismo como la combinación de las diferentes ventajas resultantes de la pequeñez y la magnitud de las naciones. Esto se conoció años más tarde como la Ley de Bryce<sup>v</sup>, la cual postulaba que el federalismo era solo una etapa previa hacia la forma unitaria de gobierno.

Sin embargo, la segunda mitad del siglo XX ha demostrado que existe una fuerte relación entre el grado de descentralización y desarrollo en una variedad de países avanzados.

En la Argentina la herencia de las tendencias centralistas en la constitución del estado provinieron de la experiencia jacobina en la Revolución Francesa, mientras que aquellas que expresaron al federalismo la recibieron de las experiencias norteamericanas.

La principal influencia que se registraría en la Argentina provino desde EE.UU. y, principalmente, de la obra colectiva *The Federalist*<sup>vi</sup>, la cual bajo la pluma de James Madison, Alexander Hamilton y Jhon Jay desarrolló los principios modernos del federalismo que influenciarían a Alberdi.

El argumento desarrollado en *The Federalist*<sup>vii</sup> insiste en un gobierno republicano clásico, el poder es otorgado por el Pueblo y depositado en una única administración y, para evitar la usurpación del poder, éste es dividido en distintos poderes. Cuando James Madison escribe estas líneas está pensando en el comportamiento de la Francia Revolucionaria con su centralismo que pretende eliminar los resabios del feudalismo del Ancien Regime.

En la Argentina el tributario del pensamiento francés será Bernardino Rivadavia quién repetirá esta misma lectura en el enfrentamiento entre el puerto de Buenos Aires y las provincias díscolas al gobierno central.

Madison<sup>viii</sup> continúa afirmando que, en el experimento americano, el poder es otorgado a dos gobiernos distintos y así nace una doble seguridad que garantiza los derechos del pueblo. Estos gobiernos, en su conocida formulación, tendrán la función de controlarse entre sí.

La idea subyacente es la de no descansar en un gobierno de ilustres, sino la de encontrar un sistema que incorpore la noción de intereses rivales y opuestos. Así, la interpretación norteamericana de la teoría federal sostiene que la autoridad política y el poder residen en el pueblo, quien es el que delega el poder, a través de procedimientos constitucionales, a distintos gobiernos que sirven en diferentes maneras a diferentes propósitos.

Esta posición no tardará en influenciar a dos políticos e intelectuales de Mayo. Para un temprano analista como Mariano Moreno, “el principio de esta clase de gobierno (republicano), se halla en que los Estados individuales, reteniendo la parte de soberanía que necesitan para sus gobiernos interiores, ceden a una autoridad suprema y nacional la parte de soberanía que llamaremos eminente para los negocios generales”, y Juan José Paso aconsejaba en igual tono “que las formas que nos rijan sea mixta de unidad y federación”<sup>ix</sup>.

Frente a esta lecturas y análisis de la experiencia norteamericana, Alberdi escribe en las Bases<sup>x</sup> que “la federación o unidad, es decir, la mayor o menor centralización del gobierno general, son un accidente, un accesorio subalterno de la forma de gobierno. Este accesorio, sin embargo, ha dominado toda la cuestión constitucional de la

República Argentina hasta aquí” y “nosotros (los argentinos) somos incapaces de federación y unidades perfectas, porque somos pobres, incultos y pocos”. En este libro se enumeran los antecedentes unitarios de la Argentina y entre ellos se destaca, además, de la unidad territorial, la unidad financiera y administrativa que venía del Virreinato. Entre los antecedentes federativos, Alberdi enumera las diversidades y rivalidades provinciales, los largos interregnos de aislamiento y las especificidades derivadas del suelo y el clima.

El federalismo argentino fue consagrado en la constitución de 1853 según el modelo alberdiano. El se refería a una federación mixta; por eso no adoptó el modelo norteamericano, sino un federalismo mucho más centralizado.

Existe una amplia coincidencia entre los historiadores en explicar el fenómeno del regionalismo en los países latinoamericanos persistente hasta la actualidad, a partir de las reformas iniciada por Carlos III de España<sup>xii</sup>. Este proceso se vio reforzado, además, por dos características, la distancia-el mal de la Argentina, según Alberdi- y por la poca significación que tenía la actividad del estado central en las distintas regiones.

En el planteo original de James Madison y que luego recogería Alberdi, los poderes delegados por la Constitución al gobierno federal son pocos y definidos y aquellos que permanecen en los estados o provincias son numerosos e indefinidos. Más tarde, en Elementos de Derecho Público Provincial, Alberdi detallará la separación de jurisdicciones que resulta de la Nueva Constitución<sup>xiii</sup>.

Los derechos de la Nación se encuentran detallados en el texto, pero para las provincias se aplica como regla de deslinde que éstas conservan todos los poderes inherentes a la soberanía, excepto los delegados expresamente.

De todas maneras, Alberdi es un partidario de volver al sistema municipal de los cabildos, donde se debatía en forma local el gasto y los recursos, pues “en la 6 organización del distrito municipal se encuentra el germen de la organización del pa

Pero, advertía en el Sistema<sup>xiv</sup>, que para que ello funcionara éstos debían disponer de todas las rentas propias como para afrontar estos gastos.

El régimen municipal que había funcionado durante el Virreinato había sido derogado por Rivadavia en 1821 y reemplazado por la autoridad del juez de paz, delegado del gobernador provincial.

Para Alberdi<sup>xv</sup>, al negarse la legitimidad a España y al convocar al pueblo de las provincias a dar adhesión a la Revolución de Mayo, se terminó dando cierta legitimidad y creando condiciones para la creación del régimen provincial.

En otro plano, Alberdi y Mariano Fraguero -en su Crédito Público- fueron los primeros en introducir en el agitado debate de la cuestión federal la identidad fundamental entre el funcionamiento real de un estado y capacidad de obtener recursos financieros.

Al respecto, en la Convención Constituyente de 1853 se registra un debate entre Benjamín Gorostiaga, de Santiago del Estero y Juan María Gutiérrez, de Entre Ríos. El

primero sostenía la posición de que “no hay estado sin recursos” y “no hay poder sin tesoro”<sup>xvi</sup>, contra el argumento a favor de una confederación propuesta por el entrerriano. En esta última, el gobierno central no ejerce poderes impositivos, y las partes contribuyen en forma voluntaria. Una vez zanjada esta cuestión, el constituyente Manuel Leiva, de Santa Fe, defendió la necesidad de conservar la aduanas internas, sosteniendo que éstas eran las únicas fuentes de recursos con que contaban las provincias, toda vez que éstas desaparecerían y las rentas de la Aduana de Buenos <sup>7</sup> corresponderían al nuevo estado nacional. Juan Francisco Seguí, de la misma provini impuso para saldar el debate una formula que quedó incorporada en la Constitución. El gobierno federal otorgaría subsidios a las provincias para afrontar sus gastos de funcionamiento. De esta manera quedó consagrada la doctrina de la separación de las fuentes tributarias entre el gobierno federal y las provincias y el papel de asistencia financiera que correspondía al gobierno federal.

En la redacción final del texto de 1853 y reformado en 1860, se pueden encontrar tres artículos que permiten realizar distintas interpretaciones sobre como quedan las relaciones financieras entre el gobierno federal y el provincial.

Dentro del artículo 67, donde se describen las facultades del congreso Federal, en los incisos 12 cláusula comercial, el 18 cláusula del progreso y bienestar<sup>xvii</sup> y el 28 cláusula de los poderes implícitos (que permite al Congreso Nacional legislar sobre facultades no delegadas en forma expresa) se puede encontrar una madeja de confusión. El inciso 12 señala una facultad concurrente, donde se da el obvio desplazamiento de las facultades

locales a fin de evitar un conflicto entre ambas competencias. Algunos constitucionalistas han interpretado a éste como una pérdida de facultades tributarias y el que habilita el funcionamiento de mecanismos de coparticipación de impuestos<sup>xviii</sup>.

Finalmente, la cláusula de los poderes implícitos, inciso 28, barre con el residuo de poderes no delegados por las provincias. La Corte Suprema de la Nación apoyándose en este artículo siempre favoreció a la nación cada vez que se planteó un problema de jurisdicción con las provincias.

8

### **3. Etapas en la formación del Estado argentino y del sistema de las relaciones fiscales federales.**

En la periodización de las etapas de la formación de los recursos impositivos de los estados, se pueden identificar etapas<sup>xix</sup>.

En la primera de ellas existe una severa limitación en la estructura del sistema impositivo y el impuesto es aplicado en distintas fuentes de ingreso, la progresividad del sistema es inefectiva y el mismo se alienta, fundamentalmente, sobre los salarios y las ventas, sobre las exportaciones de materias primas y las importaciones.

Irónicamente, estos sistemas tienen un alto nivel de complejidad y la falta de recursos administrativos hacen los controles irreales.

Esta es una breve descripción del sistema vigente desde el virreinato hasta la crisis financiera de 1890.

Hasta la creación de la aduana de Buenos Aires en 1778, el conjunto del territorio del Virreinato, el cual abarcaba regiones que hoy no forman parte de la Argentina, era subsidiado por el Virreinato del Perú. Hasta la independencia, los gobernadores e intendentes eran nombrados en España, no en Buenos Aires, y todos ellos recibían sus respectivas facultades de gobierno por parte del Rey.

La cuestión de las autonomías provinciales recién se desataría luego de 1810, cuando el Cabildo de Buenos Aires al intentar imponerse sobre el resto provoca la rebelión provincial y la independencia de Paraguay. <sup>9</sup>

Para Alberdi es en este momento cuando “la soberanía local tomó entonces el lugar de la soberanía general acéfala”.

Hasta 1820, año en que el poder de los caudillos disuelve el gobierno nacional, el territorio de lo que luego sería Argentina sólo había conocido la forma de gobierno unitaria.

En 1821, Rivadavia organiza al territorio bonaerense como provincia autónoma con todos los elementos de un gobierno republicano completo. Este ejemplo es pronto seguido por los trece Cabildos, los cuales en torno de la ciudad más importante organizan el territorio circundante como provincia.

Aquí se presenta una gran diferencia con respecto a lo ocurrido en EE.UU. y que tiene implicaciones en términos del federalismo fiscal. Allí las jurisdicciones subnacionales son anteriores a la independencia, aquí nacen a partir de este fenómeno.

En la interpretación alberdiana, el origen de las provincias reside en la “soberanía parcial que la Revolución de Mayo reconoció a cada una” y el problema de integración en un territorio tan extenso, cuando afirma que “la distancia es origen de soberanía local”.

El período de anarquía institucional que precedió a la organización nacional comprende un período de separación total de las fuentes tributarias y donde la actividad del sector público se concentra en el sostenimiento de ejércitos provinciales.

Las prácticas presupuestarias de la época eran muy rudimentarias y la principal fuente de recursos eran los provistos por los ingresos aduaneros y, en forma permanente, se acudía al crédito involuntario, emisión de moneda.

Burgin<sup>xx</sup> ha comprobado que en el periodo 1840-1850, de relativa estabilidad política y económica, los ingresos aduaneros representaron el 86% de las rentas de la provincia de Buenos Aires, mientras que el 57% del gasto se realizó en el Ministerio de Guerra y el 27% se destinó a atender el pago de las diversas deudas.

Años después, justificando la introducción de los impuestos internos, un Ministro de Economía de la generación del ochenta no dudó en calificar la política impositiva de este período como compuesto de “exacciones de todas clases”.

Una imagen de las disparidades de recursos provinciales nos lo da la siguiente comparación, el presupuesto de Jujuy para 1839 era de \$ 9 mil- de esta suma el gobernador recibía \$ 1500 y destinaba \$ 480 a la educación pública-, la provincia de Córdoba en 1834 tenía un ingreso de \$ 70mil y Buenos Aires obtenía gracias a la aduana, ingresos por 2,5 millones.

El hecho de que la provincia de Buenos Aires poseyera la única aduana del país creaba problemas adicionales en las relaciones interprovinciales, ya que al determinarse la estructura arancelaria del comercio exterior en la legislatura de la provincia de Buenos Aires se afectaba, en forma significativa, la producción especializada de algunas provincias.

El pensamiento federal del interior, cuyos gobiernos no tenían posibilidades de compartir los ingresos aduaneros de Buenos Aires, sólo articularía posiciones económicas en términos de proteccionismo, ya que no podían ver los beneficios del lado fiscal de la cuestión y sufrían-en cambio-las consecuencias de la apertura. Esta y otras razones políticas son las que explican que la nacionalización de la aduana de Buenos Aires constituyera un planteo unificador de los reclamos provinciales en la Convención Constituyente. El texto constitucional desarrolló, así, el concepto de separación de las fuentes.

La política de nivelación de ingreso la realizará el estado nacional a través de su presencia y esto debe entenderse, en una primera etapa, como la presencia del ejército de línea y la construcción de escuelas.

Una vez constituido el estado moderno argentino, con la incorporación de Buenos Aires a la Confederación, el papel del gasto público realizado por el Gobierno Federal en las provincias y los territorios nacionales, bajo la administración directa por el estado nacional, adquiere una relevancia preponderante.

En la interpretación de Botana<sup>xxi</sup> esto es lo que permite la conformación de una nueva clase dirigente y de un nuevo orden político. Así, por la vía de la coacción o por el camino del acuerdo, un determinado sector del poder adquiere un grado de control sobre el resto y lo reduce a ser parte de una unidad más amplia.

En este período conviven dos regímenes de distribución de recursos federales. Uno es el de la provincia de Buenos Aires, que al resignar la aduana, recibe durante seis años-de 1860 a 1866-un subsidio del gobierno federal igual al ingreso resignado. El otro surgía del acuerdo de San Nicolás, el cual establecía que el estado nacional se haría cargo del desfinanciamiento por la pérdida de las aduanas internas que sufrirían las provincias.

En 1862, al establecerse en forma definitiva las fronteras provinciales, se adoptó como norma que cada provincia recibiera del gobierno nacional mil pesos fuertes mensuales, sin perjuicio de auxiliar en forma adicional a las más necesitadas.

Este subsidio uniforme tenía un componente distributivo ya que asistía por igual a las provincias con menor población y, por lo tanto, menor base imponible. En la estimación de Oszlak<sup>xxii</sup>, en 1871, San Luis recibía aportes nacionales equivalentes a su recaudación propia. La Rioja recibía el doble de lo recaudado localmente y en Catamarca, Tucumán y Mendoza el porcentaje de asistencia también era significativo.

De todas maneras, en este periodo, el total de subsidios provinciales-neto del correspondiente a la provincia de Buenos Aires-, nunca superó el 3% del total de gastos del estado nacional.

Las provincias pudieron adaptarse a la pérdida de recursos provenientes de las aduanas interiores por dos razones. Primero, con la organización del ejército regular por parte de la administración Mitre en 1864, el estado nacional pasó a hacerse cargo de la parte más importante del gasto público provincial hasta entonces, cual era el sostenimiento de los ejércitos provinciales.

La otra explicación viene dada por un instrumento ampliamente utilizado por varios presidentes cual era el de otorgar nombramientos de cargos costeados por el gobierno nacional en las provincias, como mecanismo de cooptación de las elites locales. Hacia 1876 de casi trece mil empleados públicos nacionales, once mil desempeñaban funciones en el interior del país. Este proceso de creación de empleo público no militar (maestros, profesores, jueces) fue lo que convertiría a las capitales de provincia en verdaderos centros administrativos.

Para el periodo 1860/1930, dos explicaciones adicionales sobre la razón por la cual las provincias gastaban poco en empleo público son propuestas por Díaz Alejandro<sup>xxiii</sup>. La primera es que a pesar de episodios menores de recesión, se puede caracterizar a este periodo como de pleno empleo.

La otra es que en esta etapa se presencié una tendencia de flujo migratorio contrario al que primaria luego de 1930, las personas iban de las ciudades al campo con salarios reales estables o crecientes.

En el periodo posterior a las guerras civiles la economía agropecuaria y comercial se hizo más grande y la posibilidad de la imposición indirecta apareció entonces como posible. Un gran porcentaje del ingreso y el producto comienza a fluir a través de transacciones que se realizaban en términos monetarios uniformes y, por esta razón, un amplio rango de posibles bases imponibles se hace disponible.

Luego de 1890 asistimos al periodo de concurrencia de fuentes tributarias que durará hasta la explosión de la crisis de 1929. Con la creación a nivel nacional de los impuestos internos en el año 1891, que coexistieron con análogos tributos provinciales existentes y con los que se fueron creando con posterioridad, comenzaron los problemas de superposición tributaria, que se fueron agudizando con el transcurso del tiempo. Las provincias se desarrollan de acuerdo a las posibilidades de integración de sus productos al mercado internacional y es importante destacar que los problemas políticos en las provincias, resueltos a través de intervenciones federales y del sistema de cooptación de

clases dirigente, bajo ningún aspecto incluía entre los reclamos el concepto de que la nación debía distribuir parte de la recaudación de impuestos nacionales.

Si estaba en discusión el nivel de gasto corriente, fundamentalmente en forma de empleo público, y de infraestructura por parte del estado nacional en las provincias. 14

Uno de los políticos de la época que mejor entendió este fenómeno fue Carlos Pellegrini. En 1881 éste define, ante la queja de senadores de Buenos Aires, Santa Fe y Entre Ríos sobre las diferencias existentes entre lo recaudado en esas provincias y lo gastado en otras más pobres, que ellos “no comprendían que la Nación tenía el deber de ir allí donde su acción era más solicitada, y jamás donde su acción era innecesaria”, que el propósito de la política vigente era que “cuanto más rica sea una provincia, menos necesita de la acción nacional; cuanto más pobre sea, más debe concurrir la Nación a robustecerle y a darle elementos de vida”<sup>xxiv</sup>.

Los gastos del estado argentino explotaron en este periodo. Entre los años 1876 y 1882 se realiza un esfuerzo importante en inversión educativa<sup>xxv</sup> y en modernización militar por parte del sector público; mientras que las inversiones extranjeras impulsan la expansión de la red de ferrocarril.

El ritmo de gasto detiene su aumento entre 1882 y 1886, para relanzarse con la inversión en obras sanitarias y el puerto de la capital. A partir de 1906 volverá a iniciarse un proceso de fuertes inversiones del estado nacional en las provincias en el

área salud. Esta tendencia continúa, aún después del cambio de régimen político en 1916.

La crisis financiera de 1890 llevó a replantear el sistema tributario nacional y a inaugurar un período de concurrencia de fuentes tributarias, fundamentalmente de impuestos de tipo indirecto.

15

Para ello Pellegrini diseñó tres medidas. La primera busca eliminar la pérdida de recursos por inflación. Hasta 1891 las rentas de aduana-que eran los principales recursos del estado nacional-podían pagarse en papel moneda de alta depreciación. Así, la decisión impulsada por Pellegrini fue obligar a pagar en oro los aranceles y derechos.

La segunda medida es la creación de los impuestos internos a partir de 1891. La renovación de este tributo era anual, lo que provocaba que cada año se generara un debate sobre su oportunidad y conveniencia, ya que como las provincias también lo hacían tributar, se presentaba un problema de doble imposición.

En el Sistema ya Alberdi había vislumbrado este problema al considerar que las contribuciones directas o indirectas “se han delegado a medias”.

Más adelante, atento a que podrían presentarse problemas con estas categorías de impuestos, Alberdi propondrá que la regla de solución consiste en que cada vez que se presentara una dificultad, el impuesto provincial cede al nacional en virtud del artículo 31 que sostiene que las leyes del congreso son leyes Supremas de la Nación. Una vez

difundido este impuesto, como era de esperar, el mismo encontró resistencia en las provincias.

En ocasión del debate anual en 1894, en la Cámara de Diputados, el Ministro de hacienda José Terry, sostendría la posición de que este tipo de impuestos debían de tener carácter permanente, mientras que el diputado Manuel Mantilla, de Corrientes, representaba la posición de ponerle límites temporales. Votada la cuestión, el impuesto dejó de tener carácter anual y pasó a formar parte, en forma permanente, del sistema tributario argentino.

Por último, Pellegrini impulsa el proyecto de unificación de la deuda en 1895, donde<sup>16</sup> decide subsidiar a las provincias endeudadas con el exterior al hacerse cargo el gobierno federal de su rescate. La tesis Pellegrini explica que el gobierno nacional deberá hacerse cargo de la misma, pese a reconocer que esto sienta un muy mal precedente y afirma que “no es, el gobierno nacional, de manera alguna responsable de las deudas que puedan contraer las provincias y que los que lo contratan lo hacen bajo la exclusiva responsabilidad de cada una de ellas; pero por una cuestión de equidad, como la deuda contraída fue entregada a la nación a cambio de papeles depreciados, sumado a que la falta de su pago recae sobre el crédito nacional, aconseja pagarlas”<sup>xxvi</sup>.

Este consenso en las relaciones fiscales duró hasta la siguiente crisis financiera que fue la de 1929. En la Argentina las características de su sistema impositivo, hacían que éste descansara en forma excesiva sobre los aranceles aduaneros. Al implosionar el comercio internacional, las fuentes tributarias debieron ser reemplazadas por otro tipo de

impuestos. Es entonces, en este momento histórico en que se empieza a plasmar en leyes mecanismos de distribución de impuestos recaudados por el gobierno nacional.

Este período da nacimiento a una cantidad de leyes que crean a nivel nacional, mientras suprimen a nivel provincial, nuevos tributos, los cuales se reparten en distintas proporciones de distribución entre el gobierno federal y las provincias-distribución primaria- y entre las provincias entre sí-distribución secundaria. Este sistema adoptará desde el inicio características de alta complejidad.

En La Nueva Argentina, Alejandro Bunge<sup>xxvii</sup>, describe la evolución de las finanzas públicas y además de preocuparse por el crecimiento vertiginoso del gasto público estima, por primera vez, cuáles son los niveles de participación en el total del gasto de los distintos niveles de gobierno para el año 1931., el 58% del gasto total lo hace el nivel federal, correspondiendo al total el 32% y el 10% restante al nivel municipal. <sup>17</sup> ingresos del gobierno nacional estaban compuestos, principalmente, por derechos aduaneros (46%) e impuestos internos (16%).

La primera ley que plantea un mecanismo de coparticipación es la 12.139, que se dicta en 1934 con el propósito de centralizar la recaudación según la iniciativa del Ministro Pinedo. El nuevo régimen, en vigor a partir del 1° de Enero de 1935 supone que las provincias que se adhieren al mismo, derogan impuestos similares, de allí su nombre de Ley de Unificación de Impuestos Internos, la cual además introduce en la legislación Argentina la figura de la ley-convenio, que consiste fundamentalmente como su nombre lo revela, en una forma de reparto autónomo entre el estado federal y las provincias, que

presenta características especiales, por un lado el estado federal dicta leyes fiscales; por otro, las provincias adhieren al régimen que ellas implantan, con el doble resultado de inhibir su poder impositivo en la materia regulada; y coparticipar en la recaudación fiscal que logra el estado federal<sup>xxviii</sup>.

Además del objetivo fiscal, esta ley eliminaba la posibilidad de que las provincias productoras de bienes consumidos en otras provincias (vino, alcohol, azúcar) pudieran transferir el financiamiento de sus gastos a contribuyentes de otras jurisdicciones<sup>xxix</sup>.

Que esto ocurría, se observa al estudiar el desarrollo del sistema en sus primeros diez años de aplicación. Allí, la provincia de Mendoza ve disminuir sus recursos en un 50%; mientras que las jurisdicciones consumidoras, como la ciudad y la provincia de Buenos Aires aumentan sus recursos más del 25%.

La forma de distribución del producido adoptada fue sumamente compleja, ya que el mismo contemplaba la situación de las provincias productoras, que a lo largo del tiempo disminuían su porcentaje de lo recaudado.

Pero esta ley a los efectos de la distribución secundaria, esencialmente introducía en la discusión el carácter devolutivo de los impuestos. Por este concepto a cada provincia se le distribuía lo que se había recaudado en ella.

Un segundo elemento considerado era la población respectiva. En este último punto puede argumentarse que se trata de un concepto de tipo distributivo, ya que el ingreso

per cápita no está distribuido en forma homogénea entre todas las jurisdicciones. Esta ley rigió hasta 1955.

La estructura tributaria provincial, con posterioridad a la reasignación de este impuesto, pasó a estar compuesto por los impuestos inmobiliarios, a la radicación de automotores, a los sellos y, a partir de la década del 30, del impuesto a las actividades lucrativas, denominado en la actualidad Ingresos Brutos.

Esta recaudación propia suplementaba las transferencias recibidas del gobierno nacional para financiar el gasto provincial.

En el mismo período se aprobaron dos leyes más, el impuesto a los réditos y a las ventas, modificación del impuesto a las transacciones, que preveían distintos mecanismos de distribución. En 1943 se incorpora otra ley al sistema, el impuesto a las ganancias eventuales.

En 1947, la ley 12.956<sup>xxx</sup>, incorpora una serie de novedades al sistema: unifica y amplía la cantidad de impuestos a coparticipar (réditos, ganancias eventuales, ventas y beneficios extraordinarios), incrementa al 21% del total el porcentaje de la primaria correspondiente a las provincias e introduce, por primera vez, un concepto expresamente distributivo, como lo es el indicador inversa de población. Esta ley comienza la tendencia a redistribuir recursos hacia las provincias más rezagadas. Por la aplicación de este conjunto de leyes, las provincias más adelantadas en un decenio perdieron el 15% de sus ingresos, mientras que las más pobres los incrementaron en un

150%. La tendencia hacia una mayor distribución primaria favorable a las provincias, se observa en la prorroga de ésta en 1959. Así, la ley 14.788<sup>xxxii</sup> lleva el porcentaje correspondiente a las provincias del 21% al 42%. La tendencia secular al financiamiento del gasto público provincial comienza así a tomar forma con los recursos recaudados por el estado nacional.

En 1951 se sanciona otro impuesto nacional, la ley 14.060<sup>xxxiii</sup>, que suplanta otra fuente de ingresos tributarios reconocidos por la Constitución como provinciales. Se trata del impuesto sustituto del gravamen a la transmisión gratuita de bienes y suplanta el impuesto a las herencias o sucesiones de recaudación provincial hasta entonces. Este tributo durará hasta 1973 y su mecanismo de distribución se guiará por elementos de devolución. Es decir, a cada provincia se le distribuye en función de la radicación de los bienes en cuestión, mientras que el gobierno federal se apropia de lo correspondiente a la Capital Federal y los territorios nacionales.

Estas leyes, que por primera vez introducían un mecanismo que no había sido previsto en la Constitución Nacional levantaron una polvareda de interpretaciones legales.

Al respecto el constitucionalista Linares Quintana<sup>xxxiii</sup>, exponiendo su oposición ante este tipo de transferencias sostiene que “no se salva por la ley-contrato, instituto que no figura en la Constitución; ya que no es la voluntad del congreso federal y de las legislaturas provinciales”, mientras que para Bidart Campos es una manifestación del derecho constitucional material<sup>xxxiv</sup>.

Este debate académico fue saldado por la reforma constitucional de 1994 que le otorgó jerarquía al régimen. La reforma del año 1949 no había incorporado este tema a la discusión y la de 1957 se quedó sin quórum antes de abordarlo.

En la década del 50 el Congreso comenzó a reconocer como provincias a las jurisdicciones conocidas como territorios nacionales, hasta entonces administradas en forma directa por el gobierno nacional.

Estos nuevos actores implicarán una nueva correlación de fuerzas políticas en el Senado de la Nación. Es en este período de creación de nuevas jurisdicciones y donde el sistema se hace más distributivo que comienzan a aparecer comportamientos que luego serían estructurales de los gobiernos provinciales, como el de sobreempleo en la administración pública.

Con el paso del tiempo fueron apareciendo otros mecanismos de coordinación impositiva entre las provincias, aunque sin la participación del estado federal. Así, el primer Convenio Multilateral, que distribuye el producido de Ingresos Brutos pagado por empresas que registran operaciones en más de una jurisdicción, firmado por la Capital Federal y la provincia de Buenos Aires en 1953. El resto de las provincias adhirieron más tarde.

En 1973 una profunda reforma del sistema fue plasmada en la ley 20.221<sup>xxxv</sup>, la cual creó el primer régimen integral de coparticipación que abarcó en forma completa todos los impuestos y que estableció fórmulas para el cálculo de la distribución secundaria,

para lo cual formuló en forma explícita los objetivos propuestos y los instrumentos <sup>21</sup> adoptados.

El proceso comprendió una fuerte recomposición en el porcentaje de distribución primaria favorable a las provincias, las cuales tenían importantes necesidades de financiamiento al haber adoptado una política de equiparación de salarios provinciales y nacionales. Este sistema único destinará a las provincias el 48,5% de la masa de recaudación de impuestos coparticipables. El criterio por el cual se realiza la secundaria, se guía por un polinomio que contempla los siguientes porcentajes: 65% por población, 25% por brecha de desarrollo y el 10% restante por dispersión de población. Se crea con el 3% de la masa, el Fondo de Desarrollo Regional, con el cual el porcentaje total correspondiente a las provincias llega a la cifra histórica del 51,5%.

El componente distributivo de esta ley llevó a que las provincias más ricas perdieran más del 10% de sus ingresos y las más pobres volvieran a incrementarlos, esta vez en un 22%.

La tendencia es que cada ley que se aprueba se aleja del concepto devolutivo para hacer hincapié en la función compensadora del mecanismo. El peso porcentual del componente devolutivo disminuye a la mitad, del 90,2% en 1935 al 45,4% en 1965, para luego desaparecer completamente en la ley de 1973<sup>xxxvi</sup>.

Una nueva crisis fiscal del estado argentino en los 80' tuvo correlato en la relación entre el gobierno federal y las provincias.

El ajuste a los niveles imperantes de distribución se realizó a través de las leyes 22.222 y 22.294 de 1980 sancionadas por la dictadura militar. Estas modificaron los porcentajes de distribución primaria al afectar del monto correspondiente a las provincias, los recursos que dejaron de percibirse por la desgravación de los aportes patronales al sistema de seguridad social.

Estas leyes inician una tendencia que se consolidará en los llamados Pactos Fiscales de los 90', cual es la de afectar recurso con destino al pago de jubilaciones y pensiones. Esta modificación produjo una reducción del 21% en la parte correspondiente de coparticipación de las provincias.

Entre 1977 y 1980 se inició el proceso de transferencias de responsabilidades de gasto hacia las provincias, especialmente de empresas públicas como obras sanitarias, distribución de energía eléctrica y riego; educación primaria y salud. Existe una amplia coincidencia en que más allá de las invocaciones al principio de subsidiariedad con que se llevaron a cabo, lo que primó fue el criterio fiscalista, ya que las provincias no recibieron recursos adicionales a cambio de hacerse cargo de esos servicios.

Esta ley de coparticipación venció a fines de 1984 y el momento político y económico no podría haber sido más conflictivo para abordar una discusión racional sobre el asunto.

En 1986 se firmó un Convenio Financiero Transitorio de Distribución de Recursos Federales a las Provincias. Este convenio enumera una larga lista de impuestos que

forman parte de la masa y excluye de la misma a aquellos que estuvieren afectados a la realización de obras públicas.

A fines de 1987 cuando en el Congreso se produjo un fuerte realineamiento de fuerzas opositoras se sancionó la Ley 23.548 que obtuvo el hasta ahora mayor porcentaje de <sup>23</sup> distribución primaria para las provincias (56,7%) y que, con múltiples reformas, es la ley que aún rige. Esta ley no establece ningún criterio para determinar la distribución interprovincial y en su artículo cuarto simplemente establece un porcentaje fijo para cada provincia.

#### **4. La ley 23.548.**

El 7 de Enero de 1988 se sanciona la citada ley, y el 22 de Enero del mismo año es promulgada. La norma recibió la siguiente denominación: “Coparticipación Federal de Recursos Fiscales”. La Vigencia de la misma fue descripta como “Régimen transitorio de distribución entre la Nación y las provincias, a partir del 1° de Enero de 1988”.<sup>xxxvii</sup>

Se estableció el contenido de la masa a distribuir “...estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales, existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

- a.** Derechos de importación y de exportación previstos en el art. 4 de la Constitución Nacional (“El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de los derechos de importación y exportación, del de la venta o locación 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 urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”);

- b.** Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;
- c.** Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos<sup>24</sup> destinados determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta ley, con actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta ley;
- d.** Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por ley del Congreso Nacional con adhesión de las legislaturas provinciales y tendrá duración limitada. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta ley. Asimismo, considéranse integrantes de la masa distributable el producido de los impuestos, existentes o a crearse, que graven la transferencia o el consumo de combustibles, incluso el establecido por la ley 17.597, en la medida en que su recaudación exceda lo acreditado en el Fondo de Combustibles creado por dicha ley.

La masa de fondos a distribuir que expresa el presente art. Estará constituida por el resultante de deducir de la recaudación total el monto de los gastos vinculados directa o indirectamente a su percepción.<sup>xxxviii</sup>

Se estableció que el producido del Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial y del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se distribuirá conforme a lo establecido en la presente ley.<sup>xxxix</sup>

El presente artículo se refiere a lo que la ley denomina “masa distribuible”, en términos más sencillos, estamos hablando de que es lo que se va a distribuir, cuales son, de los montos que percibe el fisco, aquellos que se identificarán como “coparticipables”.<sup>25</sup>

Respecto del punto a, podemos decir que se refiere a todos aquellos ingresos que percibe la Nación en función de su competencia exclusiva para ello, tales como los derechos de aduana, impuestos sobre importaciones y exportaciones, aquellos que provienen de la enajenación de los bienes del Fisco nacional, y en general todo aquello que conforma el acervo del Tesoro Nacional, y que fuere impuesto y/o aprobado por el Congreso de la Nación, es decir, en el ámbito federal.

El punto b, hace referencia a aquellos impuestos que especialmente se hayan declarado coparticipables, es decir, afectados al régimen de la presente ley en forma expresa.

El punto c, hace una enumeración a modo ejemplificativo, y cierra el concepto diciendo que se alude a todos aquellos gravámenes cuyo producido se afecte a fines de interés

nacional, ello implica, por ejemplo, que en el presupuesto de gastos y recursos de la nación se afecte el producido de determinado impuesto a la construcción de escuelas, o de alguna carretera o puente que se declare de interés nacional, esos si, con acuerdo de las provincias; y la ley aclara: se declarará de interés nacional mediante una ley formal del congreso de la nación, y deberá contar con la adhesión de las provincias a través de sus legislaturas.

Como último requisito se exige que la afectación ut-supra mencionada sea de duración limitada. Dicha limitación temporal es sumamente lógica, dado que si tomamos un ejemplo: la construcción de una autopista (de interés nacional), una vez concluida e<sup>ra</sup> obra ya no será necesario seguir reteniendo el importe del impuesto afectado a tal fi<sup>26</sup> dado que la erogación ha finalizado conjuntamente con la construcción de aquella.

La masa aludida se distribuirá de la siguiente forma:

- a.** El 42,34% (cuarenta y dos con treinta y cuatro centésimos por ciento) en forma automática a la nación;
- b.** El 54,66% (cincuenta y cuatro con sesenta y seis por ciento) en forma automática al conjunto de las provincias adheridas;
- c.** El 2% (dos por ciento) en forma automática para el recupero de nivel relativo de las siguientes provincias:
  - c.1.** Buenos Aires 1,5701%;
  - c.2.** Chubut 0,1433%;
  - c.3.** Neuquén 0,1433%;

**c.4.** Santa Cruz 0,1433%.

**d.** El 1% (uno por ciento) para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

Este artículo merece un interés especial, puesto que si atendemos al inciso c) en el primer punto, el porcentaje que corresponde a Buenos Aires es el mayor, lo cual se justifica si analizamos el hecho de que es la provincia que mayor cantidad de población concentra, y consecuentemente con ello, la que mayor cantidad de ingresos aporta a la masa coparticipable. Tanto es así que en las discusiones previas a la sanción de esta ley en el Congreso de la Nación se suscitó un álgido debate alrededor de este tópico.

Lógicamente se bregaba porque Buenos Aires recibiera mayor porcentaje, justamente por ser la provincia que más recaudación de impuestos coparticipables aporta respecto del resto de sus pares. La mencionada discrepancia no ha sido al día de hoy zanjada y continúa siendo un punto muy controvertido dentro de los sujetos a discusión actualmente y desde la sanción de la presente ley.

27

Si comparamos con los puntos siguientes, es decir, el porcentaje que corresponde a Chubut, Neuquén y Santa Cruz la diferencia se ve más clara, basta con ver la población de cada una de esas provincias y analizar lo que ellas aportan a la masa coparticipable, lo cual resulta muy inferior a lo ofrecido por Buenos Aires.<sup>x1</sup>

Se fija el modo de distribución entre las provincias adheridas al acuerdo, es decir que alude a la distribución secundaria, y en este caso el porcentaje a distribuir es el 54,66%.<sup>xli</sup>

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%  
Río 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%

Del 54,66% a distribuir entre el conjunto de las provincias Buenos Aires se alza con el porcentaje más alto, para hacer un parangón podemos compararlo con lo que corresponde a nuestra provincia, Santa Fe, que recibe algo más de 10 puntos menos que Buenos Aires, lo cual para cierto sector constituye un acto de equidad mientras que para el resto una injusticia total.<sup>xlii</sup>

La ley también se refiere al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, creado por la misma<sup>xliii</sup>. El mencionado fondo representa el 1% del monto distribuible y será destinado a atender: situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y será previsto presupuestariamente en la órbita del Ministerio del Interior, quien será el encargado de su asignación.

La ley establece que el Ministerio del Interior informará trimestralmente a las provincias sobre la distribución de los fondos, indicando los criterios utilizados para la realización de la misma.

31

El mismo art. Continúa diciendo que el Poder Ejecutivo nacional no podrá girar sumatoria alguna que supere el monto resultante de la aplicación del inc. d del art. 3° en forma adicional a las distribuciones de fondos regidos por esta ley, salvo las previstas por regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación.

Aquí nos estamos refiriendo a ese 1% que el Tesoro Nacional aporta a las provincias, y que se creó justamente con esta ley. El mismo artículo fija su destino: “situaciones de

emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos de provincia...” pero de todos modos la suma que se gire a la provincia necesitada en esas circunstancias excepcionales no podrá ser superior a ese 1%, es decir que en caso de que alguna provincia encuadre en la situación prevista en este artículo, más allá de cual sea su necesidad financiera en términos cuantitativos, nunca podrá recibir de manos del Fondo de Aportes del Tesoro de la Nación ayuda alguna que supere el mencionado monto. Dadas las circunstancias suponemos entonces que este Fondo tiene una funcionalidad limitada, puesto que podrá socorrer las necesidades económico-financieras de la provincia que así lo requiera, pero si éstas exceden el monto fijado, se deberá recurrir a otros medios como los empréstitos.

Respecto de este punto la ley prevé una suerte de elemento de control por parte de las provincias respecto del destino del dinero de este Fondo, mediante informes trimestrales que el Ministerio del Interior tiene a su cargo remitir a las provincias respecto del uso que se hubiere hecho del mismo. Dicho informe incluirá también los criterios de asignación que el Ministerio hubiere empleado en su caso.<sup>xliv</sup>

Se describe el modo en que llegará a las provincias el monto que les corresponde en virtud de esta ley, y se fija: 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.

La transferencia aludida será diaria, y el Banco de la Nación Argentina no percibirá retribución de ninguna especie por los servicios que preste de acuerdo a esta ley.<sup>xlv</sup>

Respecto del monto a distribuir entre las provincias, también se ocupa, aclarando que aquel no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de distribuibles por esta ley.<sup>xlvi</sup>

En el capítulo segundo de la presente ley se fijan las obligaciones emergentes de la misma, la Nación, de la parte que le corresponde conforme a esta ley, entregará a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al Territorio Nacional de Tierra del Fuego una participación compatible con los niveles históricos, la que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma transferida en 1987.

Además la Nación asume, en lo que resulte aplicable, las obligaciones, que detallaremos a continuación; por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos.<sup>xlvii</sup>

Por medio de un Decreto se estableció que la participación que le corresponde al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por aplicación del art. 8º de la ley 23.548 sería transferido en forma automática y diaria por el Banco de la Nación Argentina hasta un monto mensual equivalente a la doceava parte del nivel que se establezca anualmente en las leyes de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional.<sup>xlviii</sup>

La adhesión de las provincias será 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 si 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 imponibles 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 inc. 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 las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido a continuación.

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

- c.** Re caerán 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.
- d.** 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 del débito 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 período fiscal que se liquida.

e. En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes.

33

f. Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones.

g. Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional, en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad.

h. En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inc. d.

i. 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, 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.

j. En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará 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 venta.

- k.** Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella.
- l.** Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:
- l.1.** Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: ser; <sup>34</sup>  
total de los ingresos percibidos en el período.
- l.2.** En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21.256 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.
- l.3.** En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce meses (12), 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 los períodos mensuales.
- ll.** Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán 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.

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<sup>xlix</sup>.

Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera <sup>35</sup> 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 público o privado, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos 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 cumplirse en otra u otras, la Nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

- m.** Que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no gravan por vía de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inc. anterior.
- n.** Que continuarán 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 fiscos adheridos.
- o.** Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación<sup>36</sup> los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta ley, debiendo el I ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los 10 (diez) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare.
- p.** Que se obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos.
- q.** Que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen 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.<sup>1</sup>

Mediante la presente ley se crea lo que se dio en llamar la Comisión Federal de Impuestos, la cual desarrollamos a continuación:

Estará constituida por un representante de la nación y uno por cada provincia adherida. Deberán ser personas especializadas en la materia impositiva a juicio de las jurisdicciones designantes.

La Nación y las provincias designarán cada una de ellas a un representante suplente para los supuestos de impedimento de actuación de los titulares.

Su asiento será fijado por la comisión Federal en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos dos tercios de los estados representados.

Tendrá un Comité ejecutivo que estará constituido y funcionará integrado por el representante de la Nación y los de ocho provincias. Para modificar su propio reglamento deberá constituirse en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos dos tercios de los estados representados.

37

Este reglamento determinará los asuntos que deberán ser sometidos a sesión plenaria, establecerá las normas procesales pertinentes para la actuación ante el organismo y fijará la norma de elección y duración de los representantes provinciales que integran el Comité Ejecutivo, entre los cuales figurarán los de aquellas provincias cuya

participación relativa en la distribución de recursos prevista en el art. 4 supere el 9% (nueve por ciento).

La Comisión formulará su propio presupuesto y sus gastos serán sufragados por todos los adherentes, en proporción a la participación que les corresponda en virtud de la presente ley.<sup>li</sup> Sus funciones se estructuran de la siguiente manera:

- a.** Aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución.
- b.** Controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde, para lo cual la Dirección General Impositiva, el Banco de la Nación Argentina y cualquier otro organismo público nacional, provincial o municipal, estarán obligados a suministrar directamente toda información y otorgar libre acceso a la documentación respectiva, que la Comisión solicite.
- c.** Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución.
- d.** Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en que medida a las disposiciones de la presente. Así, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas. Sin perjuicio de las obligaciones aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes.
- e.** Dictar normas generales interpretativas de la presente ley.

- f.** Asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, ya sea de oficio o a pedido de partes, en las materias de su especialidad y, en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad.
- g.** Preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes.
- h.** Recabar del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, del Consejo Federal de Inversiones y de las reparticiones técnicas nacionales necesarias que interesen a su cometido.
- i.** Intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional.

En el reglamento a que se refiere el art. Anterior se podrá delegar el desempeño de algunas de las funciones o facultades en el Comité Ejecutivo.<sup>lii</sup>

Las decisiones de la Comisión serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, salvo el derecho a solicitar revisión debidamente fundada dentro de los 60 días corridos de la fecha de notificación respectiva. Los pedidos de revisión serán resueltos en sesión plenaria, a cuyo efecto el quórum se formará con las dos terceras partes de sus miembros. La decisión respectiva se adoptará por simple mayoría de los miembros presentes, será definitiva, de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la

Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al art. 14 de la ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión.<sup>liii</sup>

Se estableció que la jurisdicción afectada por una decisión de la Comisión Federal de Impuestos deberá comunicar a dicho organismo, dentro de los 90 días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión no recurrida o de los 60 días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión recaída en el período de revisión, según los términos del art. 12, en su caso, las medidas que haya adoptado para su cumplimiento.

Vencidos dichos plazos sin haberse procedido en consecuencia, la Comisión Federal de Impuestos dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquella los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se de cumplimiento a la decisión del organismo.<sup>liv</sup>

La ley expresa que los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley, podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos.<sup>lv</sup>

El capítulo IV de la ley hace referencia a la vigencia de la misma, y dice que la presente ley regirá desde el 1º de Enero de 1988 hasta el 31 de Diciembre de 1989. Su vigencia

se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente.<sup>lvi</sup> 40

El derecho a participar en el producido de los impuestos a que se refiere la presente ley queda supeditado a la adhesión expresa de cada una de las provincias, la que será comunicada al Poder Ejecutivo Nacional por conducto del Ministerio del Interior y con conocimiento del Ministerio de Economía.

Si transcurridos 180 (ciento ochenta) días a partir de la promulgación de la presente ley alguna provincia no hubiera comunicado su adhesión, se considerará que la misma no ha adherido al régimen y los fondos que le hubieren correspondido, incluidos los que deberá reintegrar por dicho período y que le hubieran sido remitidos a cuenta de su adhesión, serán distribuidos entre las provincias adheridas en forma proporcional a sus respectivos coeficientes de participación.

En caso de adhesiones posteriores al plazo indicado en el párrafo anterior, la participación corresponderá a partir de la fecha de recepción de la comunicación de la norma local de adhesión, sin que puedan hacerse valer derechos respecto de recaudaciones realizadas con anterioridad.<sup>lvii</sup>

Con relación a la distribución de fondos entre la Nación y cada una de las provincias, efectuada desde el 1 de Enero de 1985 hasta el 31 de Diciembre de 1987, las partes no podrán efectuar reclamo administrativo alguno, quedando expedita la vía judicial.<sup>lviii</sup>

Las obras del Fondo de Desarrollo Regional que se encuentren autorizadas, en proceso de licitación, contratadas o en ejecución al 31 de Diciembre de 1987 así como las deudas generadas por las mismas, serán continuadas hasta su finalización y atendidas con cargo al Presupuesto Nacional, en las condiciones actuales establecidas entre las provincias y el Ministerio del Interior.<sup>lix</sup>

Por otra ley, modificatoria de la presente, se establece que a partir de la vigencia de esta ley, el Tesoro Nacional dejará de atender las erogaciones derivadas de la aplicación del presente artículo.<sup>lx</sup>

Quedan convalidadas las gestiones realizadas por la Comisión Federal de Impuestos a partir del 1 de Enero de 1985, en base a la creación y funciones determinadas por la ley 20.221 y sus modificatorias.<sup>lxi</sup>

A los efectos del art. 7 de la presente ley, la Contaduría General de la Nación determinará antes del 15 de Febrero del año siguiente, si se ha distribuido un monto equivalente al porcentual garantizado por el mecanismo del mencionado artículo, en función de la recaudación efectiva del ejercicio fiscal vencido.

En caso de resultar inferior, el ajuste respectivo deberá ser liquidado y pagado a las provincias antes del 30 de Abril del mismo año, en función de los porcentuales de distribución previstos.<sup>lxii</sup>

El próximo capítulo de esta ley está dedicado a sus disposiciones transitorias, las cuales describimos a continuación.

Se creó la Comisión para el análisis de las Políticas de Empleo Salarial y de condiciones de trabajo de los servicios, la cual estará integrada por dos (2) representantes del Gobierno Nacional y siete (7) de los gobiernos provinciales. La Comisión tendrá por funciones:

- a.** Realizar un estudio comparado de las diferencias en el nivel salarial y de condiciones de trabajo en los servicios prestados en forma concurrente por los niveles de gobierno, este cometido deberá cumplimentarlo en el plazo de no (90) días a partir de la fecha de su constitución efectiva;
- b.** Proponer cláusulas de garantía salarial en casos debidamente fundamentados y que obligarán recíprocamente a ambas jurisdicciones de gobierno.

Las recomendaciones de la Comisión servirán de base para la formulación de una ley que regule la política de empleo, condiciones de trabajo y salarios para los servicios que se determinen.

El proyecto de ley deberá ser remitido al Congreso Nacional antes del 31 de Marzo de 1988.<sup>lxiii</sup>

El Gobierno Nacional reconocerá la incidencia efectiva sobre los gastos en personal de la administración central de las provincias, de los incrementos salariales acumulados que disponga para la Administración Central Nacional en el período Enero-Marzo de 1988, si superan en más de diez (10) puntos la variación acumulada del índice de

precios al consumidor en dicho período. La garantía de este art. Se calculará en base a las pautas siguientes:

- a. El incremento de salarios en la Administración Central Nacional se calculará considerando la remuneración por todo concepto promedio de todos los agentes;
- b. Se abonará el costo del exceso por sobre los diez (10) puntos solo en la medida en que la remuneración por todo concepto en cada provincia, para cada servicio en particular, al 31 de Marzo de 1988, sea inferior a la vigente en la Administración Central Nacional; en caso de ser inferiores las remuneraciones provinciales, la garantía se abonará, como límite, hasta alcanzar la remuneración vigente en la Administración Central Nacional;
- c. Para la base de cálculo del monto de salarios en la Administración Centr<sup>43</sup> utilizará el índice que confeccionará la Dirección Nacional de Program Presupuestaria de la Secretaría de Hacienda de la Nación; para precios al consumidor se utilizarán los índices publicados por el I.N.D.E.C; para las plantas de personal de las provincias se computarán las efectivamente ocupadas al 31 de Diciembre de 1987, para lo cual los gobiernos provinciales deberán informar a la Secretaría de Hacienda estos guarismos, dentro de los treinta (30) días de la sanción de la presente. Los pagos a que hubiere lugar por parte del Gobierno Nacional serán efectivizados antes del 30 de Abril de 1988.

La Nación se obliga a no cubrir las vacantes ni incrementar las plantas del personal de la Administración Central Nacional existentes al 31 de Diciembre de 1987.

Las provincias percibirán las sumas resultantes de la garantía de este art. Cuando correspondiere y solo en el caso que no incrementasen las plantas de personal ni cubriesen las vacantes existentes al 31 de Diciembre de 1987.

Las provincias que otorguen incrementos salariales a sus agentes que superen, en promedio para la Administración Central, en diez (10) puntos la variación acumulada del índice de precios al consumidor, en tanto estos incrementos superen los otorgados para la Administración Central Nacional, se entenderá que renuncia a participar en la distribución del Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, instituido en el inc. d del art. 3º de la presente ley. Las disposiciones de este artículo regirán hasta el 31 de Marzo de 1988.<sup>lxiv</sup>

La Ley 23.548 no contiene ninguna disposición sobre denuncia del régimen de coparticipación por las partes contratantes, lo cual es objetable ante el carácter permanente de la ley, que, lejos de tener la transitoriedad que proclama la primera p[ar]te del art. 15, establece su tácita reconducción ante la inexistencia de un régimen que l[os] sustituya. Pero esa omisión no cercena el incuestionable derecho de las partes de denunciar el régimen, ya que de lo contrario se afectaría ilegítimamente el poder tributario del cual se encuentran investidas las partes por la Constitución Nacional.

Las consecuencias de la denuncia del régimen ante la falta de previsiones de la ley son distintas según si esta es efectuada por la Nación, en cuyo caso se produce la caducidad del régimen por tratarse del sujeto activo de los tributos coparticipados, o por una o varias provincias. En este último supuesto, el régimen continúa vigente para las demás

partes, viendo las provincias restantes acrecidas sus participaciones por el porcentual correspondiente a la provincia denunciante.

## **5. El Decreto 702/99: Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.**

Esta norma modifica al Decreto 2456/90, en fecha 1 de Julio de 1999, fijando un incremento en la participación que le corresponde a la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.<sup>lxv</sup>

Dicho art., vale recordarlo, dispuso que el Estado Nacional entregaría, de la parte que le corresponde según Noviembre de 1990, se fijó la participación que le corresponde al ex territorio nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur por la aplicación del art. 8º de la ley 23.548, en un coeficiente equivalente al 0,388% (trescientos ochenta y ocho milésimos por ciento) del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2º de la citada ley.

El 17 de Diciembre de 1993 se celebró entre el Estado Nacional y la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur un acta-acuerdo, aprobada por Decreto 206 del 9 de Febrero de 1994, y ley provincial nº 118, con el propósito de superar 45 definitivamente todo diferendo y de contribuir a asegurar el desenvolvimiento fiscal patrimonial que permita consolidar la organización y funcionamiento institucional de la nueva provincia, así como a mantener un adecuado régimen de incentivo para el desarrollo de sus actividades económicas y productivas.

En la cláusula cuarta de aquella el Estado Nacional se obligó a prestar un apoyo financiero transitorio para la instalación y puesta en funciones de las instituciones y autoridades previstas por la constitución provincial, equivalente al 0,312% (trescientos doce milésimos por ciento) del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2º de la ley 23.548, con las modificaciones vigentes a la fecha de suscripción de dicho instrumento.

El 12 de Febrero de 1999 se celebró un acta-acuerdo entre ambas partes, modificatoria de la anterior, por la cual se conviene dejar sin efecto las disposiciones contenidas en la referida cláusula cuarta, comprometiéndose el Estado Nacional a propiciar la modificación del Decreto 2456/90; fijando un incremento equivalente al monto del apoyo transitorio señalado en la participación que le corresponde al ex territorio nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

Por resolución de la Legislatura de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur n° 44 de fecha 20 de Abril de 1999, se aprueba el acta-acuerdo de fecha 12 de Febrero de 1999, restando para la validez y fuerza vinculante de la misma el dictado de un Decreto del Poder Ejecutivo de la Nación, el cual enunciamos a continuación.

Como primera medida, se ratifica el acta-acuerdo entre el Estado nacional y la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, con fecha 12 de Febrero de 1999.<sup>lxvi</sup>

Y el otro punto de este Decreto fue sustituir el art. 1 del Decreto 2456/90 por el siguiente: “Fíjase la participación que le corresponde a la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, la aplicación del art. 8 de la ley 23.548, en un coeficiente equivalente a 0,70% (setenta centésimos por ciento) del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2 de la citada ley y sus modificatorias”.<sup>lxvii</sup>

## **6. Conclusiones.**

Por todo lo expuesto en el presente capítulo, entendemos probado el punto propuesto. Habiendo desarrollado el sistema de coparticipación desde sus inicios hasta la actualidad, podemos afirmar que existe un régimen de coparticipación federal de impuestos, regido principalmente por la Ley 23.548<sup>lxviii</sup> y por el Decreto 702/99<sup>lxix</sup>.

Ambas normas presentan dificultades y falencias, tal como puntualizaremos en las conclusiones finales del presente trabajo, empero en esta instancia, podemos adelantar que el mecanismo entero de coparticipación nacional de impuestos se encuentra atravesando una profunda crisis. Por ello es absolutamente necesario que se de la tan postergada discusión que el mismo merece y su posterior modificación.

## **CAPÍTULO II.**

### **En Argentina el régimen fiscal obedece al modelo federal.**

**SUMARIO.** 1. Introducción. 2. La reforma constitucional de 1994. 3. El caso Rivademar. 4. Los Municipios de provincia: régimen constitucional desde 1853 hasta la reforma constitucional de 1994. 5. El régimen constitucional de los Municipios de provincia a partir de la reforma constitucional de 1994. 5.1. La competencia económico-financiera de la autonomía municipal. 5.1.a. Sus posibles alcances. 5.1.b. Sus posibles consecuencias. 6. Análisis del nuevo artículo 75, inciso 2. 6.1. Convalida la coparticipación. 6.2. ¿Excluye otras formas de distribución de la renta pública? Es decir ¿Consagra la coparticipación como potestativa u obligatoria? 6.2.a. Concurrencia de fuentes. 6.2.b. Separación de fuentes. 6.2.c. Alícuotas adicionales. 6.2.d. Asignaciones globales y condicionadas. 6.2.e. Participación. 6.2.f. ¿Excluye a los derechos aduaneros? 6.2.g. Excluye a los gravámenes con asignación específica. 6.2.h. Instituye el mecanismo de las leyes convenio. 6.2.i. La aprobación por las provincias. 6.2.j. Garantiza la automaticidad en la remisión de los fondos. 6.2.k. manda mantener las distribuciones primaria y secundaria. 6.2.l. Situación de la ciudad de Buenos Aires. 6.2.m. Criterios de distribución de los fondos coparticipados. 6.2.n. Mayoría requerida para la sanción de la ley convenio. 6.2.o. Prohibición de la modificación unilateral. 6.2.p. Prohibición de

reglamentación. 6.2.q. Transferencias con recursos. 6.2.r. El Organismo Fiscal Federal. 7. Conclusiones.

51

47

## **1. Introducción.**

En el presente capítulo trataremos de demostrar el punto propuesto: “En Argentina el régimen fiscal obedece al modelo federal”. Para ello describiremos los distintos puntos modificados en la Constitución Nacional en el año 1994, y veremos su incidencia en el sistema fiscal de nuestro país. Abordaremos también la situación de los municipios provincia antes de la citada reforma constitucional y con posterioridad a ella, y la incidencia en el régimen fiscal de aquellos. El régimen fiscal argentino, ¿responde estrictamente al modelo federal? Este es el interrogante que trataremos de dilucidar en el estudio de este capítulo.

## **2. La Reforma Constitucional de 1994.**

El tema del federalismo fiscal en la reforma constitucional de 1994 se encuentra habilitado centralmente en el art. 3º de la ley sancionada por el congreso, aunque algunos aspectos de la cuestión federal también están habilitados en el art. 2º, llamado “núcleo de coincidencias básicas”.

Como no se podían modificar los treinta y cinco primeros artículos de la Constitución, naturalmente no podía haber reforma del art. 4º, que es el que establece junto al art. 67, incs. 1º y 2º, la división de los impuestos en directos e indirectos.

Para aclarar un poco los términos a emplearse, resulta oportuno recordar que los impuestos directos corresponden a las provincias y excepcionalmente, por tiempo limitado, al gobierno federal. También que los impuestos indirectos internos son concurrentes entre gobierno federal y gobiernos de provincias y que los impuestos indirectos externos, es decir de importación y exportación, son facultad exclusiva del gobierno federal. 48

La sanción de la ley de coparticipación, cuyo plazo constitucional quedó incumplido el 31/12/1996 a los efectos de reemplazar a la ley 23.548<sup>lxx</sup>, debe considerar a los nuevos sujetos no contemplados en la ley anterior y que son: la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y la ciudad de Buenos Aires, cuyas alícuotas a asignar en la coparticipación secundaria deben surgir de alguna resignación de porcentual por parte de otras provincias, o bien de una resignación por parte de la Nación en la distribución primaria. Resulta pertinente aclarar que la distribución primaria es el reparto entre el estado federal y las provincias, mientras que distribución secundaria se denomina al reparto interprovincial. La ley 24.309<sup>lxxi</sup>, declarativa de la necesidad de reforma constitucional propuso entre los temas habilitados a tratar por la Convención Constituyente el “fortalecimiento del federalismo”. De tal inclusión en el temario resultó el nuevo art.124 que consagra la posibilidad de crear regiones para el

desarrollo económico y social, así como la habilitación a las provincias para celebrar acuerdos internacionales que no interfirieran con la política exterior de la nación y la reivindicación del dominio de los recursos naturales.

También se modificó el art.125<sup>lxxii</sup> (ex107) que incluyó a la seguridad social entre los poderes concurrentes y tiene especial importancia la inclusión del art.123 que consagra la autonomía municipal, que estaba en muchas constituciones de provincia y que la Corte Suprema de Justicia había reconocido en el caso “Rivademar, Ángela D. B. Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario”<sup>lxxiii</sup>.

49

### **3. El Caso Rivademar.**

Ángela Rivademar se desempeñaba como pianista profesional, y en 1978 fue contratada como solista de piano junto a otros músicos, elección realizada desde una terna de postulantes previa, y se les asignó la categoría 20.

El 15 de Septiembre de 1983, por medio de un Decreto<sup>lxxiv</sup>, fue incorporada a planta permanente, en las mismas condiciones que sus compañeros integrantes del quinteto.

En ese tiempo, se encontraba vigente una ley<sup>lxxv</sup> que fue el soporte legal de la medida adoptada puesto que la demandante contaba ampliamente, a la fecha del acto, con los tres meses de antigüedad requeridos por la norma para acceder a la planta permanente de agentes comunales.

La actora promovió recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción contra el decreto<sup>lxxvi</sup> dictado por el intendente de la Municipalidad de Rosario, que dejó sin efecto su designación como agente de la comuna.

En su responde, la Municipalidad de Rosario, adujo que la ley en que se basó la Municipalidad para tomar su decisión<sup>lxxvii</sup> es inconstitucional porque, al sancionar el estatuto y escalafón del personal municipal, ha avasallado sus legítimas facultades. Añadió que, por Ordenanza Municipal<sup>lxxviii</sup> se dictó un nuevo estatuto para el personal municipal, siguiendo las pautas del sancionado por ley atacada en el caso<sup>lxxix</sup>, pero

excluyendo disposiciones contenidas en éste último, entre las que se encuentra el art. 133 que fundamentó la incorporación de la actora al plantel permanente. Señaló que el Consejo Municipal había autorizado, al intendente, a revisar las designaciones efectuadas en el plantel correspondiente a las categorías 19 a 23, durante el período de facto, que resultaran violatorias de las normas estatutarias municipales.

En la inteligencia de que la ley provincial criticada carece de validez, la intendencia dictó el acto de separación de la actora, que declaró la nulidad absoluta e insanable de su designación, como personal permanente, por resultar violatoria de la ley de municipalidades<sup>lxxx</sup>, de un decreto<sup>lxxxii</sup> y de una ordenanza.<sup>lxxxii</sup>

La Corte Suprema de Justicia de Santa Fe anuló la decisión administrativa, dispuso la reincorporación de la agente en el cargo que ocupaba al momento del cese y condenó, a la demandada, a abonarle los salarios caídos, en moneda actualizada, y con intereses; rechazando, en cambio, la indemnización pretendida por daño moral.

El recurso gira fundamentalmente en torno a la afirmación de que el “régimen municipal”, exigido por la Ley Fundamental<sup>lxxxiii</sup>, para garantizar el gobierno federal a la provincia el goce y ejercicio de sus instituciones, queda desnaturalizado si, como en el caso, la legislatura local establece el estatuto y escalafón del personal municipal, ya que esta facultad resulta de importancia fundamental para la administración de la comuna.

En 1911 la Corte suprema de Justicia de la Nación, resolviendo la incompetencia planteada por la empresa Ferrocarril del Sud en la demandad por cobro de impuestos que inició la municipalidad de La Plata. En dicha ocasión acuñó una doctrina que prosperó con el tiempo, definiendo a las municipalidades como meras “delegacione los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, q<sup>51</sup> Constitución ha previsto<sup>lxxxiv</sup>, como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación”<sup>lxxxv</sup>.

Esta forma de concebir la institución del municipio provincial se adscribe, es evidente, a la doctrina que ve en la comuna un ente autárquico del estado local; porque no otro sentido puede tener la limitación de sus fines a la esfera administrativa y la referencia que formula a la legislación provincial a que se encuentra sometida.

Al tiempo, en 1916<sup>lxxxvi</sup>, el tribunal vuelve a reiterar la doctrina acuñada en el caso de Ferrocarril del sud, reafirmando implícitamente el carácter autárquico del municipio, dado que, en el mismo considerando, destaca la autonomía de la provincia.

La sentencia en recurso ha establecido el carácter autárquico del municipio santafesino.

La Corte nacional decidió, en sentido concordante con el dictamen de la Procuradora Fiscal, declarar procedente el recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia recurrida.

La autonomía municipal pasa a ser un principio de rango constitucional en el Derecho Público Argentino, aunque condicionado a los términos de cada constitución provincial<sup>lxxxvii</sup>, que regulará su alcance y contenido “en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

#### **4. Los Municipios de provincia: régimen constitucional desde el año 1853 hasta la reforma constitucional de 1994.**

La Constitución Nacional sólo aludía expresamente a los municipios de provincia-en el periodo que transcurre desde su sanción en el año 1853 hasta la reforma de 1994-en el artículo 5. Esta norma establece: “Cada provincia dictará para sí 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 estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

De la interpretación de tal artículo surge claro que cada provincia al dictar su Constitución, no debe violar determinados límites; entre los cuales se encuentra el deber de asegurar el régimen municipal. La Corte Suprema de Justicia de la Nación- en ejercicio del poder de establecer cuál es el significado de las normas federales- ha interpretado tal expresión del artículo 5 (asegurar el régimen municipal), de manera diferente. A tal fin pueden diferenciarse dos etapas<sup>lxxxviii</sup>:

- a. La primera etapa de la jurisprudencia: “el principio de la prohibición”. Esta etapa transcurre desde el año 1870<sup>lxxxix</sup> hasta 1989<sup>xc</sup>, en ella la Corte Suprema básicamente sostuvo que, a la luz del art.5, los municipios de provincia eran entes autárquicos territoriales de las provincias, delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación provincial<sup>xc</sup>. Del lenguaje de la Corte transcrito en el párrafo precedente surge que, en esta primera etapa de su jurisprudencia, las provincias tenían un marcadamente amplio poder para establecer el régimen de sus municipios. Tan vasto era este poder que, en los ciento diecinueve años que dura el período en examen, la Corte nunca invalidó una norma provincial por ser violatoria del artículo 5 de la Constitución Nacional, en la parte en que esta cláusula alude al régimen municipal.

¿Cómo ha funcionado el principio jurisprudencial transcrito (los municipios son “entes autárquicos”), cuando fue aplicado en pleitos en los que se discutía el alcance del poder tributario de dichos municipios, a la luz del art.5 de la Constitución Nacional? Sobre

este punto, el Alto tribunal sostuvo: Los municipios de provincia están sujetos a la legislación provincial, por lo cual ejercen facultades impositivas limitadas y coextensiva en la parte de poder que para este objeto le acuerdan las constituciones y leyes provinciales<sup>xcii</sup>. En análogo sentido, la Corte estableció: Las municipalidades de provincia son delegaciones de los poderes provinciales, circunscripta a fines y límites que la Constitución nacional ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación (art.5, Constitución Nacional), por lo cual dichos municipios ejercen también facultades impositivas en la parte de poder que para este objeto le acuerdan las constituciones y leyes provinciales<sup>xciii</sup>.

Es posible inferir, de esta primera etapa de la jurisprudencia de la Corte, que el art.5 de la Constitución Nacional no atribuía a los municipios de provincia poder tributario alguno, porque el art.5 disponía-según dicha jurisprudencia-que era competencia de cada provincia imputar, o no, poder fiscal a sus municipios, y además, fijar el alcance de dicho poder comunal.

**b.** En la segunda etapa de la jurisprudencia: “el principio de la prohibición” se erosiona. La Corte que estableció el alcance de la expresión “asegurar el régimen municipal”, transcurre en el siguiente periodo; desde el año 1989, a partir del caso Rivademar hasta la actualidad. En Rivademar el Alto Tribunal estableció, en sentencia unánime, que: “el artículo 5 de la Constitución Nacional (en la parte que alude al régimen municipal) impide que las provincias priven a sus municipios de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido, entre las

cuales resulta esencial la de fijar la planta de su personal, designar<sup>54</sup> removerlo”.<sup>xciv</sup>

Con fundamento en este principio la Corte declaró inconstitucional una ley provincial sobre cuya base el Poder Ejecutivo de Santa Fe había incorporado, a cierto individuo, a la planta de personal de una de sus comunas. Consecuentemente, la Corte de 1989 estableció que la designación de los empleados de los municipios de provincia es un poder que-según el art.5 no puede ser ejercido por las provincias. Porque este poder forma parte de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño del cometido de los municipios.

Asimismo dicho tribunal afirmó, que el art.5 de la Constitución Nacional prevé que los municipios de provincia son autónomos (abandonando, de este modo, su jurisprudencia anterior que sostenía que tales municipios eran autárquicos). El alto Tribunal arribó a esta conclusión sobre la base de dos argumentos. En primer término, interpretó al art.5 a la luz de las modernas tendencias del derecho constitucional provincial que establecían que los municipios eran autónomos. Y, en segundo lugar sostuvo que la dogmática jurídica impedía subsumir a los municipios de provincia en el concepto autarquía.

Años después del caso Rivademar<sup>xcv</sup> y luego de que fuere ampliado el número de los jueces del Alto tribunal- la Corte interpretó nuevamente el art.5 de la Carta Magna. En efecto, en el caso “Municipalidad de la Ciudad de Rosario”<sup>xcvi</sup>, la corte sostuvo, en fallo dividido, que dicho artículo no obliga a las provincias a organizar sus municipios

conforme a algún sistema económico y financiero determinado. Ello es así, argumentó, pues el artículo 5 libra este asunto a lo que las normas provinciales establezcan, siempre que no se demuestre que dichas normas provinciales comprometan la existencia misma<sup>55</sup> de los municipios como unidades políticas autónomas.

Sobre la base de este principio, la Corte concluyó que no violaba al art.5 de la Constitución Nacional una ley provincial que obligaba a sus municipalidades a imputar el 10% de sus rentas a un fondo creado y administrado por dicha provincia. Ello se debía, sostuvo el tribunal, a que no se había demostrado en esta causa que tal ley provincial comprometía la existencia misma del municipio.

En consecuencia, parece fácil sostener, si se realiza una lectura extensiva del fallo Rivademar, que el principio de la prohibición se ha atenuado(o erosionado) a partir de que este precedente fue dictado. En efecto, hasta el precedente Rivademar las provincias tenían el poder-que nunca fue limitado por la Corte- de establecer libremente sus sistemas municipales. A partir de Rivademar tal poder provincial se ha acotado. Porque si bien las provincias mantienen un amplio poder para determinar el alcance de sus regímenes comunales, están obligadas a otorgar a sus municipios las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido.

## **5. El régimen constitucional de los municipios de provincia a partir de la reforma constitucional de 1994.**

La reforma del año 1994 que no modificó el examinado artículo 5 agregó al texto de la Constitución Nacional otra norma que expresamente alude a los municipios de provincia: el art.123. Esta nueva cláusula prevé: “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”.

El nuevo artículo establece: “Cada provincia dicta su constitución, conforme a los 56 dispuesto por el art.5...” esta primera sección es redundante con el art.5 de la Constitución Nacional, porque solo reitera que cada provincia tiene poder de dictar su constitución provincial dentro de los límites establecidos en el art.5. Además, el texto de esta primera parte del art.123 es prácticamente idéntico al derogado art.106 de la Constitución Nacional.

En su última parte la cláusula en examen establece: “...asegurado la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

Del artículo 123 pueden inferirse varias proposiciones. Primero, que la Constitución Nacional otorga a cada provincia la competencia de controlar la extensión de la autonomía de sus municipios. Pues aquellas tienen el poder de determinar, dentro de ciertos límites, cuál es el alcance y contenido de dicha autonomía. Queda claro entonces, que las provincias, aún después de la reforma siguen siendo un nivel de gobierno que se encuentran en un nivel superior al de los municipios, porque el artículo

123 atribuye a cada provincia, el poder de controlar cuáles son las potestades-tributarias y de otra índole-que están a cargo de sus municipios.

## **5.1. La competencia económico-financiera de la autonomía municipal.**

### **5.1.a. Sus posibles alcances:**

Hugo N. Prieto miembro informante del art.123, explicó el sentido de dicho artículo en los siguientes términos:“...seguramente no se escapará a los señores convencionales que al instituirse en la Constitución Nacional un régimen de autonomía municipal, de al<sup>57</sup> forma se está inmiscuyendo en el marco de las autonomías provinciales...”

“...La cuestión de la autonomía municipal indudablemente está enmarcada de una reforma constitucional que a mi juicio opera en un doble sentido con relación al poder. Por un lado opera en un sentido horizontal, extendiendo el poder hacia el Congreso y hacia los organismos de control que estamos creando. Por otro lado,...la transferencia de poder también se opera en sentido vertical, y la autonomía municipal es el ejemplo más claro a ese respecto, porque el poder queda desconcentrado ya no solamente a nivel Nación y Provincia...., sino incluso alcanza al ámbito municipal...”

“...los planos económicos y financieros de la autonomía municipal han sido especialmente considerados en el texto constitucional porque tienen una importancia superlativa. De esta manera estamos especificando y dejando en claro que los municipios argentinos van a poder generar su rentas y recaudar para invertir y controlar

sus propios recursos que, a su vez, podrán ser manejados independientemente de otro poder, completando así las facultades de administración que les son propias. De tal manera la autonomía municipal enmarcada en este nuevo esquema de poder en la Argentina a partir de la reforma constitucional va a contribuir a lograr una democracia más eficiente que propenda al bien común con mejores armas...”.

### **5.1.b. Sus posibles consecuencias.**

Parece claro que cada provincia tiene el poder de determinar cuál es la extensión de los poderes de sus municipios; entre los que se encuentra el poder tributario comunal.

Ahora bien, pero ¿de que manera deben ejercer, a la luz del art.123, la potestad de determinar los poderes fiscales de sus municipios? Esta respuesta admite, al menos dos respuestas diferentes. Respuestas que se fundan, básicamente, en dos modos distintos<sup>58</sup> interpretar el alcance de la competencia económica y financiera de la autonomía municipal<sup>xcvii</sup>.

**a.** Un alcance posible de la competencia económica y financiera de la autonomía municipal; es aquella que prevé que el art.123 tiene varias materias(o competencias); entre las que se encuentra la económica y financiera. Competencia ésta cuyo alcance fue establecido, con notable precisión, por el miembro informante de dicha cláusula constitucional. En efecto, el convencional Prieto sostuvo que la competencia “económico financiera”-en los términos del art.123-, origina que los municipios van a poder generar sus rentas. Adviértase entonces, que el miembro informante no condicionó la existencia del poder tributario municipal, a que la

norma provincial así lo establezca. Por el contrario, las palabras del convencional mencionado sugieren, inequívocamente, que la autonomía municipal -en su faz económica y financiera- atribuye a las comunas de provincia poder tributario originario; esto es, poder tributario imputado, a los municipios de provincia, por la Constitución Nacional. Tesis ésta que se encuentra confirmada por el lenguaje del nuevo inc.30 del art.75 de la Ley Fundamental, que alude a los establecimientos de utilidad nacional, y prevé: "...las autoridades provinciales y municipales conservan el poder de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines".- El lenguaje de este inciso 30 parece dar sustento a la tesis de que la existencia del poder tributario de los municipios, no esta condicionado al previo dictado de normas provinciales que establezcan dicho poder. Y ello es así porque este inciso presupone que todo municipio de provincia debe tener, necesariamente, "poder de imposición".

Por otro lado, esta tesis sostiene, que es claro que el art.123; prevé que cada provincia tiene el poder de fijar el alcance de la autonomía municipal, poder que incluye el de determinar la amplitud de las potestades tributarias comunales. Consecuentemente, es necesario conciliar dos diferentes partes del texto del art.123, que se encuentran en tensión. Una parte que prevé que cada provincia tiene poder de determinar el alcance de las potestades fiscales de sus municipios: Y otra que establece que la competencia "económico y financiera" de la autonomía municipal, atribuye a los municipios de provincia, poder para crear tributos. Como resultado de dicha conciliación, cabe forzosamente concluir que

el artículo 123 establece que los municipios de provincia tienen competencia para crear cualquier clase de tributos, que no se encuentre prohibida por la normativa provincial. Es decir: el artículo 123 establece que todo tributo no prohibido por normas provinciales, puede ser creado por los municipios de provincia. Sin embargo, la extensión del poder tributario de los municipios de provincia no sólo está limitada por las normas prohibitivas que dicten las provincias. En efecto, dicho poder fiscal tiene otras dos clases de límites. Por un lado, aquellos límites que surgen de normas constitucionales que acotan, en sí mismas, el poder tributario municipal. Así por ejemplo, el art.4 y el inciso 1 del art.75 de la ley Fundamental. Normas que implícitamente prohíben que los municipios de provincia establezcan derechos de importación y exportación. Por otro lado, existen diversas normas constitucionales sobre cuya base el Congreso de la Nación puede dictar normas que prohíban a los municipios de provincia crear ciertos gravámenes.

Así, por ejemplo la cláusula del progreso, la cláusula comercial, la cláusula de los establecimientos de utilidad nacional.

Ahora bien, el poder de prohibir, tiene a su vez., límites. En efecto, si fuera ilimitado el poder de las provincias, o del Congreso, de prohibir a los municipios la creación de gravámenes, la autonomía de dichos municipios tendría una existencia ilusoria.

Los límites de la provincia pueden ser inferidos del caso “Rivademar”. Pues en este precedente se establece un estándar que, a pesar de la vaguedad, fija el alcance de la autonomía de los municipios. En efecto en Rivademar se estableció que: “Las provincias no pueden privar a sus municipios de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido”. Ahora bien ¿cuáles son las atribuciones fiscales mínimas necesarias para el desempeño del cometido de los municipios de provincia? Son aquellas que tradicionalmente se encuentran a cargo de dichos municipios, por ejemplo la tasa de alumbrado, barrido y limpieza.

Por otro lado las provincias no pueden privar de todo poder tributario a sus municipios, ya que violaría el art.123 de la Constitución Nacional.

Respecto a los límites al poder de prohibir del Congreso de la Nación, pueden inferirse que tales prohibiciones deben ser temporales, y expresas respecto a la cláusula de progreso. En efecto una larga línea de fallos establece que uno de los límites del Congreso cuando dicta normas con fundamento en cláusula de progreso, es que éstas deben tener una vigencia limitada en el tiempo.- Y con respecto a la cláusula de establecimientos de utilidad nacional y la cláusula comercial, que deben ser expresas la prohibiciones, y no deben ser absolutas, en el sentido de que el Congreso no debe dictar por ejemplo una norma que establezca que los municipios no pueden gravar, de ningún modo, a los establecimientos de utilidad nacional.

**b.** Otro posible alcance de la competencia económica y financiera de la autonomía municipal estaría dada por la interpretación del texto del art.123 a secas, del cual se

infiere que las comunas sólo pueden crear aquellos tributos que se encuentran<sup>61</sup> permitidos por la normativa provincial. Es decir el principio general contenido art.123 es, en materia de poderes tributarios comunales, el de la prohibición; los municipios no pueden crear ningún tributo a menos que alguna norma provincial lo permita.

En lo específico del federalismo fiscal, se modificaron los incisos. 1 y 2 del art.75 y se agregó un inciso nuevo. Se refirió también al tema la cláusula transitoria sexta.

En vez de ensayarse nuevas formulas que pusieran fin a un problema de incumplimientos formales de la Constitución, se optó por el argumento más simple de incluirlos en el texto. La coparticipación federal es una de las instituciones que más ha contribuido a acentuar la dependencia de las provincias al poder central, al lado de ella podrían incluirse a la intervención federal y las declaraciones de estado de sitio.

Hubiera sido conveniente sobre la atribución de las fuentes impositivas originales entre Nación y provincias.

Al respecto se han realizado trabajos importantes en nuestro país, para cambiar el criterio existente de impuestos directos e indirectos. Un documento de la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL) propuso establecer un criterio equivalente al de impuestos reales en manos de las provincias y de impuestos personales en manos de la Nación, que mejoraría la coparticipación a favor de las provincias respecto de la distribución actual.

El mencionado documento no fue tratado en la convención constituyente de 1994, tampoco lo fueron las otras propuestas presentadas.

62

El debate del sistema federal fiscal hubiera permitido la discusión sobre las garantías constitucionales en materia fiscal, las cuales se encuentran debilitadas por la vigencia de la actual política recaudatoria agresiva que ha forzado algunos límites tradicionales como el estricto cumplimiento del principio de legalidad y la interpretación de las garantías a favor del contribuyente, que la jurisprudencia de la Corte Suprema ha retraído en los casos “Mickey” y “Horvath”, además de una ley penal tributaria que en muchos casos rozó la violación a garantías constitucionales.

Como argumentos en contra se esgrime que no estaba habilitada la reforma de de la parte dogmática de la Constitución por la ley declarativa 24.309, pero lo cierto es que estaba habilitada la discusión sobre el federalismo fiscal como sistema, y éste incluye a las garantías.

Además la prohibición de modificar la parte dogmática de la carta magna no impidió que se reformaran las garantías, incluyendo un nuevo capítulo en la primera parte que incorpora el amparo, el hábeas data y el hábeas corpus. La reforma ha significado lo siguiente<sup>xviii</sup>:

- a.** se mantiene la conformación del tesoro nacional en el art.4.
- b.** se mantienen a los derechos aduaneros como nacionales y el requisito de su uniformidad.

- c.** se mantiene la anquilosada referencia a contribuciones directas e indirectas.
- d.** se confirman las potestades concurrentes en materia de contribuciones indirectas.
- e.** se confirma la autorización a la nación para establecer las directas bajo las mismas condiciones preexistentes. La única novedad, pues, es que se sienta el principio de la necesaria correspondencia entre las funciones y los recursos, y que se legitir<sup>63</sup> coparticipación.

Algunos juristas sostienen que todo el sistema de coparticipación es inconstitucional, opinión por ejemplo, de Dino Jarach, de Germán Bidart Campos, y de Pedro J. Frías.

No podemos confundir la Constitución con la Ley de Coparticipación Impositiva. ¿Cuál es la solución? Es constitucionalizar la coparticipación y llevar a la Ley Suprema los principios a los que habrá de ajustarse la legislación.

Antonio María Hernández, fundándose en la doctrina existente en la materia, coincide en que estos principios son tres:

- a.** Percepción automática de los fondos por parte de las provincias;
- b.** Justicia y solidaridad interregionales: dada la desigualdad de la situación de las provincias y regiones argentinas;
- c.** Homogénea calidad en la prestación de los servicios, en toda la superficie nacional.

Algunos piensan que estos problemas se resuelven con negociaciones. Esto no es así, sino que se tienen que resolver como corresponde, esto es, por medio de leyes-convenio,

lo que significa la intervención del Congreso de la Nación y de las legislaturas respectivas.

Es que ya hace casi ochocientos años, cuando los barones se levantaron contra el rey Juan Sin Tierra, escribieron un principio que después fue aceptado por todo el derecho constitucional de occidente, que dice que no hay impuesto sin participación, sin representación popular.

La modificación del art. 75, inc.1 de la CN<sup>xcix</sup> contribuyó a la simplificación de su t<sub>64</sub> otorgándole mayor claridad, puesto que antes se prestaba a confusiones dadas sus referencias a situaciones preexistentes a la organización del país, tales como las equivalencias de monedas en el interior del país, cuando las había de distinto tipo dentro del territorio nacional.

La federalización de los derechos aduaneros, manteniendo las aduanas exteriores y suprimiendo las interiores<sup>c</sup> ha sido uno de los pilares sobre los cuales se organizó la Nación a partir de 1860. En las últimas décadas han sido frecuentes las delegaciones legislativas a organismos técnicos del Poder Ejecutivo como la Aduana o la Secretaría de Comercio. Del texto del art.75, inc.2 de la CN<sup>ci</sup>, se pueden analizar varios aspectos:

## **6. Análisis del nuevo artículo 75, inciso 2.**

### **6.1. Convalida la coparticipación.**

La parte final agregada al que ha quedado como primer párrafo de inc.2 del ahora art.75, viene a erradicar la discusión sobre la validez constitucional de la coparticipación como forma de distribución vertical de la renta pública nacional, al declarar que los impuestos nacionales previstos en el inciso, directos e indirectos, “son coparticipables”, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y garantizando “criterios objetivos de reparto” y así dar alguna garantía a las provincias.

## **6.2. ¿Excluye otras formas de distribución de la renta pública?, es decir ¿consagra la coparticipación como potestativa u obligatoria?**

Se pueden apreciar distintos tipos de coordinación financiera en una organización estatal. La doctrina y el derecho comparado permiten visualizar la existencia de los sistemas de relaciones tributarias intergubernamentales, que se detallan a continuación<sup>cii</sup>:

65

### **6.2.a. Concurrencia de fuentes.**

Este sistema es aquel en función del cual todas las jurisdicciones estatales concurren a gravar las mismas fuentes, sin distinción de atribuciones sobre ellas. Consecuentemente los caracteres esenciales de este sistema son la autonomía financiera y la falta absoluta de coordinación entre los diferentes niveles de gobierno. Como ventajas de esta formulación se señala: 1. La mayor independencia de los diferentes órganos de gobierno, 2. la responsabilidad compartida entre gobernantes y gobernados porque permite mayores posibilidades de control por parte de éstos. Entre sus desventajas se

suelen citar las siguientes: a. es un método burocrático que tiende a multiplicar los organismos de administración fiscal, b. Atenta contra la unidad de objetivos de la política tributaria y afecta consecuentemente las funciones de desarrollo económico y de redistribución del ingreso; c. tiende a hacer excesiva e irracional la presión tributaria. Este defecto se evidencia frente a la posibilidad de que los diferentes órdenes de gobierno graven la misma riqueza, de modo tal que algunas fuentes resulten altamente gravadas y otras se encuentren al margen del sistema tributario; d. acentuaría los problemas del subdesarrollo atendiendo a la heterogénea situación económica de los componentes de un país, lo que permitiría que en algunos lugares de pobreza se apliquen impuestos cualitativa y cuantitativamente superiores para responder a los gastos del estado. Por su parte en las zonas ricas se produciría un exceso de recursos financieros; e. atenta contra los principios de equidad e igualdad de los sistemas tributarios.

### **6.2.b. Separación de fuentes.**

Según este sistema los impuestos se dividen entre los diferentes niveles de gobierno de modo que cada uno de ellos puede aplicar en forma exclusiva los que les han correspondido.

El diseño originario de nuestra Constitución de 1853-60 se aproxima nítidamente a este esquema al prever la competencia nacional, delegada, en materia de impuestos externos y excepcionalmente y temporaria-sobre impuestos directos, reservando estos últimos a las provincias y siendo los impuestos indirectos de naturaleza concurrente.

Como ventajas de este sistema se señala: 1. la simplificación del sistema tributario y reducción consecuente de los gastos de la administración fiscal (en particular relación al sistema anterior); 2. otorga cierta autonomía financiera a los diferentes órdenes de gobierno. Como desventajas del mismo, se suelen citar: a. su rigidez que impide una respuesta adecuada a los principios de promoción de desarrollo, redistribución del ingreso y la riqueza y la posibilidad cierta de vulnerar los principios de equidad e igualdad tributaria; b. que mediante el mismo se da prioridad al aspecto de distribución de los recursos y se olvida los otros elementos de esta problemática, cuya solución adecuada exige el tratamiento integral de todos ellos.

### **6.2.c. Alícuotas adicionales.**

Consiste esencialmente en que una unidad crea y aplica los tributos (por lo general la de mayor nivel) y las otras unidades políticas aplican cuotas adicionales sobre los impuestos que estructura la primera. De esta manera existe cierta libertad en la unidad en que crea el impuesto y la base única del mismo y una tasa suplementaria en cada nivel inferior que puede ser libre o tasada. Como ventajas de este sistema se aprecian las siguientes: 1. No presenta duplicación de costos administrativos, 2. Otorga cierto grado de autonomía financiera; 3. Evita la superposición tributaria horizontal. Esta

ventaja no se aprecia sin embargo cuando un mismo hecho económico se verifica al mismo tiempo en varias jurisdicciones y todas concurren a gravarlo. Desventajas: 1. la elasticidad de las cuotas suplementarias puede inducir a competencias entre las unidades inferiores que las alejan de los objetivos y necesidades comunes; 2. Explotación excesiva de ciertas fuentes y olvidos de otras, 3. Elimina la autonomía de los órganos locales en cuanto a la elección de la fuente y política fiscal; 4. Puede afectar objetivos y principios esenciales del estado y la tributación (desarrollo, ingreso, equidad, etcétera). Como dato adicional cabe señalar que este sistema se ha aplicado por lo general en países unitarios los que por sus características han admitido que en muchos casos sus ventajas se han evidenciado con más fuerza que sus inconvenientes.

#### **6.2.d. Asignaciones globales y condicionadas.**

Por este sistema una unidad política realiza contribuciones a otra y otras, de modo que, o bien el gobierno nacional puede asignar fondos a los gobiernos locales, o bien son éstos los que los asignan al gobierno central. Por otra parte esta asignación de fondos puede ser global, cuando no se encuentra previsto un destino específico para los mismos, o con su aplicación a determinados destinos.- Ventajas. 1. Existe una redistribución de fondos según las necesidades financieras de cada región según una concepción unitaria de la misma, 2. Se simplifica el sistema tributario disminuyendo los costos de administración y se elimina la superposición tributaria horizontal y vertical; 3. permite cumplir ciertos objetivos de desarrollo, redistribución y equidad que son valorados según una concepción política unitaria.- Inconvenientes: 1. Resulta

inaplicable en un estado federal porque elimina toda posibilidad de autonomía financiera de los gobiernos inferiores, 2. Discrimina en contra de la participación y control de la responsabilidad de los funcionarios locales; 3. Afecta los principios de diversidad de servicios en regímenes heterogéneos, desnaturalizando la importancia de las vibraciones y decisiones locales.

### **6.2.e. Participación.**

Consiste en distribuir entre varias jurisdicciones la recaudación de uno o más impuestos. A diferencia de la separación de fuentes lo que se distribuye no son los propios impuestos sino el producido de los mismos. Este sistema se suele evidenciar en los estados federales, en donde el gobierno central participa a los estados locales la recaudación impositiva de conformidad con ciertos criterios de distribución y otro tanto puede ocurrir entre las provincias y sus propios municipios. Dentro del mismo existen dos divisiones esenciales de la recaudación tributaria, por un lado la denominada “distribución primaria” por la cual la recaudación se distribuye en dos partes, correspondiendo una de ellas a la Nación y la otra al conjunto de provincias. Asimismo existe una distribución “secundaria” por la cual la parte que corresponde al conjunto de provincias se distribuye entre cada una de éstas.

En cuanto a los criterios de distribución, los mismos están determinados por decisiones políticas y por los objetivos perseguidos con la distribución, los que permiten aplicar ciertos índices objetivos apropiados a la naturaleza de esos fines. Por su parte la

decisión política puede admitir mayor o menor contenido de expresión de algunas d<sup>69</sup>  
unidades políticas o de prevalencia de las mismas sobre las otras.

Uno de los criterios más adecuados y racionales de distribución es el que toma en cuenta la relación que debe existir entre los recursos y los gastos y funciones de cada nivel, partiendo del dato de que ambos elementos son de igual valor de modo que no resulta admisible la supremacía de uno sobre otro. Se privilegia así la distribución de fondos según un sentido global y complejo y de acuerdo con las necesidades de los diferentes órganos de gobierno, lo que exige un rigorismo muy grande en los análisis que se efectúan al respecto.

Otro criterio es el de respetar la autonomía de los niveles inferiores de modo que exista relación entre lo que se recauda en cada jurisdicción y lo que recibe posteriormente la misma. La dificultad de esta solución consiste en los problemas que presenta la definición exacta de los montos que se originan en cada jurisdicción, especialmente cuando existe pluralidad de impuestos y de diversas naturalezas y más aún con los fenómenos económicos que superan las fronteras locales, lo que obligaría a buscar índices racionales que permitan establecer adecuadamente esta modalidad.

Lo expuesto permite evidenciar la manifestación de dos criterios contrapuestos para solucionar la cuestión planteada: por un lado un criterio devolutivo que acentúa la importancia de reintegrar a cada jurisdicción lo que emana de la misma. Frente a esta posición se erige un criterio distributivo por el cual se privilegia la consecución de

determinados objetivos por encima del origen de los fondos. Esta contraposición que exhiben los dos criterios señalados constituyen una eventual fuente de tensión y conflicto, especialmente evidenciados en períodos de crisis y particularmente cuando se encuentran ausentes de las decisiones políticas, los grandes principios y criterios racionales que deben animar a la misma, y su subordinación a los intereses general 70 estado y a la voluntad popular debe prevalecer en la materia.

El sistema de coparticipación ofrece las siguientes ventajas: 1. Simplifica el sistema tributario, disminuyendo los costos financieros de la recaudación y evita la superposición horizontal y vertical, 2. permite centralizar políticas fiscales tendientes al logro de objetivos esenciales de los países subdesarrollados (promoción del desarrollo, redistribución del ingreso, etc.); 3. Facilita a los diferentes niveles la posibilidad de acceder a recursos que no podrían recaudar por sí mismos.

La principal desventaja que ofrece el sistema de coparticipación dentro de un estado federal, es la pérdida de la autonomía financiera de los estados miembros en orden a la elección de los instrumentos tributarios y a la configuración de sus elementos constitutivos. De este modo se evidencia el menoscabo de las valoraciones locales respecto de los elementos constitutivos de su problemática financiera y se desnaturaliza la participación y responsabilidades de las comunidades y funcionarios locales. Estos inconvenientes pueden resultar atenuados mediante un sistema que rescate la participación de los gobiernos locales en los órganos federales con competencia específica sobre la materia, jerarquice la consulta a las provincias y privilegie la concertación como mecanismo previo a la implementación de las estructuras tributarias.

Asimismo el sistema debería estar nutrido por principios que aseguren su eficacia de modo de constituir un compromiso o pacto entre partes iguales y que impida consecuentemente la subordinación política de unas a otras basadas en cuestiones financieras. Ello no implica negar la distinta entidad de los diferentes niveles de gobierno, como así tampoco las distintas funciones y necesidades que puedan incumbir a los mismos, pero si afirmar que cada uno de ellos es absolutamente independiente en la esfera de sus atribuciones y tiene una voluntad propia al momento de expresar sus<sup>71</sup> opiniones para constituir un modelo. En el estado federal resulta esencial el equilibrio de fuerzas contrapuestas que actúan en el mismo y por lo tanto los sistemas financieros no pueden resultar ajenos a esta necesidad esencial, por lo que la conveniencia de un sistema en función de determinados objetivos en modo alguno puede ir más allá de la concreción de los mismos. En consecuencia se puede afirmar que si el sistema de participación discrimina en principio contra el concepto de autonomía su adopción solo se justifica en el caso de valorarse como esencial para el logro de ciertos objetivos, y consecuentemente, exige la mayor pureza posible para el cumplimiento de sus fines específicos y por lo tanto no solo no debe contener aditamentos que aumentan la pérdida de esa autonomía sino que por el contrario debe buscar los mecanismos para disminuir este disvalor.

Ahora, bien aclaradas las distintas modalidades de coordinación financiera que pueden surgir de la organización de un estado, corresponde pues, analizar si nuestra Constitución excluye otras formas de distribución de la renta pública. Al respecto la doctrina se encuentra dividida: Bulit Goñi<sup>ciii</sup>, sostiene que el texto constitucional ha

mantenido la comunidad de fuentes sin restricciones en materia de impuestos indirectos, y la asignación con excepción determinada y temporal en materia de directos, complementadas, ahora de jure, por la coparticipación como forma de distribuir los gravámenes que se autorizan. ¿Significa esto que se han proscripto toda las demás formas de distribución de la renta pública conocidas hoy o que se habiliten mañana por la ciencia de las finanzas públicas? Una respuesta terminantemente afirmativa podría parecer apresurada e impropia de la interpretación jurídica, y en particular de la interpretación constitucional. No obstante, la meticulosidad con la que se han reglado diversos aspectos, indican claramente, que el constituyente habría pensado con marcada sujeción a la participación que hemos conocido, y tratado de convalidarla. La cuestión concreta es ésta: si mañana se decidiera aplicar alguna otra de las formas de distribución conocidas, o alguna otra que se conozca ¿será necesario previamente modificar la Constitución?, la respuesta sería seguramente afirmativa. Pero en la realidad, si de algo vale la experiencia recogida, puede anticiparse que en la medida en que los distintos niveles estatales lo consientan, ese nuevo método será considerado válido. En primera impresión, el agregado hecho al ahora primer párrafo del inc.2 del art.75, al decir que los impuesto directos e indirectos “son coparticipables”, parecería indicar que la participación ha sido consagrada como autorización, no como obligación, es decir que aquellos gravámenes podrían ser coparticipados o no. Sin embargo, si de redacción se trata, las expresiones usadas en el resto del inciso no dejan dudas sobre la obligatoriedad del régimen: “instituirá regímenes”, “garantizando la automaticidad”, “la distribución se efectuará”, “...será equitativa”, “la ley tendrá origen”, “no podrá ser modificada”, etc.,

que son claros indicativos en tal sentido. Además, sólo para el caso de que todos los impuestos del inciso fueran necesariamente coparticipados, se explica la salvedad referida a aquellos que tengan afectación específica, pues de otro modo sería obvio que el de establecer la coparticipación, si fuera potestativa, sería el momento de materializar, o no la aludida salvedad.

En la postura a favor de que la Constitución de 1994 no impone la coparticipación, encontramos el Trabajo del Consejo Empresario Argentino<sup>civ</sup>, en el que se considera: que el texto constitucional no impone que los tributos directos e indirectos aludidos en el inc.2 del art.75 sean coparticipados; más bien, solamente autoriza que sean coparticipados, es decir que el mencionado artículo se limita a convalidar la constitucionalidad de la coparticipación, estableciendo que si ésta se consagra, deberá ajustarse a la pauta que sientan en el texto.

73

#### **6.2.f. ¿Excluye a los derechos aduaneros?**

El agregado hecho al primer párrafo del inc.2 se refiere a “las contribuciones previstas en este inciso”, lo que claramente alude a las contribuciones indirectas y a las directas a que el mismo se refiere, no comprendiendo a los derechos de importación y exportación, a los que se refiere el inciso anterior.

Bulit Goñi<sup>cv</sup>, consideraba que la Constitución de 1853/60, lo que prohibía eran las aduanas interiores-nacionales o provinciales-, y las aduanas provinciales-interiores o exteriores, y lo mandado era que los derechos de importación y exportación fueran establecidos, solamente, por la autoridad nacional, pero nada impedía que su producido fuera coparticipado con la provincias y municipios, del mismo modo que el resto de los tributos. Ante el nuevo texto, el mencionado autor, considerada que se ha dispuesto claramente, a contrario sensu, que los derechos de importación y exportación no son coparticipables.

Sin embargo cabría también interpretarse de que para ellos no ha cambiado la situación vigente frente al texto constitucional anterior a la reforma, y que el silencio de la norma no hay una prohibición-su coparticipación estaría permitida, como de hecho los estuvo antes la de los impuestos en general, cuan más aún si se interpreta a la coparticipación, como potestativa y no como obligatoria.

#### **6.2.g. Excluye los gravámenes con asignación específica.**

74

El agregado final al primer párrafo del inc.2, del art.75 C.N., sienta la regla de que las contribuciones aludidas en el son coparticipables, haciendo excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, norma que debe considerarse teniendo en vista el nuevo inc.3 agregado a este art.75.

El texto parece dejar al nivel nacional, en exclusividad y sin necesidad de consentimiento alguno de las provincias, la potestad para disponer de tales “asignaciones”.

Tal disposición no parece razonable con el propósito de la reforma constitucional de fortalecer el federalismo, ya que antes de ella, la ley de coparticipación requería de la conformidad de las provincias<sup>cv</sup>. Esta nueva formulación habría venido a quitarles a las provincias una atribución de la que éstas ya disponían, cual es la de consentir o repeler las afectaciones de gravámenes nacionales. Por imperio del art.75 inc.3 ahora las afectaciones se pueden disponer libre y unilateralmente por la Nación sin necesidad del consentimiento de las provincias, lo que ha consagrado un retroceso en nuestro federalismo.

#### **6.2.h. Instituye el mecanismo de las leyes convenio.**

El de ley convenio, como instrumento que tiene de ley en cuanto emana del Congreso con todos sus atributos formales y sustanciales, y tiene de contrato pues su vigencia esta condicionada a la aceptación por ley de las provincias, había sido un concepto acuñado por la doctrina y recogido aunque en menor medida por la jurisprudencia, pero sin recepción constitucional y con muy escasa recepción legal.

La reforma le ha dado cabida en el texto constitucional, habiéndola impuesto, como la forma obligada o no, de disponer la coparticipación de los impuestos directos e indirectos que sancione el Congreso de la Nación.

### **6.2.i. La aprobación por las provincias.**

De la naturaleza misma de las leyes convenio, se implica la participación de las provincias en el propio mecanismo de su creación, tal como ha sido siempre. No obstante, el nuevo texto constitucional hace referencia a que la ley convenio “será aprobada” por las provincias. De acuerdo a una terminología constitucional inveterada y que ha sido mantenida, las leyes son aprobadas por la cámaras, que cuando aprueban los dos un proyecto lo sancionan, y por el poder ejecutivo, que cuando aprueba una ley sancionada por el congreso la promulga<sup>cvii</sup>. Una ley que ha pasado, pues, por la aprobación de la cámara de origen, de la cámara revisora, y del poder ejecutivo, no necesita ni admite otra aprobación, en términos de su vida constitucional.

Ahora bien dada la terminología usada por el este art., la “aprobación” de la provincias se hace necesaria para el nacimiento mismo de la ley, no ya de la ley convenio sino de la propia ley nacional, la cual sin la aprobación de la provincias carecería de existencia, aún cuando hubiese sido aprobada por las cámaras del congreso nacional y, en su caso, por el Poder Ejecutivo.

### **6.2.j. Garantiza la automaticidad en la remisión de fondos.**

La reforma constitucional exige que la ley convenio que sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias instituya los regímenes de coparticipación, garantice la automaticidad en la remisión de los fondos. Es decir, la Constitución ya garantiza tal automaticidad, sin perjuicio de que la garantía, en concreto y con regulación de sus

medios y de sus efectos, habrá de hacerla la ley. El actual art.6 de la ley 23.548 disp que las transferencias de fondos, además de automáticas, sean diarias y gratuitas.

Obviamente, la sanción de la reforma constitucional no ha implicado la modificación de la ley, en este aspecto, y que dejen de ser diarias y gratuitas, sino que sólo exige la garantía de que sean automática, de donde una futura ley, en realidad aunque muy difícilmente, podría disponer sólo esto pero no las otras dos cosas.

#### **6.2.k. Manda mantener las distribuciones primaria y secundaria.**

El tercer párrafo este inc.2 hace mención a “la distribución entre la nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, y entre ésta...”. la reforma ha preservado, en líneas generales, la estructura funcional de los regímenes de coparticipación, pues quedan allí comprendidas, tal como ha venido siendo, la distribución primaria(distribución del total de la masa coparticipable entre la Nación por un lado, y el conjunto formado por todas las provincias y ahora la ciudad de Buenos Aires, por el otro) y la distribución secundaria(distribución, a cada provincia y ahora a la ciudad de Buenos Aires, de su parte en el total que les fuera asignado conjuntamente por la distribución primaria). Los regímenes de coparticipación que en adelante se sancionen habrán de contemplar el esquema descrito, teniendo a la ciudad de Buenos Aires, en este aspecto participativo del reparto, como una provincia más.

#### **6.2.l. Situación de la ciudad de Buenos Aires.**

Esta jurisdicción resulta incluida dentro del conjunto de provincias a los efectos de la distribución primaria, es decir ya no pesará sobre el porcentaje de la Nación<sup>cviii</sup>, y ha de recibir una parte del conjunto que conforma con las provincias a los fines de la distribución secundaria.

77

### **6.2.m. Criterios de distribución de los fondos coparticipados.**

Un primer criterio, esencial, está orientado a asegurar financiamiento al ejercicio de la función pública. La reforma aspira a que haya correspondencia entre las asignaciones de funciones, servicios, o competencias, y los recursos para poder llevar adelante esas responsabilidades. Esto se consagra como principio general en el párrafo quinto del inc.2 del art.75 de la C.N. al disponer que “no habrá transferencia de competencia, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso”. Y se expresa en el párrafo tercero como criterio rector para la distribución de los fondos coparticipables, al establecer que ella “...se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de las jurisdicciones...”.

Una segunda directiva, siempre para la ley convenio a dictarse, es que la distribución de los fondos se haga contemplando criterios objetivos de reparto.

Los criterios objetivos de reparto tiene como propósito evitar que los mecanismos de redistribución de recursos sean llevados a cabo con discrecionalidad, amiguismo o clientelismo por parte del poder recaudador. Se busca establecer indicadores que operen en base a datos cuantificables en forma pareja a todas las jurisdicciones, sin distinción de colores políticos u otros intereses y garantizando que iguales presupuestos fácticos reciban igual tratamiento legal. Busca también flexibilizar la aplicación de los ponderadores de distribución a fin de evitar que los mismos sean fijos o estáticos. 78

La previsión de la utilización de “criterios objetivos de reparto” nos lleva desde ya a rechazar la posibilidad de implementación de dos criterios de distribución muy transitados en nuestro derecho público, pero que no responden al lineamiento constitucional. Estos son: el establecimiento de porcentajes fijos y la distribución de una porción de los recursos “por partes iguales”. Con respecto al primero, puede sostenerse la inconstitucionalidad en el nuevo marco constitucional de los sistemas tarifados, discrecionalmente o por porcentajes fijos-como el vigente a partir de la sanción de la ley 23.548<sup>cix</sup> ya que en los mismos el criterio resultante en la decisión normativa final es fruto de un acuerdo ocasional del Congreso que pondera una situación normalmente estática y en la cual los cambios en el tiempo no son previstos en orden a cambio de los marcos de tratamiento. Por otra parte, este criterio no permite el estímulo de acciones concretas, encaminadas a revertir inequidades, contener o desalentar determinadas prácticas políticas o mejorar situaciones consideradas injustas. Establecidos los porcentajes en la ley resulta igual que una provincia contenga gastos corrientes o no incremente su planta de personal mientras otras lo hacen, la coparticipación a percibir

no variará. Obviamente este sistema sólo beneficia a las grandes jurisdicciones o a las que pueden negociar mejor sus votos en el Congreso.- El criterio de “partes iguales” no reposa ni sobre bases axiológicas ni sobre bases científicas. Es simplemente un mecanismo que tiende a garantizar a toda las jurisdicciones un *mínimum* determinado de recursos pero, por la naturaleza eminentemente dispar y asimétrica de las unidades territoriales, la experiencia indica que tiende a ser excesivamente redistributivo respecto a las jurisdicciones pequeñas y escasamente importante para la más grandes, no justificándose por ello su utilización. Es admisible que el criterio de “partes iguales”<sup>79</sup> utilice en algunas jurisdicciones provinciales donde existe una cantidad muy grande unidades a coparticipar. Córdoba, por ejemplo, tiene más de doscientos cincuenta municipios y en muchas otras provincias se verifica un alto número de unidades de gobierno local por lo que es admisible su utilización, pero muy distinto es el caso de nuestra coparticipación federal, que debe atender a sólo veinticuatro jurisdicciones y por lo tanto permite un tratamiento más racional e individualizado conforme a fines explícitos.<sup>cx</sup>

La tercera directiva, contenida al final del párrafo tercero, está conformada por una serie de adjetivaciones, que deberá recoger la ley a dictarse para darle contenido concreto, al menos en cuanto hace al objetivo específico que aquí se les asigna.

La distribución ha de ser equitativa. El principio de la equidad postula que hay que dar cada uno según su aporte, esto es en relación a lo que genera cada base jurisdiccional. Según señala Rosatti<sup>cx1</sup> la equidad como pauta de reparto interprovincial debe ser

entendida como proporcionalidad al poder contributivo de cada provincia, criterio de aporte, porque se trata de equidad entre jurisdicciones. Por ello el principio implica “proporcionalidad al aporte”. Es un criterio predominantemente devolutivo.

Ha de ser solidaria. Se trata, a diferencia del caso anterior, de un criterio redistributivo, basado en la necesidad de compensar la desigualdad socioeconómica de algunas jurisdicciones con respecto a otras, en función de atender diferencialmente situaciones de pobreza y subdesarrollo, con una parte de los recursos a coparticipar. El objetivo o fin de la redistribución solidaria, en la que el que tiene más, recibe menos, es el de permitir el acceso a grado equivalente de desarrollo, calidad o nivel de vida y bienestar para todos los habitantes.

80

Y dará prioridad a lo que se describe en torno del logro en un grado equivalente de manifestaciones: el desarrollo, la calidad de vida, y la igualdad de oportunidades, proyectados, los tres, en todo el territorio nacional. También estos recaudos, más valorativos aún que los dos primeros, han de depender del consenso de los fiscos partícipes. Son, los tres, obviamente y atentas las deformaciones que presenta nuestra geografía y nuestra sociedad, parámetros redistributivos. Si la referencia a su logro en grado equivalente apunta a no priorizar unos sobre otros, ello parece no advertir que entre los tres existe una innegable concatenación de implicancias, ya que el desarrollo mejora la calidad de vida, y éstas iguala las oportunidades, nunca en otro orden<sup>cxii</sup>.

#### **6.2.n. Mayoría requerida para la sanción de la ley convenio.**

Las leyes convenio deben tener al Senado como Cámara de origen, siguiendo la propuesta de los Dictámenes del consejo para la Consolidación de la Democracia, que proponía darle iniciativa a ese cuerpo representativo de las autonomías provinciales en toda la materia federal. Se ha cuestionado que se quiebra el principio tradicional, que proviene de Inglaterra, en cuanto a que las normas sobre impuestos deben tener iniciativa en la Cámara Baja, así lo ha receptado el art.52, CN. Cabe señalar que no se trata del ejercicio legislativo del poder de imposición sino de una norma repartidora o de distribución de la masa recaudada, que a su vez requiere de la adhesión de las provincias al respecto. La reforma constitucional dispone también en el mismo cuarto párrafo del inc.2 del art.75, que la ley convenio deba ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Es decir, la mitad más uno de los miembros, no de los miembros presentes sino de los miembros a secas, advirtiéndose el deseo de los constituyentes, por el énfasis del texto consagrado, de no volver a correr nuevos riesgos interpretativos obre si se trata de los miembros presentes o de los miembros 81 secas (como los que en el pasado reciente, 1949 y 1993, se dieron en torno de la declaración de la necesidad de la reforma constitucional).-

### **6.2.o. Prohibición de la modificación unilateral.**

Se dice que la ley convenio no podrá ser modificada unilateralmente. Naturalmente, esta prohibición apunta al nivel nacional, único que podría sancionar una ley con pretensiones modificatorias de la ley convenio anterior, lo cual no está al alcance de las provincias. Pero parece bastante obvio atento al carácter que se le ha otorgado, más bien se le ha ratificado, o subrayado, a la leyes convenios, y más aún si el artículo requiere la

aprobación de las provincias para la vida misma de la ley convenio, va de suyo, que también requiere la aprobación de las provincias para su modificación.

Ya sea para sancionar como para modificar una ley convenio, es necesario el concurso tanto del nivel nacional, que sanciona la ley vía Congreso, cuanto de las provincias, que la “aprueban” mediante leyes de sus respectivas legislaturas. Sin ello no se cierra el tractus, y sin él no hay ley convenio; puede haber ley, pero nunca ley convenio. Y una ley, ahora lo dice sin vueltas la Constitución, no puede modificar a una ley convenio, introduciéndose así, sin mención expresa, otro rango dentro de la gradación normativa que consagra el art.31 de la Constitución Nacional. Debe mencionarse que con el texto vigente de la ley 23.548<sup>cxiii</sup> de coparticipación federal, ya la Comisión Federal había resuelto que la misma no podía ser modificada unilateralmente<sup>cxiv</sup> (normas generales interpretativas números 5 del 5/6/1991 y 8 del 30/06/1992).

Sobre ello, la disposición transitoria sexta, complementaria del art. 75, inc. 2, establece que la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes <sup>82</sup> 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.

Esta cláusula está destinada a no alterar el mencionado equilibrio aunque su origen también está relacionado con el interés de la provincia de Buenos Aires por preservar el denominado “fondo de reparación histórica del Conurbano

Bonaerense” que le fuera concedido como consecuencia de la renuncia efectuada años atrás sobre su cuota de coparticipación, que en términos históricos se ubica por encima del 30%, cuando recibe por coparticipación cerca del 20%.

Ahora debemos preguntarnos: ¿cuál es el rango de validez normativa de esta cláusula transitoria? En principio, las cláusulas transitorias son normas constitucionales, y sólo se distinguen de las normas constitucionales generales en que aquéllas tienen su validez acotada a un plazo de vigencia.

Refiriéndonos exclusivamente a la cláusula transitoria sexta, debemos realizar una división de la norma, su primera parte se encuentra privada totalmente de efectos, desde el 31 de Diciembre de 2006, fecha en la cual se vencía el plazo para establecer el régimen de coparticipación y reglamentar el organismo fiscal federal; el resto de la cláusula mantiene su validez hasta tanto se dicte el nuevo régimen de coparticipación federal.

#### **6.2.p. Prohibición de reglamentación.**

En el mismo párrafo cuarto, siempre del inc.2 del art.75 de la Constitución Nacional, la reforma constitucional consigna que la ley convenio de coparticipación no podrá ser reglamentada. No dice ya que no pueda serlo unilateralmente, como en el caso de la modificación, sino que no puede ser reglamentada, a secas. Lo que se explica, por inexistencia de nivel estatal sancionador, en tanto la ley convenio proviene, de la concurrencia de los dos

niveles estatales, la nación y las provincias, cuyas potestades tributarias la Constitución regula de manera directa. En realidad lo que la reforma pudo admitir, es que la reglamentación de las leyes convenio, exija el mismo carácter de convenio, es decir así como las leyes de un nivel estatal se reglamentan por decreto, las leyes convenio lo sean por decretos nacionales que requieran, para tener efectos, del dictado de decretos provinciales de aprobación, pero no lo ha hecho. Se consagra sí lo que, con referencia a la vigente ley 23.548, ha resuelto la Comisión Federal de Impuestos mediante la norma general interpretativa Nro.6 del 24/04/1992. En consecuencia, la referida Comisión ha decidido que la ley convenio es materia de interpretación, por ella misma, interpretaciones que, en rigor de verdad, vienen a constituir, en alguna medida, verdaderas reglamentaciones.<sup>cxv</sup>

#### **6.2.q. Transferencias con recursos.**

Tal principio se consagra en el párrafo quinto que se introduce en el inc.2 del art.75 de la C.N. en el cual se establece que no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

En primer lugar parece obvio aclarar que esta disposición no alude a las competencias, servicios o funciones que la propia constitución otorga, pues ellas, en principio, no pueden ser objetos de transferencia (ejemplo establecer aduanas, contraer empréstito,

acuñar moneda, arreglar definitivamente los límites, indultar, nombrar embajadores reglar el alcance de la autonomía municipal, etc.).- La ubicación de este párrafo lle<sup>14</sup>84 a entender que se alude exclusivamente a la transferencia de competencias, servicios o funciones, desde un nivel estatal hacia otro, por lo que la reasignación de recursos de que se habla sería una reasignación entre niveles, o aún entre jurisdicciones de un mismo nivel. Es decir que, si la competencia, el servicio, o la función, pasa de un ministerio a otro del mismo nivel nacional, la reasignación de recursos sería interna del nivel nacional, siendo probable que ello no requiera una ley del Congreso, bastando una asignación de partida por resolución ministerial, tal vez conjuntamente. Y lo mismo si se trata de una transferencia con su consiguiente reasignación dentro del nivel provincial, o de la ciudad de Buenos Aires. Este tipo de transferencias de competencias, servicios, o funciones, intra nivel, no parece ser el que ha sido tenido en cuenta en este párrafo. Aquí se trata, de la transferencia extra nivel, o inter niveles, sea hacia arriba o hacia abajo, es decir sea desde la nación a las provincias o a una provincia o un grupo de ella, o sea en sentido inverso, o sea de una o unas provincias a otra u otras; porque esas son, las reasignaciones de recursos que pueden alterar la establecida en la ley convenio de coparticipación.

### **6.2.r. El Organismo Fiscal Federal.**

El sexto párrafo del inc.2 del art.75 de la C.N. establece que “Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas

las provincias y la ciudad de Buenos Aires”. El plazo para su conformación debió también atenerse a lo establecido en la disposición transitoria sexta.

Corresponde aclarar que la ley suprema no manda asegurar la presencia de la Nación en el organismo fiscal federal, pero sí la representación de todas las provincias y de la <sup>85</sup> ciudad de Buenos Aires.

La discusión que se formó en torno a este nuevo organismo de rango constitucional es el de si sólo las provincias y la ciudad de Buenos Aires lo integran o si la Nación también es parte.

Desde el punto de vista pragmático, tal es el contralor de la materia coparticipable, parece ineludible que el Estado Federal lo integre.

La conformación del nuevo sistema federal fiscal que se plasmó en la reforma de 1994 no se agota en el inc. 2 del art. 75, debe necesariamente integrarse con la nueva disposición que expone el inc. 3 del citado art., que manda al congreso “Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara”.

De esta nueva redacción se desprende que la Nación se reserva el derecho, con mayoría especial, de modificar unilateralmente lo convenido en el mecanismo especial de la ley-convenio, ideado oportunamente para no afectar las competencias del orden público

constitucional referidas a la separación de las fuentes impositivas conforme a las respectivas jurisdicciones.

## **7. Conclusiones.**

Luego de todo lo expuesto, habiendo analizado el sistema actual de coparticipación federal de impuestos, creemos que el régimen fiscal de nuestro país obedece al modelo federal, en contraposición al unitario. Ello es así dada la existencia de un gobierno central, la Nación, y tantos gobiernos locales como jurisdicciones descentralizadas<sup>86</sup> existen en el territorio, es decir, las provincias.

Si bien es la Nación quien coordina las políticas fiscales generales, las provincias participan de las mismas. Así ocurre con el régimen de coparticipación, desde que la adhesión de aquellas al mismo es en forma voluntaria, a través de una ley formal emanada de las respectivas legislaturas; hasta la materialización de dicha situación que se traduce en el depósito del porcentaje correspondiente que hace el Banco de la Nación Argentina a cada unidad provincial en concepto de coparticipación.

Como vemos, no se concentran en un único poder las atribuciones fiscales, sino que cada jurisdicción establece sus propios tributos y el gobierno central actúa como coordinador evitando, por ejemplo, la doble imposición.

Por todo ello creemos probado el punto propuesto al comienzo del presente capítulo: “En Argentina, el régimen fiscal obedece al modelo federal”.

### **CAPÍTULO III.**

**La inclusión de la Coparticipación en la Constitución fue el medio  
elegido para regular el tema.**

**SUMARIO.** 1. Introducción. 2. Cumplimiento de la Ley 23.548. 2.1. La Coparticipación de Impuestos a nivel Provincial. 2.2. Las Retenciones a la exportación y su constitucionalidad. 2.2.a. Contexto histórico. 2.2.b. Naturaleza jurídica. 2.2.c. Principios constitucionales aplicables. 2.2.d. El deber ser de la Distribución. 3. Conclusiones. 4. Conclusiones finales. 5. Propuesta.

## **1. Introducción.**

En el presente capítulo intentaremos demostrar que en lugar de llevar a cabo el necesario debate sobre el sistema fiscal federal, se optó por el camino más sencillo, incluir a la coparticipación en la Constitución Nacional.

Haremos una breve referencia al sistema de coparticipación provincial para completar la visión del tema, y así finalmente trataremos el caso de las retenciones a la exportación, asignatura que ha tomado notable difusión en los últimos meses debido al denominado conflicto del campo, y reviste gran conexidad con el tema de este trabajo.

## **2. Cumplimiento de la ley 23.548<sup>cxvi</sup>.**

Un relevamiento destaca que el gobierno nacional no cumple con la ley de reparto federal.

Las transferencias automáticas en concepto de coparticipación a las provincias desde Marzo de 2002 a Diciembre de 2007 estuvieron, en promedio, por debajo del 34% de lo recaudado por la Nación, incluidos los recursos pertenecientes al Sistema Nacional de Seguridad Social, que la Constitución establece como porcentaje mínimo que debe repartir entre los distritos.

Según la consultora “Economía & Regiones”, “durante buena parte del período de posconvertibilidad no se ha dado cumplimiento a la garantía establecida en el Art. 7 de la ley 23.548”. Según la citada ley las provincias deberían recibir cerca del 60% de los recursos coparticipables en la distribución primaria, computando los recursos propios<sup>88</sup> los aportes del Tesoro Nacional.

Es por ello que lejos de solucionarse el conflicto de la distribución de los recursos se agravaría durante el presente ejercicio, al pasar las provincias a percibir una proporción aún menor de los recursos tributarios nacionales.

Esto se explicaría en gran medida por el fuerte crecimiento que presentarían durante 2008 los tributos ligados al comercio exterior (con un alza del 64% anual), los cuales son exclusivos del gobierno nacional.

También el fuerte crecimiento de los recursos de carácter no coparticipable provocaría que la participación relativa de las provincias en la recaudación nacional descendería al 31,5%, unos 2,5 puntos porcentuales por debajo de lo establecido por la ley.

Según informes de los equipos del Socialismo, actualmente las provincias reciben en promedio el 27% de la coparticipación de las rentas.<sup>cxvii</sup>

97

Los Municipios y Comunas de la Provincia de Santa Fe, mejorarán su participación la distribución de ingresos provinciales durante el ejercicio 2008, lo que redundará en mayores recursos y una mejora en su situación fiscal. Esto se debe a que fueron eliminados los topes en los porcentajes de coparticipación tanto del régimen federal sucedió en el 2007, como de Ingresos Brutos, que fue reglamentado a fines del 200<sup>89</sup> para comenzar a regir en el 2008.

Antes del ejercicio 2007, el régimen federal era coparticipado a los municipios y comunas de la provincia en un 90,5% de lo que la ley establecía que debía transferirse.

La corrección de ese porcentaje significó un incremento importante de los recursos transferidos a estos entes locales, un incremento superior a \$43 millones en el 2007. Y a partir del ejercicio 2008, determinado por la ley 12.814, también recibirán el 100% de lo que la ley establece que les corresponde de la recaudación de Ingresos Brutos, que hasta el año pasado había sido distribuido sólo en un 90%.

Según la estimación presupuestaria, serán \$26,6 millones más para las arcas subprovinciales, durante el presente ejercicio.

Además en el 2008, se continuará coparticipando el 100% de lo que les corresponde por ley a los municipios y comunas de coparticipación federal.

Otra mejora será la compensación que el gobierno provincial les transferirá a los municipios y comunas por lo que se les detrae de la masa coparticipable para cumplir

con la ley 26.075, de Financiamiento Educativo. Esto fue decidido y reglamentado por el actual gobierno provincial, para el presente ejercicio, e implicará una transferencia de más de \$36 millones hacia los municipios y comunas.

## **2.1. La coparticipación de impuestos a nivel provincial.**

Mediante el Decreto N° 1477 del año 2008, se creó la Comisión Provincial de Coordinación Fiscal, cuyo objetivo es controlar la liquidación de la participación que corresponde a la provincia, municipios y comunas; controlar el cumplimiento por parte del Estado nacional de las normas de coparticipación federal de impuestos; revisar los actuales esquemas de coparticipación nacional y provincial; tender al mejoramiento de la remisión automática y quincenal de los fondos; y optimizar la relación entre los recursos y los gastos de las finanzas públicas.<sup>90</sup>

El nuevo organismo de coordinación estará formado por diez representantes del Poder Ejecutivo Provincial y diez representantes de los municipios y comunas, de los cuales cinco serán miembros permanentes y cinco miembros rotativos.

## **2.2. Las retenciones a la exportación y su constitucionalidad.**

### **2.2.a. Contexto histórico.**

Para entender el conflicto actual es necesario hacer una breve referencia histórica al desarrollo de los acontecimientos que en su conjunto desencadenaron la situación actual.

Los derechos de exportación se denomina vulgarmente “retenciones a las exportaciones”, ello obedece a la forma de percepción o pago del mencionado derecho de exportación.

En 1967 la ley 11.198<sup>cxviii</sup> dejó sin efecto a las retenciones a la exportación, previamente establecidas por el decreto 11.917/1958<sup>cxix</sup>.

99

La ley 11.725<sup>cxx</sup> estableció que los conceptos de “derechos de exportación” y de “retenciones” debían considerarse equivalentes, generando que actualmente en el lenguaje vulgar se siga mencionando a los derechos de exportación como retenciones.

El establecimiento de los derechos de exportación en la Argentina fue objeto de grandes debates en la Convención Constituyente de 1860, en la que se consideró la experiencia norteamericana, que teniendo en cuenta el efecto de la traslación hacia atrás de los 91 derechos de exportación, los Estados Unidos prohibieron todo tipo de tributos a las mercaderías que se exporten por cualquiera de los Estados. La Constitución de los Estados Unidos establece: “no se impondrá contribución o derechos aduaneros sobre los artículos exportados de un Estado”<sup>cxxi</sup>.

Uno de los temas debatidos en esa convención consistió en las razones por las cuales los Estados Unidos de Norteamérica habían prohibido en su Constitución federal la aplicación de los derechos de exportación, recordando que en los debates que dieron origen a la Constitución del país del norte el representante del Estado de Carolina del Sur, General Pickney, amenazó con la secesión de ese Estado si se permitía al Estado

federal aplicar derechos de exportación sobre la base de que el Estado federal podría llegar a perjudicar la producción de determinadas provincias y beneficiar, en comparación, a otras por razones ajenas al bienestar común.

Finalmente se impusieron en la Constitución Argentina. Al respecto, comenta Enrique Barreira<sup>cxxii</sup>: “las razones que prevalecieron fueron de orden práctico, la Confederación Argentina a fin de que Buenos Aires accediera a la Nación, se había comprometido con el Pacto de Garantía de 1859 a garantizarle el presupuesto que había tenido en 1859 durante cinco años.

Los derechos de exportación se prolongaron en la Constitución hasta 1866, momento en el que fueron eliminados como recurso nacional. La disposición se plasmó en el art. 64: “establecer igualmente los derechos de exportación, hasta 1866, en cuya fecha cesarán como impuesto nacional, no pudiendo serlo provincial”.

100

En 1866 se convocó a una Convención constituyente para resolver lo que se iba a hacer con los derechos de exportación. Teniendo en cuenta que en esos años el país se encontraba en guerra con el Paraguay, la necesidad de fondos para mantener los gastos bélicos llevó a los convencionales a mantener esa fuente de recursos.

92

Luego de transcurrir 128 años, en 1994, la convención encargada de modificar la Constitución decidió mantenerlos, en el actual art. 75, inc. 1<sup>cxxiii</sup>.

Los derechos de exportación reaparecen en la Argentina en el año 2002, mediante la resolución 11/02<sup>cxxiv</sup> del Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación, en base

a la ley 25.561 de emergencia pública, como medida tendiente a atenuar las modificaciones cambiarias sobre los precios internos y por eventuales alteraciones en los precios internacionales de los productos agrícolas fijándose el derecho en un 10% y en un 5%. Para su dictado se invoca, entre otras normas, la Ley de Ministerios. Luego, por resolución 35/02<sup>cxxv</sup>, invocando el carácter transitorio de la medida, se eleva el derecho de exportación al 20%. Y así por sucesivas resoluciones con modificaciones de alícuotas según determinados productos, como la resolución 368/07<sup>cxxvi</sup> se los llevó al 32%.

Finalmente se dicta la resolución bajo comentario N° 125/2008<sup>cxxvii</sup>, modificaciones de la 141/08<sup>cxxviii</sup>, que establece las llamadas “retenciones móviles” puesto que la alícuota del derecho de exportación se determina en base a una fórmula que varía según el precio FOB (cláusula de comercio internacional: “free on board”, la cual implica que la mercadería se encuentra libre de costos hasta encontrarse a bordo del transporte) oficial informado por la Dirección de Mercados Agroalimentarios de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del Ministerio de Economía y producción.

Con los precios actuales la alícuota alcanzó al 44,1%. En efecto, la resolución 125/08 que establece las retenciones móviles, invoca para su dictado el Código Aduanero, se refiere a él en el art.755. Se trata del art. 13 de la ley 22.520<sup>cxxix</sup>, que establece:

“Facúltese al PEN para delegar en los Ministros y en las Secretarías de Presidencia de la Nación, facultades relacionadas con las materias que les competen, de acuerdo a lo que determinen expresa y taxativamente por decretos”.

Las retenciones a las exportaciones de los productos agropecuarios encontraron regulación expresa desde el dictado de la ley 21.453<sup>cxxx</sup> con las modificaciones de los decretos 654/02<sup>cxxxix</sup>, 2488/91<sup>cxxxix</sup> y 1094/02<sup>cxxxix</sup>. A su vez por los decretos 751/74<sup>cxxxiv</sup>, 1343/01<sup>cxxxv</sup>, 1366/01<sup>cxxxvi</sup>, 1454/02<sup>cxxxvii</sup>, y 355/02<sup>cxxxviii</sup> en virtud del cual se estableció la facultad del Ministerio de Economía e Infraestructura a asistir al Poder Ejecutivo Nacional entre otras cuestiones en la elaboración de las estructuras arancelarias.

Esta facultad del Ministerio en materia de derechos de exportación ya aparece en la ley 20.545, luego ratificada por la ley 22.792 en la que se autoriza al PEN a delegar en el Ministerio competente en razón de la materia, entre otras, las facultades del art. 755 del Código Aduanero.

### **2.2.b. Naturaleza jurídica.**

Según Villegas<sup>cxxxix</sup>, los impuestos de aduana son los gravámenes a la importación o exportación de mercaderías o productos. Si bien los de importación tienen carácter de gravámenes típicos en todas las legislaciones, no sucede lo mismo con los de exportación, que constituyen excepción y son generalmente considerados como obstaculizantes para las vinculaciones comerciales internacionales. Como se distingue, los llama “impuestos”, categoría dentro del género de los tributos.

En la opinión de Saccone<sup>cxl</sup>, “la Constitución Nacional denomina estos impuestos “derechos de importación” y “derechos de exportación”<sup>cxli</sup>. En la clasificación de los tributos los derechos aduaneros son “impuestos.”

Alias<sup>cxlii</sup>, dice que tratándose de impuestos, les corresponde ser definidos como toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de ley sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.

En la opinión de Fernández Lalanne<sup>cxliii</sup>, es un impuesto al mayor valor que resulta de la diferencia entre el precio de mercado interno en comparación con el que paga el importador extranjero en condiciones de consumidor, especialmente tratándose de productos agrícolas y ganaderos. “Afirma nuevamente la naturaleza de impuesto de los derechos de exportación, que según el art. 724 del código Aduanero “grava la exportación para consumo”<sup>cxliv</sup>.

En efecto, los derechos de exportación, más allá del nomen juris, pertenecen al género “tributos” y dentro de éstos, se trata de impuestos<sup>cxlv</sup>. Como tales, participan de sus características y se les aplican los principios constitucionales de la tributación.

Esto implica que la potestad tributaria del Estado para crearlos se encuentra limitada por los preceptos constitucionales.

Lo que una cosa o instituto jurídico es deviene de la realidad, de su sustancia y no del nombre que se le asigne. El nomen juris resulta intrascendente a la esencia. Así lo ha entendido la CSJN<sup>cxlvi</sup>, haciendo prevalecer la realidad al nombre.

El propio Código Aduanero les asigna a los derechos de exportación expresamente naturaleza tributaria, al regularlos en la Sección IX “Tributos regidos por la legislación<sup>95</sup> aduanera” y en el Título I “Especies de tributos”.

Admitida la naturaleza tributaria y el carácter de impuesto de los derechos de exportación, les son aplicables las normas y principios que regulan a los mismos.

Tales tributos se encuentran expresamente previstos como uno de los recursos del Estado Federal en el art. 4 de la CN, “los derechos de exportación, con los que provee a los gastos de la Nación. En el art. También se fijan algunos de los principios constitucionales de la tributación, entre ellos el principio de reserva de ley puesto que tales derechos y contribuciones deben estar establecidas por el Congreso de la Nación.

### **2.2.c. Principios constitucionales aplicables.**

Los derechos de exportación solo pueden establecerse a través de una ley que en el sistema de división de poderes propio de la República (art. 1, CN) tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta<sup>cxlvii</sup>.

Este principio comprende el establecimiento de todo tipo de tributos y en todos sus elementos o aspectos: hecho imponible, alícuota, o elemento cuantitativo en todos sus componentes y de los sujetos, así como también alcanza al poder de eximir.

La CSJN entiende que al ser una facultad privativa del Congreso, los jueces no deben pronunciarse sobre su oportunidad, conveniencia o equidad de determinados impuestos<sup>cxlviii</sup>.

Sin embargo, el Congreso no tiene discrecionalidad en esta facultad, es el Poder Ju<sup>96</sup> quien ejerce el control de constitucionalidad de los tributos.

Todo tributo debe respetar los principios de legalidad, no confiscatoriedad, igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad, ya que de lo contrario, en vez de ser un tributo, es un despojo no admitido en un Estado de derecho.

La CSJN ha establecido que las alícuotas solo pueden ser fijadas en la ley no pueden ser modificadas por el Poder Ejecutivo.

Las resoluciones del Ministerio de Economía y producción de la Nación en cuestión, se basan en lo dispuesto en el art. 755 del código Aduanero, del cual se desprende que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de establecer derechos de exportación pero limitada a lo que establece la misma norma en cuanto a alcanzar determinadas finalidades que enumera. Esto nos lleva a analizar la delegación que el Poder Legislativo puede hacer en el Ejecutivo de su facultad legislativa y si tal delegación es válida en materia tributaria.

La reforma de 1994 lo regula expresamente en el art. 76, prohibiendo todo tipo de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia.

En el art. 99, inc. 3<sup>cxlix</sup>, que prohíbe expresamente el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

Por todo ello debemos distinguir la delegación propia de la impropia, la primera se desarrolló prohibida por la CN, salvo materias determinadas de administración o emergencia pública, quedando fuera la tributaria, y la segunda referida a la permisi<sup>97</sup> la delegación en ámbitos definidos.

Entonces, podemos concluir que, después de la reforma constitucional de 1994, el Poder Ejecutivo no puede establecer tributos ni legislar sobre ninguno de los elementos que lo integran y menos en materia tributaria se puede validar la subdelegación.

Resulta evidente que estos derechos de exportación tienen como finalidad real la recaudación de recursos fiscales que van más allá de un mecanismo de regulación económica, por otro lado, la doctrina es unánime en establecer su naturaleza tributaria y expresamente lo hace el Código Aduanero, y la propia CN establece la exigencia de ser sancionadas por el Congreso.

Es así que se sostiene que el art. 755 del Código Aduanero puede cuestionarse por su constitucionalidad, en punto al cumplimiento del principio de reserva de ley, entre otros,

sostiene esta concepción el profesor Spisso<sup>cl</sup>, señalando dicha norma como un claro ejemplo de trasgresión al principio de legalidad.

Contra esta postura, la CSJN se ha expedido a favor de la legitimidad de la delegación de atribuciones “libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo”.

Luego de la reforma de 1994 la CSJN sostuvo la facultad de establecer cargas tributarias o definir o modificar los elementos esenciales de un tributo es exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación (CSJN, “Selcro c/ Jefatura de Gabinete de Ministros s/ amparo”, 2003). En dicho fallo, el procurador dijo. “...la posterior ratificación de un decreto mediante una ley del Congreso es inhábil para justificar la aplicación retroactiva de un tributo”.

98

Los derechos de exportación establecidos por una resolución del Ministerio no cumplen con la exigencia del principio de reserva de ley y aun en el supuesto caso que se pretendiera que se trata de una delegación, cuestión que no puede darse en materia tributaria, y tampoco es delegación impropia puesto que no establece el art. 755 una banda con mínimos y máximos precisos que fijen el quantum del tributo, y además tampoco se hace por el PEN, sino por subdelegación, cuestión que se encuentra también prohibida, por ende, tampoco se legitima como una delegación impropia.

El derecho de exportación, tal como se encuentra regulado en la actualidad, puede afectar en el caso concreto la capacidad contributiva<sup>cli</sup> con violación del derecho de propiedad del sujeto contribuyente, cuestión que requiere un análisis casuístico para

determinarla y en ese caso se viola el principio de no confiscatoriedad<sup>clii</sup>. Dicho análisis aparece como inevitable con el establecimiento del actual criterio móvil de la alícuota, que incluso más allá del actual, puede alcanzar montos impensados que sin duda recaen sobre la rentabilidad del agro, lo que implica un impuesto que grava la renta absorbiendo una parte sustancial de la misma, y sobre bases meramente objetivas, desnaturalizando así esta forma de tributación de tipo personal<sup>cliii</sup>.

Con la imposición de las retenciones móviles se está violando también la seguridad jurídica reconocida en la CN en materia tributaria (arts. 33 y 75, inc. 22 CN) de todos aquellos que no previeron ese mayor costo en la planificación de su negocio en curso.

La resolución que establece las retenciones móviles es violatoria también del art. 31 de la Constitución Nacional por apartarse de una ley superior como lo es el Tratado de Asunción y a los Acuerdos de Complementación económica, ya que dichas normas internacionales garantizan la no aplicación de ningún tipo de tributo aduanero entre<sup>99</sup> miembros del Mercosur.

#### **2.2.d. El deber ser de la distribución.**

Es necesario repensar el sistema de distribución de estas sumas de dinero, de modo que se reconozca una asignación a las jurisdicciones locales, ya sean provinciales, municipales o comunales, en las que se generaron las retenciones con destino a fines de obras públicas, inversiones tendientes a evitar la degradación de la tierra a favor de pequeños productores y todo aquello que contribuya al alcance a una distribución justa.

Obviamente Nación y Provincias deben incluir en su agenda la discusión y sanción de una nueva ley de coparticipación federal, lo cual debería de haber ocurrido hace más de una década, tal como lo exige la CN en su art. 75, incs. 2 y 3, y Manda transitoria sexta. Este injustificado retraso en el cumplimiento de algo tan vital para el país federal ha ocasionado un gran caos en materia tributaria, en desmedro de los derechos y garantías de los contribuyentes y de las finanzas públicas del Estado Nacional, Provincial, y Municipal, y ha impedido dar cumplimiento al pleno respeto del sistema de derechos humanos de todos los habitantes de la República<sup>cliv</sup>.

Debemos recordar que: “Solo es capacidad contributiva aquella riqueza que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada”<sup>clv</sup>.

Al respecto Alberdi decía: “Si matáis de hambre al gobierno legítimo, le reemplaza el despotismo”. Pero advertía: “Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de forma de que un gasto adicional, atacáis la seguridad, formáis enemigos al Gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la inquisición. Las contribuciones opuestas a los fines y garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro

Nacional que, según ella, tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general<sup>136</sup>.

### **3. Conclusiones.**

En base a lo expuesto, creemos que se decidió evadir la tan necesaria discusión sobre el dictado de una nueva ley de coparticipación federal de impuestos, y en su lugar se optó por incluir al régimen en la Constitución Nacional.

Respecto de las retenciones a la exportación, éstas se relacionan íntimamente con la coparticipación, dado que fueron creadas con destino a la ejecución de obras públicas, pero mantiene su estatus de impuestos no coparticipables.

Las autoridades deben repensar el modo en que el dinero recaudado por estos tributos es distribuido, destinándolo al lugar en que las retenciones tienen su origen. La falta de dicho debate ha complicado significativamente el área tributaria, generando indignación y confusión en el contribuyente.

Por todo ello insistimos que se ha vuelto impostergable el debate y posterior sanción de una nueva ley de coparticipación, en la cual debe incluirse en la masa coparticipable a las retenciones a la exportación.

Por lo tanto, entendemos probado el punto propuesto en este capítulo.

### **4. Conclusiones finales.**

Es opinión generalizada en la doctrina constitucional Argentina la de señalar que la reforma de 1994 reforzó el federalismo ; Frías, Bidart Campos y Sagües.

Sin embargo se alzan opiniones en contra, como por ejemplo Dalla Vía<sup>clviii</sup>, el cual cree que en la práctica se produce un gran debilitamiento por la inclusión de la coparticipación en nuestra norma constitucional. Haber incluido la coparticipación, equivale a un equivoco blanqueo de llevar a la norma una practica originada en un desvío. Esa actitud de sociologismo constitucional se ha verificado también en otros temas como el de los decretos de necesidad y urgencia donde en vez de ensayarse nuevas formulas que pusieran fin a un problema de incumplimientos formales de la Constitución, se optó por el argumento más simple de incluirlos en el texto.

No debemos olvidar al respecto que la coparticipación federal es una de las instituciones que más han contribuido a acentuar la dependencia de las provincias al poder central. Al lado de ella podrían incluirse a la intervención federal y las declaraciones de estado de sitio.

Existen muchos trabajos y estudios que se refieren a esa cuestión más que verificable en nuestra realidad e historia reciente. La coparticipación nació como una patología ante la insuficiencia de nuestro sistema fiscal de atribuciones de competencias. Dadas como estaban las circunstancias, no existía ninguna necesidad de incluir el sistema de coparticipación en la Constitución y sí en cambio, hubiera sido conveniente abrir el debate sobre la atribución de fuentes impositivas originarias entre la Nación y las provincias. Al respecto, cabe consignar que algunos trabajos muy importantes se han

realizado en nuestro país para cambiar el criterio actualmente existente de impuestos directos e indirectos. Un documento de la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL) propuso establecer un criterio equivalente al de impuesto 102 reales en manos de las provincias y de impuestos personales en manos de la Nación mejoraría la coparticipación a favor de las provincias con respecto a la distribución actual. Anteriormente, una propuesta del Doctor Ricardo Koss, premiada por la consultora Price & Waterhouse propuso tomar el parámetro de las manifestaciones Globales de capacidad contributiva.

Ni estas, ni otras propuestas fueron tratadas en la Convención Constituyente de 1994 en la reuniones de comisión y de pleno realizadas en Paraná y en Santa Fe. Fue relevante la preocupación del Gobierno Federal por no afectar el status quo existente en ese momento. Ni siquiera la presencia de muchos gobernadores de provincia que actuaron como convencionales constituyentes pudo modificar ese cuadro. Es de lamentar que el constituyente nos haya privado del gran debate sobre el federalismo fiscal con propuestas hacia el país presente pero también hacia las necesidades futuras. En el derecho constitucional la dimensión sociológica del “ser” tiene indudable importancia y no debe ser desconocida, pero más importancia tiene el “deber ser” en la dimensión jurídica valorativa del rumbo a seguir y, tanto más cuando se trata de una Constitución enmarcada en la Topología que García Pelayo denominaría “racional normativa”. De ese modo, el debate sobre el sistema federal fiscal nos hubiera permitido discutir el importante tema de las garantías constitucionales en materia fiscal, las que se encuentran debilitadas ante la vigencia de una política recaudatoria agresiva que ha

forzado algunos límites tradicionales como el estricto cumplimiento del principio de legalidad y la interpretación de las garantías a favor del contribuyente, además de la aplicación de una ley penal tributaria que en muchos casos caminó sobre el precipicio de las garantías constitucionales. A tal objeción podrá tal vez contestarse que no estaba habilitada la reforma de la parte dogmática de la Constitución por la ley declarativa 24.309. Contestamos a ello que estaba habilitada la discusión del federalismo fiscal como sistema y que éste incluye a las garantías. Por otra parte, la prohibición de modificarla parte dogmática no impidió que la reforma reforzara las garantías incluyendo un nuevo capítulo en la primera parte que incorpora el amparo, el habeas data y el habeas corpus. Tampoco impidió la reforma incorporar contenidos valorativos en la parte orgánica, especialmente en el art.75 donde algunos paradigmas, como la igualdad real de oportunidades, el crecimiento equitativo de provincias y regiones, el desarrollo humano y el crecimiento económico con justicia social permiten aspirar a un criterio más progresivo en materia impositiva que contemple la capacidad contributiva como criterio constitucional por sobre la mera igualdad formal. Tal vez el único reforzamiento garantista sea el del inc.3 del art.99 referido las facultades del Presidente de la Nación de dictar reglamentos de necesidad y urgencia en acuerdo general de ministros, donde se ha excluido expresamente la materia tributaria, junto la materia penal, al régimen electoral y de partidos políticos; donde se resalta la especial naturaleza de lo tributario como expresión de la soberanía del estado. Esta ratificación del principio de legalidad en materia fiscal realizada por el constituyente no ha tenido, sin embargo

correlato en la práctica de la ejecución de la política tributaria donde la apelación al decretazo ha sido frecuente.

En lo que respecta a la extensión de la autonomía municipal, poder tributario municipal, estimamos que la interpretación correcta del art.123, es aquella que sostiene que cada provincia controla el poder fiscal de sus comunas, por vía de normas que prohíban a éstas la creación de tributos, y no aquella que prevé que dicho control provincial se ejerce mediante normas provinciales que permitan a sus comunas crear determinados tributos.

104

Aunque tal distinción parezca una sutileza, no es tal; acogerse a una u otra interpretación, va a tener consecuencias jurídicas y empíricas diferentes. En efecto:

- a. Aplicando la primera interpretación, los municipios pueden crear tributos no prohibidos por la normativa supramunicipal, y si quisieran las provincias o la nación prohibir su existencia, se verían obligadas a dictar una norma que vede el gravamen municipal. La lentitud habitual del poder legislativo jugará a favor de los municipios, ya que durante el tiempo que tales cuerpos necesiten para dictar la norma prohibitiva, los municipios podrán recaudar fondos;
- b. Aplicando la segunda interpretación del art.123, los municipios no podrían crear tributos a menos que una norma provincial lo permita. Consecuentemente dicho art.123 no producirá cambio alguno en el esquema constitucional tributario existente antes de la reforma de 1994, tendría un significado vacío y sería una cláusula superflua.

## **5. Propuesta.**

Entendemos que la solución al problema planteado en el presente trabajo descansa en la sanción de una nueva ley de coparticipación, la cual es necesaria, ya que la actual, ley 23.548, pese a seguir vigente, tiene su plazo caduco desde hace ya más de diez años, recordemos que nuestro país se había comprometido a través de la cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional a sancionar un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75, antes de la finalización del año 1996.

En nuestra opinión es absolutamente necesario que se sancione este nuevo régimen, y entendemos que debe hacerse a la brevedad.

Respecto del actual régimen podemos señalar varios puntos que deberían modificarse, es por ello que a continuación esbozamos una posible solución al problema, 105  
señalaremos los aspectos más relevantes que presentan falencias en la actual ley nacional de coparticipación.

1. Unos de los puntos neurálgicos del tema y respecto del cual se han suscitado agitadas discusiones es el de los porcentajes a distribuir. En la actualidad el porcentaje que reciben las provincias en su conjunto es del 54.66%, Santa Fe en forma individual recibe el 9.28% de ese total. Si bien existen criterios de distribución que se calculan en función de la población de cada provincia, entendemos que en la actualidad estos porcentajes son muy bajos, es por ello que nuestra propuesta consiste en lo siguiente: la Nación recibe de los impuestos coparticipables el 42.34%, porcentaje que parece excesivo ya que solo alimenta las

arcas del Estado nacional y el porcentaje a distribuir entre las provincias se evapora al hacer la división correspondiente. Entendemos que la participación de la Nación debe ser recortada y la diferencia distribuida entre las provincias conforme los criterios vigentes de reparto. En consecuencia, consideramos adecuado que las provincias recibieran el 75 % de la masa a distribuir, en tanto a la Nación correspondería el 25% restante.

2. En el inc. c) del art. 3° de la ley 23.548<sup>clviii</sup> se establece una transmisión automática del 2% para el recupero del nivel relativo de algunas de las provincias, estas son: Buenos Aires con un 1.5701%, Chubut con el 0.1433%, Neuquén recibe el 0.1433, y Santa Cruz con igual alícuota. En primer lugar debemos señalar nuestra total disidencia respecto de la existencia de dicho fondo especial, pensamos que debería de ser anulado, ya que a nuestro juicio constituye una evidente discriminación por sobre el resto del conjunto de las provincias, sumado a ello debemos recordar que las provincias mencionadas, a excepción de Buenos Aires, son jurisdicciones petroleras, y además de recibir este aporte extra, cuentan con subsidios de la N.<sup>106</sup> para fomentar y solventar dicha actividad.

En caso en que se determinare que la existencia de este fondo sea vital, entendemos que Buenos Aires debería recibir el mismo porcentaje que las demás provincias comprendidas en esta excepción, si bien la población de ésta es superior a la de las demás, en igual proporción su posibilidad de autofinanciación también lo es, debido a

que registra mayores niveles de recaudación, obviando lo recibido en concepto de coparticipación, que las otras tres mencionadas.

3. Otro de los puntos controvertidos, y sobre todo en los últimos meses son las conocidas popularmente como “retenciones al campo”. Estos derechos a la exportación generan aportes millonarios a los fondos de la nación, y no son coparticipables. Se dice q tiene un destino para fines solidarios, pero la realidad es que nadie sabe su fin último. Es por ello que creemos que podrían incorporarse a la masa coparticipable, fundamentalmente porque los contribuyentes mas importantes de este tipo de gravámenes son sujetos del interior de país, de las provincias, parece entonces justo que no sea la administración central quien acapare dichos fondos, sino que los mismos retornen en algún porcentaje a la provincia, y luego a los municipios y comunas de los cuales el productor que tributa es originario, y que en última instancia su aporte realizado redunde en provecho del lugar que habita y en el cual muchas veces llevan generaciones en la actividad. Entendemos que los contribuyentes estarían más de acuerdo, primero en saber el destino específico de sus fondos aportados en concepto del pago de estos derechos, y luego en ver materializado su aporte en el lugar en que desarrolla ya sea su vida personal, comercial o ambas como ocurre en la mayoría de los casos. Un ejemplo del destino posible de esos fondos podría ser la pavimentación de algunos caminos que se tornan intransitables en situaciones climáticas adversas, o en la construcción de puestos sanitarios en las inmediaciones de las plantaciones, que en muchos casos el

personal o el mismo productor deben recorrer kilómetros para recibir asistencia médica.

4. Hay algunos puntos de la actual ley de coparticipación que no hace falta modificar, bastaría con que se cumpla la letra de la ley, este es el caso de las transferencias automáticas a las provincias, las cuales deben ser diarias, pero esto no se cumple, las acreditaciones a las provincias se retrasan con frecuencia, y en algunos casos acarrea serios problemas a la administración local, quien cuenta con ese dinero para cumplir con obligaciones ineludibles, podríamos citar como ejemplo el pago de salarios de los empleados estatales, haberes jubilatorios, etc.
5. Otra crítica que podemos señalar es el fondo especial que recibe la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que equivale al 1.40% del monto total recaudado, importe que transfiere la Nación de la parte que le corresponde conforme la ley de coparticipación. Esta ayuda también es percibida por la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, estas últimas reciben el 0,70%, es decir exactamente la mitad que recibe la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Creemos innecesariamente injusto este aporte de la Nación con sus fondos propios a los sujetos mencionados, ya que genera en resto del conjunto de la provincias cierta aversión al gobierno central, y en el caso puntual de Buenos Aires podemos destacar que es una jurisdicción con alta densidad poblacional, la cual cuenta, en buena parte, con alta capacidad contributiva, factores que en nuestra opinión caracterizan de excesiva e innecesaria esta “ayuda extra” de la administración central. En cambio,

no se vería con ojos tan críticos si ese aporte se realizara a provincias y/o municipios<sup>108</sup> menos afortunados, tal es el caso de los pueblos del norte y noroeste del país en los cuales los niveles de desnutrición infantil, deserción escolar, emergencia sanitaria, entre otras miserias, son moneda corriente por la falta de recursos fiscales y la obvia ausencia, o insuficiencia en el mejor de los casos, de asistencia por parte del Estado nacional.

---

<sup>i</sup> Boletín Oficial, Ley 23.548. 22/01/1988.

<sup>ii</sup> Boletín Oficial, Decreto 702/99. 07/07/1999.

<sup>iii</sup> Germán Bidart Campos, Manual de Derecho Constitucional, ed. Ediar, Buenos Aires, 1979. Pág. 181 y ss.

<sup>iv</sup> José Manuel Estrada, Curso de Derecho Constitucional, ed. A. Martínez, Buenos Aires, 1927. Pág. 76 y ss.

- 
- <sup>v</sup> El constitucionalista Británico James Bryce en su renombrado análisis del funcionamiento de las instituciones norteamericanas, *The American Commonwealth* de 1893, acuñó la Tesis de que un sistema unitario de gobierno dirigido por un gabinete estilo inglés era la única posibilidad de superar el caos que surgiría del desarrollo completo del sistema federal y el único del cual se podía esperar resultados efectivos.
- <sup>vi</sup> Madison, James, Hamilton, Alexander, Jay, Jhon. *The Federalist*. Boston Collage. Boston. 1943. Pág. 1 y ss.
- <sup>vii</sup> Madison, James, Hamilton, Alexander, Jay, Jhon. Op. Cit.
- <sup>viii</sup> Madison, James. Op. Cit.
- <sup>ix</sup> Citado, por Alberdi, Juan Bautista, en *Bases y puntos de partida para a organización política de la República Argentina*. Plus Ultra. Buenos Aires.1994.
- <sup>x</sup> Alberdi, Juan Bautista. Op.Cit.
- <sup>xi</sup> Lo que resulta importante de la lectura de estos textos no es tanto la calidad científica del análisis de los mismos, sino más bien la importancia que tuvieron estos escritos conocidos por el público de la época y que así sirvieron como vales instrumentales para definir los alcances de la Constitución de 1853.
- <sup>xii</sup> Haperin Donghi, Tulio.1985. *Reforma y Disolución de los imperios ibéricos, 1750-1850*. Historia de América Latina, 3. Alianza Editorial. Madrid. Pág. 45 y ss.
- <sup>xiii</sup> Ciapuscio, Héctor. 1985. *El pensamiento filosófico-político de Alberdi*. Ediciones Culturales Argentinas. Buenos Aires. 85 y ss.
- <sup>xiv</sup> Alberdi, Juan Bautista. 1954. *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853*. Editorial Raigal. Buenos Aires. Pág. 144.
- <sup>xv</sup> Alberdi, Juan Bautista. Op. Cit.
- <sup>xvi</sup> Según el dictum alberdiano en el Sistema de que “el país que no puede costear su gobierno, no puede existir como nación independiente”.
- <sup>xvii</sup> El inciso 18 es original de Alberdi, ya que no existe en los ejemplos constitucionales anteriores: mientras que el 12 es copiado de la de EE.UU.
- <sup>xviii</sup> En 1958 la Corte Suprema entendió que: “el ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí con la nación; y la peculiaridad esencial de esos acuerdos, en lo que al caso interesa, es que no afectan derechos individuales”. C.S.J.N. Fallos: Tomo 242, Pág. 280.
- <sup>xix</sup> Batalla, Pablo; Rezk, Ernesto; Capello, Marcelo; Ponce, Carlos. “La economía Política del Federalismo Fiscal en la Argentina, 1997, ediciones Eudecor. Pág. 235 y ss.
- <sup>xx</sup> Burgin, Mirón. 1975. *Aspectos Económicos del Federalismo Argentino*. De Solar. Buenos Aires. Pág. 122 y ss.
- <sup>xxi</sup> Botana, Natalio.1987. *El orden conservador. La política Argentina entre 1880 y 1916*. Editorial Sudamericana. Buenos Aires. Pág. 88 y ss.
- <sup>xxii</sup> Oszlak, Oscar. 1982. *La Formación del estado Argentino*. Editorial de Belgrano. Buenos Aires. Pág. 28 y ss.
- <sup>xxiii</sup> Díaz Alejandro, Carlos. 1970. *Essays on the economic History of the Argentine Republic*. Yale University Press. Clinton, Ma. Pág. 15 y ss.
- <sup>xxiv</sup> En el diario de sesiones del 16 de septiembre de 1881 del Senado de la Nación.
- <sup>xxv</sup> En 1871 se dicta una Ley de Subsidios Federales a la Educación primaria Provincial y en 1905 la Ley Láinez autorizó a instalar en las provincias escuelas pertenecientes al gobierno federal; las que serían transferidas a las provincias en 1978. Bidart Campos, Germán. Op. Cit.
- <sup>xxvi</sup> Alberdi, Juan Bautista. Op. Cit.
- <sup>xxvii</sup> Bunge, Alejandro. 1940. *Una nueva Argentina*. Editorial Kraft. Buenos Aires. Pág. 57.
- <sup>xxviii</sup> Bidart Campos, Germán, Op.Cit.
- <sup>xxix</sup> Antes de la unificación de 1935 existían problemas de remoción y guerras tributarias; v.gr. La Rioja en 1914 impuso gravámenes adicionales al vino provenientes de otras provincias. Esta tributación diferencial era, de alguna manera, una vuelta al régimen de las aduanas interiores. Bidart Campos, Germán. Op. Cit.
- <sup>xxx</sup> Boletín Oficial, Ley 12.956. 12/08/1947.

- 
- xxx<sup>i</sup> Boletín Oficial, Ley 14.788. 17/06/1956.
- xxx<sup>ii</sup> Boletín Oficial, Ley 14.060. 23/09/1951.
- xxx<sup>iii</sup> En Casàs, José. El federalismo fiscal. Evolución histórica. Su implicancia del fenómeno de centralización. Status de los municipios provinciales. Buenos Aires. 1995. Pág. 77.
- xxx<sup>iv</sup> Bidart Campos, Germán, Op. cit
- xxx<sup>v</sup> Boletín Oficial, Ley 20.221. 28/03/1973.
- xxx<sup>vi</sup> En 1973 cuando se creó el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por ley 20.633 se estableció que el mismo se distribuiría entre las jurisdicciones de acuerdo a lo efectivamente recaudado por el impuesto a las actividades lucrativas en el año 1974. Este concepto se olvidó rápidamente en la distribución de su producido, ya que se incorporó a la masa. Batalla, Pablo; Rezk, Ernesto; Capello, Marcelo; Ponce, Carlos. Op. Cit.
- xxx<sup>vii</sup> Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 1. Op. Cit.
- xxx<sup>viii</sup> Boletín Oficial, Decreto 559/92, art. 1. 12/04/1992.
- xxx<sup>ix</sup> Boletín Oficial, Ley 25.082, art. 1. 01/01/1999.
- xl Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 3. Op. Cit.
- xli Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 3. inc. b. Op. Cit.
- lxii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 4. Op. Cit.
- lxiii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 3. inc. d. Op. Cit.
- lxiv Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 5. Op. Cit.
- lxv Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 6. Op. Cit.
- lxvi Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 7. Op. Cit.
- lxvii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 8. Op. Cit.
- lxviii Boletín Oficial, Decreto 692/2002. art. 1. 23/02/2002.
- lxix Boletín Oficial, Ley 21.526. 13/09/1977.
- l Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 9. Op. Cit.
- li Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 10. Op. Cit.
- lii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 11. Op. Cit.
- liii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 12. Op. Cit.
- liv Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 13. Op. Cit.
- lv Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 14. Op. Cit.
- lvi Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 15. Op. Cit.
- lvii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 16. Op. Cit.
- lviii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 17. Op. Cit.
- lix Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 18. Op. Cit.
- lx Boletín Oficial, Ley 24.061, art. 31. 5/8/1991.
- lxi Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 19. Op. Cit.
- lxii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 20. Op. Cit.
- lxiii Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 21. Op. Cit.
- lxiv Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 22. Op. Cit.
- lxv Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 8. Op. Cit.
- lxvi Boletín Oficial, Decreto 702/99, art. 1. 12/2/1999.
- lxvii Boletín Oficial Decreto 702/99, art. 2. Op. Cit.
- lxviii Boletín Oficial, Ley 23.548. Op. Cit.
- lxix Boletín Oficial, Decreto 702/99. Op. Cit.
- lxx Boletín Oficial, Ley 23.548. Op. Cit.
- lxxi Boletín Oficial, Ley 24.309. 31/12/1993.
- lxxii Constitución Nacional Argentina, art.125. Op. Cit.
- lxxiii La Ley, Tomo 1989-c, Pág. 49.
- lxxiv Boletín Oficial, Decreto 1709/83. 15/09/1983.
- lxxv Boletín Oficial, Ley 9286, art. 133, anexo I. 17/12/1913.
- lxxvi Boletín Oficial, Decreto 1737/84. 11/12/1984.
- lxxvii Boletín Oficial, Ley 9286. Op. Cit.

- 
- <sup>lxxviii</sup> Boletín Oficial, Ordenanza municipal 3583/84.
- <sup>lxxix</sup> Boletín Oficial, Ley 9286. Op. Cit.
- <sup>lxxx</sup> Boletín Oficial, Ley 2756. 16/10/1890.
- <sup>lxxxI</sup> Boletín Oficial, Decreto 46657/72. 30/09/1972.
- <sup>lxxxii</sup> Boletín Oficial, Ordenanza Municipal 2576/80.
- <sup>lxxxiii</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 5. Op. Cit.
- <sup>lxxxiv</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 5, op. Cit.
- <sup>lxxxv</sup> C.S.J.N. Fallos, Tomo 114, Pág. 282.
- <sup>lxxxvi</sup> C.S.J.N. Fallos, Tomo 123, Pág. 313.
- <sup>lxxxvii</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 5, op. Cit.
- <sup>lxxxviii</sup> Baistrocchi, Eduardo, La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias; La ley, Tomo 1996-D, pag.1173 y ss.
- <sup>lxxxix</sup> En el año 1870 la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó la primera sentencia en la que, al menos indirectamente, estaba involucrado un municipio de provincia. Tal pronunciamiento fue dictado en el caso “Doroteo García c/ Provincia de Santa Fe s/ competencia”. C.S.J.N. Fallos. Tomo 9, pág. 277.
- <sup>xc</sup> Fecha en que la Corte dictó sentencia en el caso Rivademar.
- <sup>xcI</sup> C.S.J.N. Fallos. Tomo 312, pág. 326, consid.7 y sus citas.
- <sup>xcii</sup> C.S.J.N. (Caso Ferrocarril del Sud). C.S.J.N. Fallos. Tomo 114, Pág. 285 y su cita.1911.
- <sup>xciii</sup> C.S.J.N. Fallos. Tomo 123, pág. 313, 329, 5 consid.; 154:25, p.30, 4 consid, 228:539(La ley, 77-33), p.540, 2 consid, 239:219, p.220, 1 consid, 308:649.La ley, 1987-A, 160. 6 consid.”in fine”.
- <sup>xciv</sup> En el considerando 9 del fallo analizado.
- <sup>xcv</sup> Rivademar, Ángela D. B. Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario. La Ley, 1989-c-49.
- <sup>xcvi</sup> Fallos: 314:495.
- <sup>xcvii</sup> Baistrocchi, Eduardo, op. Cit.
- <sup>xcviii</sup> Bulit Goñi, Enrique G., La Coparticipación Federal en la Reforma Constitucional de 1994, La Ley, T.1995-D-pag. 979 y ss.
- <sup>xcix</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 75, inc. 1. Op. Cit.
- <sup>c</sup> Constitución Nacional Argentina, arts. 9 y 10, op. Cit.
- <sup>ci</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 75, inc. 2. Op. Cit.
- <sup>cii</sup> Cueli, Hugo O., La Coordinación Financiera en Nuestro Estado Federal, La Ley. Buenos Aires. 1998, pag.308 y s.s.
- <sup>ciii</sup> Bulit Goñi, Enrique G., op. Cit.
- <sup>civ</sup> Consejo Empresario Argentino, Propuesta de Federalismo Fiscal, Consejo Empresario Argentino. Buenos Aires. 2000, pag.61.
- <sup>cv</sup> Bulit Goñi, Enrique G. Op. Cit.
- <sup>cvi</sup> Ley 23.548, art. 2, incs. c y d, op. cit.
- <sup>cvii</sup> Constitución Nacional Argentina, arts. 78, 79, 80, 81. Op. Cit.
- <sup>cviii</sup> Ley 23.548, art. 8, op. Cit.
- <sup>cx</sup> Boletín Oficial, Ley 23.548. Op. Cit.
- <sup>cx</sup> Montbrum, Alberto, Criterios de Distribución de la coparticipación federal en la Constitución Nacional, La ley, T.1997-d, Sec.doctrina, pag.1005 y ss.
- <sup>cxI</sup> Rosatti, Horacio, La reforma de la Constitución. Rubinzal-Culzoni, Santa fe 1994, pag.242.
- <sup>cxii</sup> Bulit Goñi, Enrique G Op. Cit.
- <sup>cxiii</sup> Boletín Oficial, Ley 23.548. Op. Cit.
- <sup>cxiv</sup> normas generales interpretativas números 5 del 5/6/1991 y 8 del 30/06/1992.
- <sup>cxv</sup> Ley 23.548, art. 11, inc. e. Op. cit.
- <sup>cxvi</sup> Boletín Oficial, Ley 23.548. Op. Cit.
- <sup>cxvii</sup> La Capital, Economía, Rosario, 28 de Enero de 2008, pág. 16.
- <sup>cxviii</sup> Boletín Oficial, Ley 11.198, 08/03/1923.
- <sup>cxix</sup> Boletín Oficial, Decreto 11.917/1958. Op. Cit.
- <sup>cxx</sup> Boletín Oficial, Ley 11.725. 30/09/1933.
- <sup>cxxi</sup> Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica Virginia. 1976.

- 
- <sup>cxxii</sup> Barreira, Enrique: Estudios de derecho aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine. L.N., Buenos Aires 2007, pág. 59.
- <sup>cxxiii</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 75, inc. 1. Op. Cit.
- <sup>cxxiv</sup> Boletín Oficial, Resolución 11/02, Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación. 4/3/2002.
- <sup>cxxv</sup> Boletín Oficial, Resolución 35/02, Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación. 5/4/2002.
- <sup>cxxvi</sup> Boletín Oficial, Resolución 35/02, Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación. 7/11/2007.
- <sup>cxxvii</sup> Boletín Oficial, Resolución 125/08, Ministerio de Economía y Producción de la Nación. 10/03/2008.
- <sup>cxxviii</sup> Boletín Oficial, Resolución 141/08, Ministerio de Economía y Producción de la Nación. 13/03/2008.
- <sup>cxxix</sup> Boletín Oficial, Ley 22.250, art. 13. 20/03/1992.
- <sup>xxx</sup> Boletín Oficial, Ley 21.453. 5/11/1976.
- <sup>xxxi</sup> Boletín Oficial, Decreto 654/02. 22/04/2002.
- <sup>xxxii</sup> Boletín Oficial, Decreto 2488/91. 23/06/1991.
- <sup>xxxiii</sup> Boletín Oficial, Decreto 1094/02. 28/06/2002.
- <sup>xxxiv</sup> Boletín Oficial, Decreto 751/74. 14/08/1974.
- <sup>xxxv</sup> Boletín Oficial, Decreto 1343/01. 13/05/2001.
- <sup>xxxvi</sup> Boletín Oficial, Decreto 1366/01. 05/06/2001.
- <sup>xxxvii</sup> Boletín Oficial, Decreto 1454/02. 14/07/2002.
- <sup>xxxviii</sup> Boletín Oficial, Decreto 355/02. 04/03/2002.
- <sup>xxxix</sup> Villegas, Héctor: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. D. Buenos Aires 1993. Pág. 214.
- <sup>cxl</sup> Saccone, Mario: Manual de derecho tributario. L.L., 2ª ed., Buenos Aires 2003, pág. 385.
- <sup>cxli</sup> Constitución Nacional Argentina, arts. 4 y 75, inc. 1. Op. Cit.
- <sup>cxlii</sup> Alias, Horacio: Los impuestos aduaneros Argentinos, en Impuestos Sobre el Comercio Internacional. A. de R. D., Buenos Aires 2003, pág. 203 a 249.
- <sup>cxliii</sup> Fernández Lalanne, Pedro: Código Aduanero. D., Buenos Aires 1997, vol. II, pág. 1267.
- <sup>cxliv</sup> Tozzini, Gabriela: Las retenciones a la exportación establecidas por la resolución 125/08 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación correspondientes a cereales y oleaginosas y modificadas por resolución 141/08 ¿respetan los principios constitucionales de la tributación? Zeus. Rosario: revista N° 2, tomo N° 107, pág. 59 a 66. 2008.
- <sup>cxlv</sup> Tozzini, Gabriela: Op. Cit.
- <sup>cxlvi</sup> C.S.J.N. Fallos Tomo 286, pág. 67.
- <sup>cxlvii</sup> Constitución Nacional Argentina, arts. 4, 17, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3. Op. Cit.
- <sup>cxlviii</sup> CSJN. Fallos. Tomo 314, pág. 1293.
- <sup>cxlix</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 99, inc. 3. Op. Cit.
- <sup>cl</sup> Spisso, Rodolfo: Derecho constitucional tributario. L.N. Buenos Aires 2007, pág. 273.
- <sup>cli</sup> Constitución Nacional, art. 4. Op. Cit.
- <sup>clii</sup> Constitución Nacional, art. 17. Op. Cit.
- <sup>cliii</sup> Jarach, Dino: El hecho imponible. E.G, Buenos Aires, 1971. Pág. 60.
- <sup>cliv</sup> Tozzini, Gabriela: Op. Cit.
- <sup>clv</sup> Moschetti, Francesco: El principio de capacidad contributiva. I. de E.F., Madrid 1980, pág. 74.
- <sup>clvi</sup> Alberdi, Juan B.: Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853. R., Buenos Aires 1954, pág. 226.
- <sup>clvii</sup> Dalla Vía, Alberto R. El Sistema Federal Fiscal. La Ley. Tomo 1998-E. Sec. Doctrina, pag. 1154 y s.s.
- <sup>clviii</sup> Boletín Oficial, Ley 23.548, art. 3, inc. c. Op. Cit.