



Una mirada crítica sobre el sistema de coparticipación
federal de impuestos.

Ricardo Manuel Betorz.

Abogacía.

2017

Resumen.

Con el presente trabajo se busca determinar la implicancia práctica que tiene el régimen de coparticipación federal ubicado en el artículo 75 inciso 22 de nuestra Constitución Nacional, y determinar si el mismo es adecuado o no.

La remisión de fondos tiene por objeto principal coordinar la producción de lo que causan los tributos impuestos por el Estado federal, en virtud de una facultad que las provincias delegaron al mismo, quien debe recaudar las contribuciones, reteniendo su proporción y redistribuyendo el resto entre aquellas.

Es importante destacar que la remisión de fondos es una cuestión muy importante para las provincias, ya que a partir de esta, dependerá en gran medida su desarrollo e inversión.

Actualmente, en Argentina existe una ley de coparticipación federal creada en el año 1988. Hoy se encuentra completamente desactualizada. Con el correr del tiempo, la Nación ha transferido competencias a las Provincias, como el caso de la educación, la salud, pero sin reasignación de recursos a las mismas. Todo esto ha modificado sus necesidades, generando un aumento de costos, manteniendo iguales niveles de ingresos, provocando así un estrangulamiento de la economía.

Mediante el presente trabajo se busca realizar un análisis de la situación actual de las provincias, para lograr fijar una serie de criterios objetivos y así poder plantear

distintas soluciones para revertir la situación actual arbitraria de la remisión de fondos.

Palabras claves:

Coparticipación federal de impuestos; centralización recaudadora; descentralización recaudatoria; arbitrariedad en la remisión de fondos; nuevos objetivos de distribución; remisión automática de fondos.

Abstract.

The present work seeks to determine the practical implications of the federal co-participation regime located in Article 75, paragraph 22, of our National Constitution. The purpose of the remittance of funds is to coordinate the production of what is caused by the taxes imposed by the federal State, by virtue of a power which the provinces delegated to it, which must collect the contributions, retaining its proportion and redistributing the rest among those.

It is important to emphasize that the remittance of funds is a very important issue for the provinces, since from this, the development and investment of the provinces will depend to a great extent. Currently, in Argentina there is a law of federal co-participation created in 1988. Today it is completely outdated. Over time, the Nation has transferred competencies to the Provinces, as in the case of education, health, but without reallocation of resources to them. All this has modified their needs, generating an increase of costs, maintaining equal levels of income, thus causing a strangulation of the economy.

The present work seeks to analyze the current situation of the provinces in order to establish a series of objective criteria and to be able to propose different solutions to reverse the current arbitrary situation of the referral of funds.

Keywords:

Federal Tax Participation; collection centralization; collective decentralization.
Arbitrariness in the remittance of funds; new distribution targets; automatic remittance of funds.

Índice

<i>Introducción</i>	7
<i>Marco metodológico.</i>	9
Justificación de la relevancia del tema elegido	9
Objetivos Generales y Particulares	10
<i>Capítulo 1</i>	12
1. El federalismo fiscal.	13
1.1 Sobre el federalismo fiscal.	13
1.1.2 Las relaciones típicas de la estructura federal.	18
1.1.3 El federalismo y la descentralización.	20
1.1.4 El federalismo fiscal en la Constitución Nacional de 1853.	26
1.1.5 La reforma Constitucional de 1994.	28
Conclusión Parcial.	34
<i>Capítulo 2</i>	36
2. Coparticipación federal de impuestos.	37
2.1 Antecedentes históricos.	37
2.2 El artículo 75 inciso 2	41
2.3 Distribución del poder tributario en el derecho comparado.	44
2.4 Aspectos generales.	47
2.4.1 Ley convenio.	61
2.4.2 Convenio multilateral.	62
2.4.3 Distribución primaria y secundaria.	67

2.4.4 Proyectos de reforma de ley.	71
Conclusión parcial del Capítulo	74
<i>Capítulo 3</i>	<i>77</i>
3. Remisión arbitraria de fondos coparticipables.	78
3.1 Actividad reglada y discrecional por parte del Estado.	78
3.1.2 El incumplimiento de la Constitución Nacional.	87
3.1.3 El control de discrecionalidad por parte del órgano judicial.	90
Conclusión parcial del capítulo	96
<i>Capítulo 4</i>	<i>98</i>
4. El pronunciamiento de los jueces.	99
4.1 CSJN. “Provincia de Córdoba c. Estado Nacional s/medida cautelar.”	
24/11/2015	99
4.2. CSJN. “Fallo Intendente Municipal Capital s/ amparo.” 11/11/2014.	101
<i>Conclusión</i>	<i>105</i>
<input type="checkbox"/> <i>Bibliografía</i>	<i>1099</i>

Introducción

En el presente proyecto, determinaremos la implicancia práctica del régimen de coparticipación federal del Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional vigente y se determinará si el mismo es adecuado o no. Para ello, es necesario dilucidar en qué casos y bajo qué circunstancias la remisión de fondos de la Nación a las Provincias es considerada arbitraria según la normativa ya expuesta.

La elección del presente tema, ha tenido su razón de ser en la preponderancia e importancia que posee la coparticipación federal en la vida diaria de cada argentino, y en la necesidad de la creación de una nueva ley que regule la temática adecuándose a los tiempos modernos, y entendiendo el dinamismo de las necesidades que caracteriza a toda sociedad. Debemos tener la convicción de que la solidaridad y el trato igualitario de las provincias, se logra solo por medio de una ley que parta realmente de estos principios. En el último tiempo hemos padecido una situación muy particular, donde la Nación ha transferido competencias educacionales, de salud, entre otras, sin reasignar recursos a las provincias. Esto ha generado un aumento de costos para estas últimas, que manteniendo los mismos niveles de ingresos, genera el estrangulamiento de sus economías, repercutiendo en la vida de los ciudadanos.

Se analizarán también antecedentes legislativos, entendiéndose por ellos, las normas que regulan la materia, que la han regulado, o proyectos para hacerlo. Además contaremos con la apreciación de antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios, refiriendo a distintos autores representativos, que han estudiado la materia y que puede brindarnos un panorama que nos sirva de contexto teórico para el presente trabajo.

A lo largo del proyecto, definiremos conceptos básicos para entender el tema a tratar, como la definición de coparticipación y de remisión de fondos. Además se hará un análisis profundo del artículo 75 inciso 2 de nuestra Constitución Nacional, como así también algunos regímenes de coparticipación en el Derecho Comparado.

Marco metodológico.

Justificación de la relevancia del tema elegido

El tema planteado en este trabajo de investigación, considero que es de suma importancia, ya que desde hace tiempo la remisión de fondos, desde mi punto de vista, es realizada de manera arbitraria y con criterios poco objetivos, lo cual incumple de por sí el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional¹. Además, en el último tiempo, la Nación ha transferido competencias, educacionales, de salud, entre otras, sin reasignar recursos a las provincias. Esto ha generado un aumento de costos para estas últimas, que manteniendo los mismos niveles de ingresos, genera el estrangulamiento de sus economías.

Una de las principales premisas de las que parto, es que la coparticipación, repercute en la vida diaria de cada persona, deteriorando la realidad de los servicios públicos que el Estado debe prestar, y que paradójicamente, los más damnificados terminan siendo los que menos recursos tienen.

Este trabajo podrá servir para que, luego de dejar en evidencia que las pautas que se establecen en la Constitución Nacional respecto al diseño del sistema de coparticipación de impuestos no son adecuadas, y además demostrar los efectos de la remisión arbitraria de fondos de la Nación a las Provincias, tomemos dimensión de cómo repercute en la vida diaria de todos los ciudadanos, y comencemos a exigir

¹ Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional: Corresponde al Congreso: Inc. 2“Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”.

como sociedad, la creación de una ley de coparticipación federal justa, equitativa y solidaria.

Objetivos Generales y Particulares

La investigación esta destinada a cubrir los siguientes objetivos, tanto el general como cada uno de los particulares.

El objetivo general debe abarcar cada uno de los particulares, ya que expresa el resultado cognitivo más complejo que se pretende alcanzar.

Objetivo General

Determinar si es adecuado el diseño del artículo 75 inciso 22 de nuestra Constitución Nacional. Establecer si es necesario la creación de una nueva ley federal en materia de coparticipación de impuestos.

Objetivos Particulares

- Definir que se entiende por coparticipación federal.
- Analizar el Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.
- Analizar la Doctrina mas calificada al respecto.
- Analizar la Jurisprudencia destacada.
- Analizar el régimen de coparticipación en el Derecho Comparado.

Preguntas de Investigación.

- ¿Qué se entiende por remisión de fondos?
 - ¿Qué se entiende por arbitrariedad?
 - ¿Qué se entiende por coparticipación?
 - ¿Qué indica el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional?
 - ¿Cuál es la opinión de la doctrina mas calificada sobre la arbitrariedad en la remisión de fondos de la Nación a las Provincias?
-
- ¿Cuáles son y qué indican los fallos destacados en la materia?
 - ¿Cómo es el régimen de coparticipación en el derecho comparado?

Capítulo 1

El federalismo.

1. El federalismo fiscal.

Introducción.

En este capítulo se abordará el tema del federalismo fiscal argentino.

Es importante profundizar sobre el mismo, ya que nuestro régimen federal configura un sistema de distribución de recursos entre las distintas unidades jurisdiccionales del estado.

También se hará alusión a sus características principales, a su evolución histórica, y su impacto en las diferentes reformas constitucionales, entre otros temas.

1.1 Sobre el federalismo fiscal.

Siguiendo a Bidart Campos (2006), se puede observar que la forma de estado afecta al Estado mismo como estructura u organización política. Es la forma del régimen, que responde al modo de ejercicio del poder, y a la pregunta de “¿cómo se manda?”. En cambio, la forma de gobierno es la manera de organizar uno de los elementos del estado: el gobierno. Responde por eso a la pregunta de “¿quién manda?”. Mientras la forma de gobierno se ocupa de los titulares del poder y de la organización y relaciones de los mismos, la forma de estado pone necesariamente en relación a dos elementos del estado: uno de ellos es siempre el poder, y los que entran en relación con él son la población y el territorio. Por una parte, el poder en relación con la población origina tres formas de estado posibles, todas ellas según sea el modo como el poder se ejerce a través del gobierno en relación con los hombres: totalitarismo, autoritarismo y democracia. La democracia como forma de estado es la que respeta la dignidad de la persona humana y de las instituciones,

reconociendo sus libertades y derechos. Y por otro lado, el poder en relación con el territorio origina dos formas de estado posibles: unitarismo y federalismo. La primera centraliza territorialmente al poder; la segunda lo descentraliza territorialmente.

La Constitución Nacional adopta dos formas de estado: la federal y la democrática. La forma federal aparece formulada expresamente en el artículo 1º de nuestra Carta Magna, pero erróneamente como forma “de gobierno”. El federalismo no es adoptado como forma para el gobierno, sino como forma para el Estado, o “del Estado”. La forma de Estado democrática no tiene definición expresa en la Constitución formal. Actualmente, después de la reforma de 1994, aparecen múltiples alusiones a la democracia en los calificativos que el orden normativo adjudica al sistema, a los valores, al orden constitucional, etc.

El federalismo y la democracia, en nuestro país son contenidos pétreos.

Continuando con Bidart Campos (2006), se hace mención a que nuestra Constitución Nacional de 1853-1860 acoge la forma federal de estado. Ella importa una relación entre el poder y el 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 al poder del estado. El federalismo significa una combinación de dos fuerzas: la centrípeta y la centrífuga, 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, que en nuestro caso se llaman “provincias”, organizando una dualidad de poderes: el del Estado federal, y tantos Estados locales cuantas unidades políticas lo forman. Esta dualidad de poderes se triplica cuando tomamos en cuenta que con la reforma de la Constitución Nacional de 1994, dentro de cada provincia, los

municipios invisten un tercer poder, que es el poder municipal, también autónomo. El origen de todo Estado federal es siempre su Constitución. El origen histórico es, en cambio, variable y propio de cada federación; algunas pueden surgir a posteriori de una confederación; otras, convirtiendo en federal a un estado unitario.

Siguiendo con el federalismo argentino, nuestro Estado federal surge con la constitución histórica de 1853. Se llama República Argentina, y es un Estado nuevo u originario. Sin embargo, histórica y cronológicamente, nuestro federalismo no fue una creación repentina del poder constituyente, sino una recepción de fuerzas y factores que condicionaron su realidad sociológica. La génesis del federalismo argentino ha sido muy controvertida. Por un lado, las ciudades que los movimientos españoles de colonización fueron fundando a través de las corrientes del norte, del oeste y del Río de la Plata, extendieron sus zonas de influencia y prepararon las futuras regiones territoriales que conformaron a las provincias. Por otro lado, los órganos de gobierno locales (principalmente los cabildos) proporcionaron al futuro federalismo una base municipal o comunal. Ideológicamente, desde la Revolución de Mayo se perfilaron los dos sectores de opinión: el unitario y el federal, que en un breve resumen podemos hacer coincidir respectivamente, con las minorías, cultas, liberales, porteñistas, centralistas, monárquicas, etc., y con la masa popular e inorgánica, republicana y federalista. Sin embargo, la oposición entre Buenos Aires y el interior no permite identificar en una coincidencia perfecta al unitarismo con la primera y al federalismo con el segundo, bien que provisoriamente pueda situarse, para la comprensión del proceso, al núcleo representativo del movimiento unitario en la capital, y al pueblo federal en la campaña. .

En la cronología histórica de nuestro federalismo se componen tres fuerzas de integración de índole distinta: una fuerza proveniente del medio físico-natural (mesológica), donde la situación capitalina de Buenos Aires jugó como polo de atracción de las provincias; dicho medio, aunque algo esfumado en sus comienzos, conformó un ámbito territorial preexistente a 1853-1860; una fuerza ideológica, que es la doctrina federal, cuya expresión mejor sistematizada ha sido el pensamiento oriental, fundamentalmente el de Artigas; y por último, una fuerza instrumentadora, que es el proceso de los pactos interprovinciales (Bidart Campos; 2006) .

Siguiendo a Sagués (2007), el autor hace referencia a que “las constituciones deben ser adecuadas al país que las recibe”. Se propone así un proyecto de constitución con un sistema mixto, que concilie las libertades de cada provincia y las prerrogativas de toda la Nación. La tesis de la fusión entre las formas de la unidad y federación perfila el régimen que la Constitución Nacional llama “federal” en su artículo primero.

La Constitución diseña un Estado intermedio (como también lo llamo Alberdi) entre una federación y un país unitario, con un “Gobierno federal” (así lo llama, por ejemplo en los artículos 2 y 4 del mismo cuerpo), y “gobiernos de provincia” (como los denomina en el Título Segundo de la Segunda Parte). El Gobierno federal y los de provincias forman en su conjunto las “autoridades de la Nación”. Por esa estructura semifederal, o mixta, las provincias son autónomas, en el sentido que eligen sus propias autoridades (art. 122 Constitución Nacional), dictan sus constituciones locales, bajo ciertos recaudos (art.6 Constitución Nacional), y

cuentan con una Cámara en el Congreso nacional (el Senado), formado por los senadores de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires.

Esto último importa, la participación de la voluntad provincial en la elaboración del derecho nacional, en la designación de algunas autoridades federales, como jueces, militares superiores y embajadores; y en la adopción de ciertas decisiones políticas.

Las ecuaciones de poder entre el Gobierno federal y los provinciales se concretan, además, con un reparto de competencias; poderes exclusivos de la Nación, exclusivos de las provincias, poderes concurrentes, poderes prohibidos para la Nación y prohibidos para las provincias (art. 121 Constitución Nacional).

La Corte Suprema ha calificado a la federación argentina como una “unión indestructible de provincias indestructibles”, tesis que sin embargo, no es absoluta. También, aquella ha dicho que la Constitución abraza el ideal federalista con idéntico fervor que el republicano, y que por ende, este último es de “unidad en la diversidad” (Sagués; 2007).

Continuando con el tema del federalismo, es importante destacar que la distribución de los recursos económicos es una cuestión fundamental en toda sociedad, cuyo resultado es una disputa entre diferentes unidades sociales. Esta disputa existe también entre las diferentes organizaciones de la administración pública.

Nuestro régimen federal configura un sistema de distribución de recursos entre las unidades jurisdiccionales del Estado: el gobierno central, los gobiernos provinciales y los gobiernos Municipales. Junto a la distribución de funciones

entre el gobierno central, los gobiernos provinciales y Municipales existe, correlativamente, una distribución de los recursos. En nuestro país esta distribución se lleva a cabo fundamental, aunque no exclusivamente, por medio del sistema de coparticipación federal de impuestos. La discusión sobre la misma forma parte de un conflicto mayor que tiene que ver con la centralización o descentralización de las atribuciones y los recursos en el nivel federal de gobierno. Se ha identificado en los últimos años al proceso de centralización de recursos con la centralización de potestades tributarias².

1.1.2 Las relaciones típicas de la estructura federal.

La estructura constitucional de nuestra federación presenta los rasgos fundamentales de todos los estados federales, a saber, las tres relaciones vertebrales: a) de subordinación; b) de participación, colaboración o inordinación; c) de coordinación.

- La subordinación: La relación de subordinación se expresa en la llamada supremacía federal. Es el sistema que sigue nuestra Carta Magna. El equilibrio del principio de unidad con el de pluralidad tiende a proporcionar cohesión y armonía mediante la subordinación de los ordenamientos jurídico-políticos locales al ordenamiento federal, para que las “partes” sean congruentes con el “todo”. Ello quiere decir que la constitución federal impone ciertas pautas en las estructuras de lineamiento que deben ser acatadas y reproducidas por las constituciones de los estados

² Dres. Raimundi C. y Tilli M. (1996). El federalismo fiscal y la coparticipación de impuestos. Centro de Estudios del Nuevo Milenio. cuaderno de política fiscal N° 2. Pág. 41. Recuperado el 17/07/2016 de: <http://www.nuevomilenio.org.ar/pfiscal/02.html>

miembros. A partir de la reforma de 1994 podemos comprender que el principio de subordinación viene formulado por la interrelación de los arts. 5º, 31, 123, y 75 incisos 22 y 24 de nuestra Constitución Nacional. A su modo, hay que computar asimismo el art. 128 del mismo cuerpo, que reproduce el texto del viejo art. 110. La relación de subordinación no permite decir que los “gobiernos” provinciales se subordinan al “gobierno” federal, ni siquiera que las “provincias” se subordinan al “estado” federal, porque lo que se subordina es el “orden jurídico” provincial al “orden jurídico” federal. Aquellas formulaciones no son, en rigor, correctas.

- La participación: La relación de participación implica reconocer en alguna medida la colaboración de las provincias en la formación de decisiones del gobierno federal. Nuestra constitución la institucionaliza componiendo dentro del gobierno federal al órgano congreso con una cámara de senadores, cuyos miembros representan a las provincias. Nuestro bicamatismo responde, pues, a la forma federal del Estado. Cabe también incluir, con un sentido amplio de la relación de participación, todo lo que el llamado federalismo concertado presupone en materia de negociación, cooperación, coordinación, y lealtad federal.
- La coordinación: La relación de coordinación delimita las competencias propias del estado federal y de las provincias. Se trata de distribuir o repartir las competencias que caen en el área del gobierno federal y de los gobiernos locales. Para ello, el derecho comparado sigue sistemas diversos: a) todo lo que la constitución federal no atribuye al estado federal, se considera reservado a los estados miembros; la capacidad es la regla para éstos, y la incapacidad es la excepción, en tanto para el estado

federal ocurre lo contrario: la incapacidad es la regla, y la capacidad es la excepción; b) inversamente, todo lo que la constitución federal no atribuye a los estados miembros, se considera reservado al estado federal, para quien, entonces, la capacidad es la regla y la incapacidad es la excepción; c) enumeración de las competencias que incumben al estado federal y a los estados miembros (Bidart Campos; 2006).

1.1.3 El federalismo y la descentralización.

Nuestra constitución escogió el sistema de subordinación. Así lo estipula el art. 121; el cual reza: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”. Donde dice “poder no delegado por esta constitución” debemos interpretar que la delegación es hecha por las provincias “a través” de la Constitución como instrumento originario de formación y estructura de la federación. Son las provincias las que mediante la constitución han hecho la delegación al gobierno federal. La fórmula del art. 121 de la Constitución Nacional ha merecido interpretación del derecho judicial a través de la jurisprudencia de la Corte Suprema, en la que encontramos dos principios que la completan: a) las provincias conservan, después de la adopción de la constitución, todos los poderes que tenían antes y con la misma extensión, a menos de contenerse en la constitución alguna disposición expresa que restrinja o prohíba su ejercicio; b) los actos provinciales no pueden ser invalidados sino cuando: b1) la constitución concede al gobierno federal un poder exclusivo en términos expresos; b2) el ejercicio de idénticos poderes ha sido prohibido a las provincias; b3) hay incompatibilidad absoluta y directa en el ejercicio

de los mismos por parte de las provincias. Puede verse también este párrafo extractado de una sentencia de la Corte: “Es cierto que en tanto los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 104; Constitución Nacional), los delegados a la nación son definidos y expresos, pero no lo es menos que estos últimos no constituyen meras declaraciones teóricas, sino que necesariamente han de considerarse munidos de todos los medios y posibilidades de instrumentación indispensables para la consecución real y efectiva de los fines para los cuales se instituyeron tales poderes, en tanto éstos se usen conforme a los principios de su institución. De no ser así, aquellos poderes resultarían ilusorios y condenados al fracaso por las mismas provincias que los otorgaron. De aquí que las supra mencionadas facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional, ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación.” En más reciente fallo del 15 de octubre de 1991, en el caso “Estado Nacional c/Provincia del Chubut”, la Corte ha expresado que ella “tiene dicho que, si bien es muy cierto que todo aquello que involucre el peligro de limitar las autonomías provinciales ha de instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes no delegados de las provincias, no lo es menos que el ejercicio por parte de la nación, de las facultades referidas no puede ser enervado por aquéllas, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan las provincias”. A lo cual añadió la Corte que, en ese orden de ideas debe subrayarse que, conforme al principio de que quien tiene el deber de procurar un determinado fin, tiene el derecho de disponer de los medios necesarios para su logro efectivo y, habida cuenta que los objetivos enunciados en el preámbulo

y los deberes-facultades establecidos en los supra citados incisos del art. 67 de la Constitución Nacional tienen razón de causa final y móvil principal del gobierno federal, no cabe sino concluir que éste no puede ser enervado en el ejercicio de estos poderes delegados, en tanto se mantenga en los límites razonables de los mismos conforme a las circunstancias; éste es, por lo demás, el principio de supremacía que consagra el art. 31 de la constitución nacional.

En el reparto de competencias, suele hacerse distinción entre: a) competencias exclusivas del estado federal; b) competencias exclusivas de las provincias; c) competencias concurrentes; d) competencias excepcionales del estado federal y de las provincias; e) competencias compartidas por el estado federal y las provincias.

a) Entre las competencias exclusivas del gobierno federal podemos citar enunciativamente: intervención federal; declaración del estado de sitio; relaciones internacionales; dictar los códigos de fondo o de derecho común y las leyes federales o especiales, etc. En general, y como principio, la casi totalidad de competencias asignadas a los órganos de gobierno federal por la constitución pueden considerarse exclusivas del estado federal. Paralelamente a estas competencias exclusivas, hallamos en los arts. 126 y 127 de la Constitución Nacional las que están prohibidas a las provincias. Es importante saber que las competencias exclusivas del estado federal no requieren estar taxativa ni expresamente establecidas a su favor en la Constitución, porque las hay implícitas. Dentro de estas competencias implícitas, hay un tipo especialmente contemplado por la Constitución que es el de los llamados “poderes implícitos del congreso”, reconocidos en el artículo 75 inc. 32.

b) Entre las competencias exclusivas de las provincias, cabe incluir: dictar la Constitución Provincial, establecer impuestos directos, dictar sus leyes procesales, asegurar su régimen municipal y su educación primaria, etc. Esta masa de

competencias se encuentra latente en la reserva del artículo 121 de nuestra Carta Magna, y en la autonomía consagrada por los artículos 122 y 123, con el añadido del nuevo artículo 124 del mencionado cuerpo. Como principio, las competencias exclusivas de las provincias se reputan prohibidas al Estado Federal. Las competencias exclusivas de las provincias se desdoblan en:

b^o) las no delegadas al gobierno federal;

b^o) las expresamente reservadas por pactos especiales.

c) Entre las competencias concurrentes, o sea, las que pertenecen en común al estado Federal y a las provincias, se hallan: los impuestos indirectos internos, y las que surgen del art. 125 concordado con el 75 inc. 18, más las del art. 41 y el art. 75 inc. 17 de nuestra Ley Fundamental.

d) Hay competencias excepcionales del estado federal, es decir, las que en principio y habitualmente son provinciales, pero alguna vez y con determinados recaudos entran en la órbita federal. Así, el establecimiento de impuestos directos por el Congreso de la Nación, cuando la defensa, seguridad común y bien general lo exigen, y por tiempo determinado (art. 75 inc. 2^o; Constitución Nacional). Hay competencias excepcionales de las provincias en iguales condiciones. Así, dictar los códigos de fondo o de derecho común hasta tanto los dicte el congreso (art. 126; Constitución Nacional), y armar buques de guerra o levantar ejércitos en caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación, dando luego cuenta al gobierno federal (art. 126; Constitución Nacional).

e) Hay también facultades compartidas por el estado federal y las provincias, que no deben confundirse con las “concurrentes”, porque las “compartidas” reclaman para su ejercicio una doble decisión integratoria: del estado federal y de cada provincia participante (una o varias). En el derecho constitucional material se ha observado una

marcada inflación de las competencias federales, a veces en desmedro del reparto que efectúa la constitución formal. Hay pues, en este punto, una mutación que, cuando implica violarla, es inconstitucional (Bidart Campos; 2006).

Dentro de los sistemas federales, Argentina es uno de los más centralizados, solo superado por Australia, pero no deja de ser federal. Es importante destacar, que un estado federal no necesariamente tiene que ser descentralizado en lo que respecta a la parte impositiva.

Si sostenemos que la Coparticipación Federal de Impuestos es un instrumento de redistribución, antes de analizarlo específicamente se deben plantear los objetivos que deberían alcanzarse con su institucionalización. El primer objetivo, hoy puesto en duda en cuanto a su efectividad en este trabajo final de graduación, es garantizar el federalismo y redistribuir la recaudación de manera de posibilitar el desarrollo de las regiones más atrasadas. Un primer interrogante a tener en cuenta es si la recaudación fiscal centralizada es compatible legalmente con la descentralización de funciones que el Estado Nacional delega en las provincias. Recordemos hace pocos años cuando el Gobierno del Doctor Carlos Saúl Menem disolvía el Consejo Nacional de Educación y le pasó a las provincias el sostenimiento de las Escuelas Nacionales de Educación Técnica. Este hecho les ocasionó a las provincias un aumento considerable en el gasto público “educación”. Debido a esto, la falta de correspondencia entre las funciones que los estados provinciales deben cumplir y las competencias impositivas para poder financiarlas no contribuye a la realización del verdadero federalismo.³

³ Artana D. Libonatti O. Moskovits C. y Salinardi M.(1994). Departamento de Desarrollo Económico y Social del BID. La descentralización fiscal en América Latina. Problemas y perspectivas: el caso argentino. Documentos de Trabajo N° 184. Recuperado el 2/7/ 16 de: <http://www.iadb.org/es/proyectos/project-informationpage,1303.html?id=rg-t1189>

Para Lijphart (2001), existe un debate en la definición de federalismo y además, si la coparticipación federal es un instrumento adecuado para lograrlo. Luego de analizar varias definiciones de federalismo, la mayor parte de la doctrina, está de acuerdo en su principal característica: una garantizada división del poder entre el gobierno central y los estatales. Algunos sostienen que el federalismo es una organización política en la que las actividades de gobierno están repartidas entre los gobiernos regionales y el gobierno central, de tal manera que hay una serie de actividades en las que cada tipo de gobierno tiene plenas competencias. Lijphart (2001) señala que además del principio federal básico del reparto central-regional de poderes, se pueden identificar otras cinco características secundarias del federalismo:

- a) una Constitución escrita;
- b) Bicameralismo;
- c) El derecho de las unidades constitutivas a participar en el proceso de enmienda de la Constitución federal, pero a cambiar unilateralmente su propia Constitución;
- d) Representación igualitaria en el Senado de la Nación. (3 senadores por estados provinciales)
- e) Gobierno descentralizado.

De acuerdo con estas definiciones, el autor afirma que a pesar del centralismo de la recaudación, nuestro país es federal; pero menciona que en los últimos años se ha podido observar como los estados independientes se ven sometidos económica y financieramente en principio y políticamente a posteriori a la voluntad del gobierno central de turno. La Constitución Nacional enumera expresamente las facultades de la Nación y delimita implícitamente las facultades provinciales, que pueden ser exclusivas (las no delegadas al gobierno nacional), concurrentes (que pueden ser

ejercidas simultáneamente con el gobierno nacional) y supletorias (que ceden en el caso de existencia de regulaciones federales). Los que sostienen que el federalismo debe incluir una descentralización fiscal lo hacen basándose en los distintos casos de gobiernos federales, y en el sentido de responder a las necesidades actuales de las economías regionales. Puede haber tanto federaciones centralizadas como descentralizadas, lo mismo que estados unitarios centralizados y descentralizados. La definición de Lijphart (2001) se sustenta en el análisis de seis casos de constituciones federales y de allí concluirá en que "federalismo y descentralización suelen ir juntos". La cuestión radica en que los federalismos fueron instituidos en cada estado por motivos muy diversos de la experiencia histórica de nuestro país. El autor define las características de los países federales analizando los distintos problemas culturales, étnicos, religiosos, políticos y geográficos que solo pudieron solucionarse a partir de una constitución federal. Para medir la relación entre federalismo y descentralización el autor utiliza los siguientes indicadores: el sistema tributario del gobierno central y el de los gobiernos locales. Las rentas públicas no centrales se definen como impuestos recaudados por los gobiernos no centrales en provecho propio y porcentajes adicionales fijados sobre los impuestos del gobierno central, así como la participación en determinados impuestos recaudados por el mismo, que automáticamente pasan a corresponder a los gobiernos no centrales. Quedan expresamente excluidos los ingresos de estos por transferencia de impuestos del gobierno central y todas las tasas de seguridad social⁴.

1.1.4 El federalismo fiscal en la Constitución Nacional de 1853.

⁴ Lijphart A.J. (1992). Las democracias contemporáneas Pág. 186/8. Recuperado el 2/7/16 de: <http://campus.usal.es/~dpublico/areacp/materiales/5.1.modelos.pdf>

Según la opinión del jurista Carlos Raimundi, la Constitución Nacional sancionada en 1853, establecía un régimen de distribución de poder impositivo, atribuyendo potestad tributaria a la Nación y a las Provincias en base al tipo de impuesto. Estaba legislado el principio de separación de fuentes tributarias; que acaparaba los mayores impuestos. La facultad de establecer impuestos por el gobierno federal era exclusiva en relación a los siguientes tributos: Derechos de exportación e importación (art. 75 inc. 1 Constitución Nacional); impuestos directos, por tiempo determinado (art. 75 inc. 2 Constitución Nacional). Tal Constitución, hacía hincapié en la facultad del gobierno federal de aplicar impuestos en forma concurrente con la de las provincias con relación a los impuestos indirectos (art. 75 inc. 2 Constitución Nacional). Las provincias, por su parte, "conservan todo el poder no delegado" al gobierno federal. Dado que este puede establecer impuestos directos por tiempo determinado, son las provincias quienes mantienen su potestad sobre los impuestos directos permanentes. Si las provincias retomaran su facultad constitucional de establecer aquellos tipos de impuestos, la coparticipación perdería un monto importante, y por lo tanto sus posibilidades de redistribución, con lo cual se limita el crecimiento de un federalismo económico. Debido a esto, en 1935 se institucionalizó la ley de Coparticipación Federal, dado que hasta esa fecha los impuestos provinciales nunca habían superado el 6,5 % del total de los recursos provenientes de la Nación. La mayoría de los recursos provenían de los impuestos aduaneros que le correspondían a la Nación. Luego de la crisis de 1930, el estado comienza a aplicar distintos tipos de impuestos directos que sí son importantes dentro del total los recursos frente a los impuestos aduaneros en lenta declinación. Pero en los tiempos de la redacción de la Ley Fundamental, no se pudo tener en cuenta la importancia que en estos días

tendrían los impuestos directos como herramienta de redistribución. Recursos corrientes del Gobierno Nacional entre 1889 y 1929⁵.

Según Sagués (2007), el sistema federal originariamente planeado por la Constitución Nacional de 1853 – 1860 ha sufrido grandes desequilibrios, en favor del Gobierno federal y en desmedro de los provinciales. Tal mutación, tiene varias causas:

- a) Una evolución natural, común a muchas federaciones, por la cual el poder tiende a concentrarse en las autoridades centrales.
- b) La falta de vocación federalista de la dirigencia política, que ha transformado a los senadores de representantes de las provincias en representantes de los partidos a los que pertenecen.
- c) La existencia de grandes partidos nacionales, que han impuesto sus directivas tanto a los legisladores federales cuanto a gobernadores y legisladores provinciales.
- d) El cesarismo presidencial.
- e) Un uso arbitrario de las intervenciones federales.
- f) La vigencia de en todo el país, durante lapsos prolongados, de gobiernos de facto que adoptaron una estructura unitaria de gobierno.

1.1.5 La reforma Constitucional de 1994.

Para Bidart Campos (2006), hay un fortalecimiento del federalismo a raíz de varias normas introducidas por la reforma de 1994; otros doctrinarios aluden a que se

⁵ Dr. Raimundi C. (1996). El federalismo fiscal y la coparticipación de impuestos. Centro de Estudios del Nuevo Milenio. cuaderno de política fiscal N° 2. Pág. 11. Recuperado el 07/07/2016 de: <http://www.nuevomilenio.org.ar/pfiscal/02.html>

lo ha esfumado en algunos aspectos. La primera teoría cita a su favor los arts. 124 y 75 incisos 2º, 3º, 19 y 30 de la Constitución Nacional; los otros doctrinarios remiten a la rama partidaria que por la designación del tercer senador se le ha introducido al senado, y al sistema de elección directa del presidente y vicepresidente, que desequilibra el peso electoral entre unas pocas provincias y la ciudad de Buenos Aires por un lado y el resto de los distritos por el otro. Seguramente hay verdades de ambos lados de la disyunción, pero el balance final parece darla a quienes entienden que el nuevo texto aporta positivamente al federalismo o, al menos, brinda oportunidad para vigorizarlo. La adjudicación a la ciudad de Buenos Aires de un status autonómico intercala en la estructura constitucional de descentralización política una nueva entidad que, sin ser provincia, tampoco es un municipio sino, tal vez, lo que aproximadamente se podría denominar una “ciudad-estado”, o un “municipio federado”. Lo demás, en orden a materia impositiva, aparece con el art. 75 inc. 2º de la Carta Magna sobre coparticipación; en tanto, con relación al desarrollo y al progreso económico que vienen aludidos en el primer párrafo del inc. 19 del mismo art. 75 hay que computar el párrafo segundo en cuanto obliga a proveer al crecimiento armónico de la nación y al poblamiento de su territorio, y a promover políticas diferenciadas que equilibren el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. En este aspecto normativo parece hacer presencia federal una igualdad de oportunidades, de posibilidades y de trato a favor de las provincias, similar a la que otras normas nuevas diseñan respecto de las personas físicas. Si empalmamos lo expuesto con la distribución de recursos que en la coparticipación federal impositiva impone el citado art. 75 inc. 2º se pueden encontrar menciones a la equidad y solidaridad en el reparto, tanto como a la prioridad que ha de darse al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades. Esto,

para todas las entidades políticas que componen la unidad territorial federativa, y para todas las personas, incluidos en este último sector las que integran a los pueblos indígenas. A continuación, se observa una parte del panorama del texto reformado, que puede sintetizarse de la siguiente manera:

a) Se esboza un federalismo de concertación y participación (sobre todo en el art. 75 inc. 2°).

b) Se introduce la novedad de que el senado debe ser cámara de origen para ciertos proyectos relacionados con el federalismo (art. 75 incs. 2° y 19).

c) La antigua cláusula del progreso (ex art. 67 inc. 16, ahora art. 75 inc. 18) con la añadidura del inc. 19 en el art. 75 se endereza a un desarrollo que tenga equilibrio provincial y regional y que atienda al pluralismo territorial de situación, de modo semejante a como lo insinúa también el inc. 2° en materia de coparticipación, reparto, transferencia de competencias, servicios y funciones, y diseño del organismo federal de control y fiscalización.

d) Lo dicho en el anterior inc. c) permite delinear los principios de solidaridad y lealtad federales.

e) En aplicación a la materia educativa, se pone atención en las particularidades provinciales y locales (art. 75 inc. 19), a tenor de lo que hemos señalado en los precedentes incisos c) y d).

f) Se aclara que en los establecimientos de utilidad nacional en el territorio del país, las provincias y los municipios retienen sus poderes de policía y de imposición en tanto no interfieran en el cumplimiento de los fines de dichos establecimientos (art. 75 inc. 30). g) Se reconoce a las provincias el dominio originario de los recursos naturales que existen en sus territorios (art. 124).

- h) Se les concede la facultad de conservar organismos locales de seguridad social para sus empleados públicos y para los profesionales (art. 125).
- i) Se especifican explícitamente algunas competencias concurrentes entre estado federal y provincias (por ejemplo, en los artículos 75 inc. 2º; 41; 75 inc. 17; 125; tanto en el párrafo primero que mantiene la redacción del ex art. 107, como en el párrafo segundo agregado por la reforma, donde se reconoce la facultad local para promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura).
- j) Se reconoce expresamente la autonomía de los municipios provinciales (art. 123).
- k) Se prevé la facultad de las provincias para crear regiones (art. 124).
- l) Se autoriza a las provincias a concertar ciertos acuerdos internacionales en forma limitada (art. 124).
- m) El reconocimiento expreso de los pueblos indígenas argentinos permite que las provincias ejerzan en su jurisdicción las competencias que invisten en concurrencia con el congreso federal (art. 75 inc. 17) (Bidart Campos; 2006).

Según Porto (2003), en 1994 se le da jerarquía constitucional al régimen de coparticipación federal de impuestos. En la Constitución se establecieron los principios generales (la distribución se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional) y se fijó la obligación de dictar una nueva Ley de coparticipación antes del 31/12/96. Para la aprobación de la Ley, cuya Cámara de Origen deberá ser el Senado, se fijó una mayoría especial, esto es una mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara y se requería la aprobación

por las Provincias. Como ocurría con todas las anteriores, se estableció que la Ley no podía ser reglamentada. Se introdujo un resguardo constitucional en uno de los frentes del Federalismo Coercitivo al disponer que “no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos.” Se puede observar así, como las experiencias legislativas y el intervencionismo del poder ejecutivo en la reglamentación de las leyes sirvió de experiencia más específicamente por sus consecuencias. La Constitución creó también un Organismo Fiscal Federal encargado de la ejecución y control de lo dispuesto. La cláusula constitucional no se cumplió y se siguieron agregando Pactos y Acuerdos para remendar los desarreglos fiscales que se iban sumando⁶.

Es importante destacar, que la reforma Constitucional de 1994 agregó un párrafo al inciso 2 del artículo 75: “las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”. Se le da jerarquía constitucional a la coparticipación entre la Nación y las Provincias, de los impuestos directos e indirectos que recaude la Nación, excluyendo los que tengan destino prefijado. Se institucionaliza una práctica de más de cincuenta años que no pudo ser prevista en 1853, debido a la estructura tributaria de esos años. Se agrega “una ley convenio sobre la base de acuerdo entre la Nación y las Provincias instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”. Por otra parte la Constitución reformada estableció las bases conceptuales y objetivos a tomar en consideración para distribuir los recursos coparticipados, sin establecer magnitudes, para evitar una rigidez innecesaria: “La

⁶ “Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos”. Porto A. (2003). Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos. Documento de Federalismo Fiscal Nro. 2. Universidad Nacional de La Plata. Facultad de ciencias económicas. Departamento de economía. Recuperado el 22 de Octubre de 2016 de: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed2.pdf>

distribución entre la Nación y las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre estas se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el Territorio Nacional”. Además se modifica la situación de la Ciudad de Buenos Aires: participará directamente del régimen de reparto. Hasta hoy, los recursos que recibía la Ciudad mencionada anteriormente provenían de los correspondientes a la Nación, en la forma de monto fijo ajustable. Continúa diciendo el artículo 75 inciso 2: “La ley convenio tendrá como Cámara de origen al Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencias de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la Ley del Congreso cuando correspondiere y por la Provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”. El inciso 3 del artículo 75 dispone que corresponda al Congreso “establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara.”. Esto quiere decir que cualquier modificación de la conformación de la masa coparticipable no requiere de la adhesión de las provincias -pese a ser una ley convenio- sino de una mayoría especial. Concluyendo, la Constitución reformada en 1994 institucionalizó y legalizó una situación que llevaba muchos años: el reparto de la recaudación impositiva mediante

una ley convenio. La Constitución de 1853 no pudo tener en cuenta este mecanismo de financiación de las actividades provinciales, lo que no significó que no fuera justo y una eficaz herramienta. Los postulados de la Constitución Nacional de 1853 en materia de recursos son tomados de la Constitución de los Estados Unidos⁷.

Conclusión Parcial.

Nuestra Constitución Nacional de 1853 adopta la forma Federal de estado. Esto importa en cuanto a que esta representación implica una relación entre poder y territorio. El poder se descentraliza políticamente como base física.

Un Estado federal se compone de muchos estados miembros, organizando una dualidad de poderes: el del Estado federal, y tantos Estados locales cuantas unidades políticas lo formen. Esta dualidad se triplica con la reforma constitucional del año 1994, donde los municipios vienen a formar un tercer poder autónomo.

Es importante resaltar que entre el Gobierno federal y los provinciales hay un reparto de competencias; poderes exclusivos de la Nación, exclusivos de las Provincias, poderes concurrentes, poderes prohibidos para la Nación y prohibidos para las Provincias.

Entre estos Estados (Nacional y provinciales), nuestra Carta Magna escogió un sistema de subordinación, el mismo estipula que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado las mismas por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

⁷ “EL FEDERALISMO FISCAL Y LA COPARTICIPACIÓN DE IMPUESTOS Propuestas para una nueva ley de Coparticipación Federal.” Dres. Raimundi C. y Tilli M. (1996). El federalismo fiscal y la coparticipación de impuestos. Centro de Estudios del Nuevo Milenio. cuaderno de política fiscal N° 2. Recuperado el 22 de Octubre de 2017 de: <http://www.libertadyprogresonline.org/wp-content/uploads/2011/09/Raimundi-Tilli-Coparticipaci%C3%B3n-de-impuestos.pdf>

Junto a esta distribución de funciones, existe una correlativa distribución de recursos. En Argentina, esta se realiza por medio del sistema de coparticipación federal de impuestos. En cuanto a este sistema, existe una discusión que tiene que ver con la centralización o descentralización de las atribuciones y los recursos en el nivel federal de gobierno.

Hay que destacar, que Argentina es uno de los sistemas federales más centralizados, pero no deja de ser federal.

Continuando con el tema, en el año 1994, se le da jerarquía constitucional al régimen de coparticipación federal de impuestos. En la Constitución Nacional se establecieron los principios generales y se fijó la obligación de dictar una nueva ley de coparticipación antes de 1996. Para la aprobación de la misma, se fijó una mayoría especial.

La distribución entre la Nación y provincias, se va a efectuar en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto.

Esta repartición será solidaria, equitativa y debe dar prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el país.

Capítulo 2

Coparticipación federal de impuestos.

Introducción.

En este capítulo se abordará con profundidad el tema de la coparticipación federal de impuestos. Se analizarán antecedentes históricos, aspectos generales, su análisis en el derecho comparado y temas de importancia relacionados con la coparticipación.

2. Coparticipación federal de impuestos.

2.1 Antecedentes históricos.

Según Segovia (1992) los antecedentes estadounidenses y la inspiración de Alberdi sentaron las principales bases sobre las cuales se organizaría la Nación. Se instauró un Estado federal con fuerte efecto centralizador, en mérito a las potestades otorgadas al Gobierno Central en relaciones a las reservadas por las provincias, resultando un sistema que alguna vez fue calificado como de unitarismo avergonzante.

En relación a la distribución de los recursos económicos entre el Gobierno Central y las provincias se pretendió dotar a éstas de adecuadas potestades tributarias, se pensaba que no podía existir autonomía de los estados locales si carecían de recursos suficientes para realizar las funciones de gobierno y promover a su vez el bienestar general.

La Constitución Nacional de 1853 - 1860 determinó los recursos de la Nación en el artículo 4, el cual reza: “El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad

nacional; de las rentas de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general y de los empréstitos y operaciones de créditos que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional”.

Las atribuciones del Gobierno Federal en materia de tributos aduaneros se ratificaban en el Art. 67 inc. 1 de nuestra Carta Magna y se completaban con las disposiciones del Art. 67 inc 2 del mismo cuerpo que facultaba al Congreso a: “Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y el bien general del Estado lo exijan”.

La Ley Suprema determinaba así la separación de fuentes de recaudación tributaria, correspondiendo a la Nación:

- a) en forma exclusiva y permanente los derechos aduaneros (Arts. 4 y 67 inc.1);
- b) en excepcional y transitoria los impuestos directos (Art. 67 inc.2)

A las provincias les quedaban reservados los demás tributos no otorgados expresamente al Gobierno Federal (indirectos internos y los directos en forma exclusiva y permanente, salvo las situaciones excepcionales previstas por el art. 67 inc. 2)

Aunque el texto de la Constitución de 1853 no era muy claro en cuanto a distribución de las competencias impositivas entre la Nación y las Provincias, durante varios años se aceptó pacíficamente que el Gobierno Federal era titular de las potestades tributarias que surgían del Art. 4 y del 67 inc. 1 y de las excepcionales establecidas en el Art. 67 inc. 2. Todas las demás facultades de imponer contribuciones directas e indirectas, dentro del lenguaje constitucional, quedaban reservadas a las provincias (Segovia; 1992).

Para Bidart Campos (2006) en el año 1891 en virtud de la Ley N° 2774, el Gobierno Nacional creó gravámenes a los alcoholes, cervezas y fósforos; transformando así los impuestos indirectos internos en concurrentes entre la Nación y las provincias. Ello fue ratificado por la jurisprudencia en la causa: “Sociedad Anónima Simón Mataldi Ltda. c/Provincia de Buenos Aires” (Fallos 149-260), coexistiendo en adelante este “modus vivendi” tributario entre ambos órdenes de gobierno.

En 1932 por decreto ley del gobierno de facto de Uriburu, se estableció el impuesto a las rentas, ratificado luego con las enmiendas por la Ley 11.586. Se trataba de un tributo excepcional y temporario (de 2 años) pero por sucesivas prorrogas, se convirtió en exclusivo y permanente del Gobierno Nacional.

Más tarde, por Ley 12.139, se dispuso que la recaudación obtenida mediante la unificación de los impuestos internos al consumo sería coparticipada con las provincias.

A partir del dictado de esta norma, se sucedieron distintas leyes que determinaban sistemas de coparticipación de impuestos que establecía y percibía la Nación y que distribuía en porcentajes limitados a las provincias.

Tal sistema normativo, acatado pacíficamente por las provincias produjo una mutación constitucional, un divorcio entre la Constitución formal y material. Así la distribución de las potestades tributarias entre el Estado Federal y las provincias siguieron estos parámetros; para el primero:

- a) En forma permanente y exclusiva los derechos aduaneros.
- b) En concurrencia con las provincias, los impuestos indirectos internos.
- c) En forma excepcional los impuestos directos (Art. 67 inc. 2).

Las provincias por su parte, eran titulares de potestades tributarias:

- a) En forma exclusiva y permanente sobre los impuestos directos, salvo las excepciones del Art. 67 inc 2.
- b) En concurrencia con el Estado federal los impuestos indirectos internos.

Ciertos tipos de impuestos directos, como el de rentas o a las ganancias, en la práctica fueron creados y recaudados exclusivamente por el Estado Federal, mediante la sanción de sucesivas y permanentes leyes de prórroga, y a su vez participaba una porción de ellos a las provincias, con el consentimiento de éstas (Bidart Campos; 1996).

Según Porto (2003), el Régimen de Coparticipación de Impuestos apareció como una respuesta al cambio fundamental operado por la "gran crisis de 1930", que en nuestro país comenzó a hacer sentir sus primeros efectos en la segunda mitad de 1929. Los ingresos del Estado Nacional estaban estrechamente vinculados a los derechos aduaneros y el primer impacto de la crisis sobre el sector externo se trasladó inmediatamente al Sector Público, a través de las recaudaciones tributarias. Por otra parte, las tentativas de reducción del gasto público aún con las severas medidas de economías, reducción de sueldos, etc. mostraron su insuficiencia, de manera que el gobierno provisional tuvo que enfrentar la situación mediante la creación de nuevos impuestos: el Impuesto a las Transacciones (1931) y a los Réditos (1932). Sin embargo, la recaudación inicial de los nuevos impuestos sólo compensó parcialmente la brusca caída de los Impuestos sobre el Comercio Exterior. Ante esta situación, el Gobierno Nacional encaró un reordenamiento del sistema tributario a efectos de lograr un mejor aprovechamiento de la base tributaria y la supresión de problemas de doble imposición. Con esa finalidad, el Congreso Nacional legisló la unificación de los

Impuestos Internos (Ley 12.139), la transformación del Impuesto a las Transacciones en el Impuesto a las Ventas (Ley 12.143) y la prórroga del Impuesto a los Réditos (Ley 12.147), sancionando este conjunto de leyes en forma simultánea en los últimos días del año 1934, con vigencia a partir del 1° de enero de 1935. Las tres leyes preveían un régimen de distribución del producido de los impuestos respectivos entre la Nación, las Provincias y la Capital Federal. En la primera de las leyes, como contrapartida a la obligación de las Provincias adheridas de derogar sus impuestos existentes de carácter similar. En las dos últimas, como compensación por parte de la Nación a las Provincias por la utilización de fuentes tributarias concurrentes (de tipo permanente o por tiempo determinado, respectivamente)⁸.

2.2 El artículo 75 inciso 2

Según Orihuela (2004), la distribución de lo recaudado por impuestos entre Nación, provincia y ciudad de Buenos Aires, se debe hacer en base a un reparto objetivo, en proporción con los servicios y funciones que presta cada una, con lo que recauda y por la cantidad de población que tienen (a mayor recaudación o cantidad de habitantes, más será lo destinado a ella) en forma objetiva y con igualdad de oportunidad en todo el territorio argentino.

La Nación le ha quitado a las provincias la posibilidad de recaudación total de los impuestos directos; solo le da un porcentaje a cada una del producto de estos.

⁸ “Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos”. Porto A. (2003). Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos. Documento de Federalismo Fiscal Nro. 2. Universidad Nacional de La Plata. Facultad de ciencias económicas. Departamento de economía. Recuperado el 3 de Noviembre de 2016 de: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed2.pdf>

Como se puede ver, hasta acá la coparticipación se utiliza para garantizar el reparto equilibrado de los fondos entre las provincias, en Argentina se busca achicar la grieta que existe entre estas.

Todo esto resultaría factible siempre y cuando exista una ley que se encargue de regular dicho instituto, actualmente no se estableció un marco legal determinado, la provincia y la Nación se rigen por la ley sancionada (23.548) en el año 1988. Luego de la reforma del año 1994, el régimen de coparticipación continúa inconcluso dado que, tampoco se cumple a raja tabla la ley anteriormente citada porque el sistema tributario argentino es arbitrario.

Continuando con Orihuela (2008), la autora nos dice que la coparticipación entre Estado y provincia se lleva a cabo a través de una ley-convenio redactada a partir de los acuerdos existentes entre el Estado y las provincias. Esta última establece los criterios para realizar la distribución de fondos.

En la actualidad las provincias mayormente desarrolladas, hace frente a sus presupuestos fiscales en un 50% con fondos propios, mientras que el 50% restante proviene de los fondos del Tesoro Nacional por coparticipación; la provincias con menor desarrollo cuenta con porcentajes menores, el 10% es afrontados por estas, mientras que el 90% proviene del Tesoro Nacional.

Se observa así que las provincias más desarrolladas utilizan mayores recursos para hacer frente a los gastos, por lo que no se las puede equiparar con el resto de las provincias de menor desarrollo, en consecuencia el sistema tributario (coparticipación) no resulta equitativo.

La ley convenio debe provenir del Senado como Cámara de Origen. Esto es así ya que se busca otorgarle a las provincias seguridad, de que serán representadas igualitariamente al momento de confeccionar dicha ley.

Además se necesita para su aprobación la mayoría absoluta de cada Cámara.

La ley convenio no puede ser reglada ni modificada a excepción de que exista un acuerdo entre las provincias.

El párrafo donde el artículo 75 inciso 2 dice: “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”, hace referencia a que cuando el Estado o las provincias entre sí, transfieran o reasignen competencias, funciones o servicios, la provincia que los recibe debe tener recursos necesarios para enfrentar estos.

El inciso continúa diciendo que hay un Organismo Fiscal Federal, el cual posee poder de control, es determinado por ley y a la vez fiscaliza la ejecución de las previsiones del inciso 2 (Orihuela; 2008).

Guadagni (2009) nos dice que la ley de coparticipación sancionada en el año 1988 aseguraba a las provincias el 57% de la recaudación nacional, pero en el año 1994 se incorpora el artículo 75 inciso 2 en la reforma constitucional, la cual hoy en día no ha sido puesta en práctica. Es por esto que la mayoría de los fondos provenientes de la coparticipación se encuentra a cargo del Tesoro Nacional, ocasionándole pérdidas a las provincias ya que en la actualidad las provincias solo disponen de un 30% de los fondos nacionales, que si se lo equipara con pasado gobierno de facto el cual viola lo establecido por la ley, la cual dice que es el 34%. En base a lo anterior, se puede decir que lo que se estableció en el artículo 75 inciso 2 en la actualidad no se encuentra cumplido, es decir no existe una ley convenio que provenga del acuerdo de todas las provincias y la Nación.

Siguiendo con el autor, se hace referencia a que la coparticipación debe responder a ciertos requisitos es decir, debe ser equitativa solidaria, lo que conlleva a que la Nación como las provincias aporten un gran nivel de colaboración, este acuerdo lo podemos denominar como aquel que origina todos los pactos políticos y sociales que se pueden dar en Argentina. Es de fundamental importancia que los legisladores quienes actúan en representación de las provincias regulen con criterios federales y no unitarios, las provincias a la hora de hacerse cargo de sus deudas en materia de educación, salud y seguridad deben realizar grandes esfuerzos. La Nación realiza transferencias discrecionales de fondos a favor de las provincias por fuera del régimen de coparticipación automática, ya que no existen normas objetivas que se hagan cargo por lo que esta práctica debilita la autonomía política de las provincias. No puede existir un verdadero federalismo político que no esté sustentado en la autonomía financiera de las provincias⁹.

2.3 Distribución del poder tributario en el derecho comparado.

A continuación se desarrollan los principales sistemas de coordinación financiera adoptados por los distintos países.

a) Concurrencia. Equivale a la ausencia total de coordinación. Tiene la ventaja de otorgar fuerza financiera a cada centro de poder y un mayor grado de responsabilidad de cada cuerpo legislativo. Sus desventajas son la falta de la sistematización de impuestos, lo cual eleva la presión tributaria global; también la multiplicación de las administraciones fiscales, con la posibilidad de que los administrados soporten

⁹ Guadagni. Más coparticipación y menos arbitrariedad con las provincias. www.mpargentino.com.ar
Recuperado el día 02/12/2016 de : <http://www.mpargentino.com.ar/mas-coparticipacion-y-menos-arbitrariedad-con-las-provincias-por-aliato-guadagni/> .

excesivas fiscalizaciones antieconómicas. Otra desventaja es la creación de diferencias regionales, que lleva a que algunos lugares sean “paraísos”, y otros, territorios de alta presión.

b) Separación. Procura asignar a cada centro de poder fuentes determinadas de recursos para su explotación exclusiva. Este sistema es el adecuado para el Estado-gendarme de reducidos gastos públicos, pero a medida que se amplían las funciones estatales y crecen las erogaciones, se hace más difícil implementarlo. En Estados Unidos, el gobierno federal obtuvo en 1913, la atribución de recaudar el impuesto a la renta; desde 1916, este gobierno estableció un impuesto sucesorio. Como los estados siguieron recaudando sus impuestos a la renta y sucesorios, se sustituyó el sistema de separación por el de concurrencia. En Alemania, por la insuficiente recaudación de los impuestos a los consumos y aduaneros, en 1919 se paso al sistema mixto.

c) Participación. Este sistema no distribuye las fuentes de ingresos, sino el producto, conforme a ciertas pautas, como son las necesidades financieras, los fines promocionales, etc. El reparto puede efectuarse respecto de cada impuesto por separado, o contribuyendo una “unión tributaria”, que consiste en formar una masa de recursos producida por distintos impuestos. Entre sus ventajas encontramos la de que evita toda superposición tributaria, así como las multiplicaciones de administración y fiscalización de responsables; empero, algunos señalan como desventaja el hecho de que cercena la autonomía de la política financiera de los estados miembros, aunque en un Estado federal se lo podría evitar mediante un régimen convencional para salvaguardar la autonomía de los participantes, lo cual daría origen a infinitas negociaciones tendientes a fijar las cuotas de participación.

d) Cuotas adicionales. El gobierno federal, o el centro de poder superior, dictan la norma tributaria, en tanto que los niveles inferiores establecen cuotas adicionales

sobre los impuestos del primero. Se suele fijar un tope a los porcentajes adicionales. Este sistema ha sido aplicado ampliamente en países como Francia, Holanda, Italia, Suecia. Si bien, en principio, evita las superposiciones horizontales, se torna dificultosa la técnica de sobreimponer con relación a hechos económicos que se verifican en varias jurisdicciones.

e) Asignaciones globales. Pueden configurarse por medio de asignaciones de los estados miembros al Estado federal, o de este a aquéllos. Se distinguen de las participaciones propiamente dichas en que el sistema de asignaciones no solo distribuye el producto de recursos tributarios, sino también de otras fuentes. En las asignaciones globales, las entregas de fondos no tienen afectación a gastos determinados. Posee ventajas, se resalta que tienden a distribuir recursos según las necesidades financieras de cada ente estatal conforme a una evaluación unitaria, a la vez que eliminan las superposiciones tributarias y multiplicaciones de administración y fiscalización. Como desventaja, restringen la autonomía financiera y política de los entes que las reciben. Canadá siguió un sistema de asignaciones globales cercanos al de “participación”.

f) Asignaciones condicionadas. Las asignaciones se condicionan al cumplimiento de ciertos requisitos por parte de los entes beneficiarios de los fondos. Presenta las ventajas y se acentúa la desventaja del anterior; las “condiciones” se enmarcan dentro de la planificación unitaria de la política financiera estatal, aunque pueden intervenir los entes beneficiados por medio de representantes, para atenuar el debilitamiento del federalismo que este sistema supone. En Estados Unidos rigió en algunos aspectos el sistema de asignaciones condicionadas.

g) Créditos fiscales. Se configura cuando un nivel computa como pago a cuenta de un tributo propio el pago que un sujeto haya hecho de un tributo de otro nivel; por

ejemplo algunas provincias toman los pagos de la tasa municipal por inspección, seguridad e higiene como pago a cuenta del impuesto provincial sobre los ingresos brutos. A ello se suman los sistemas de deducción fiscal que consisten en que un nivel permita deducir de la base imponible de un tributo importes ingresados por tributos de otro nivel.

h) Correspondencia fiscal. Procura que las unidades descentralizadas (provincias, municipalidades) se autofinancien, con un correspondiente menor apoyo financiero de los niveles superiores de gobierno por los sistemas de coparticipación. Hay varios proyectos en esos sentidos, por ejemplo el de correspondencia total, por el cual se elimina el sistema de coparticipación, con un sistema de subsidios de las unidades de altos ingresos a las de bajos, aunque alguno en postura contraria proponen un solo sistema tributario federal de coparticipación a provincias y municipios (García Vizcaíno; 2016).

2.4 Aspectos generales.

La Coparticipación fue constitucionalizada en el año 1957, con el Artículo 75 inciso 2 y 3 de la Constitución Nacional, sobre el cual se ha regulado su contenido por distintas leyes, como la Ley 20.221 y la Ley 23.548, las más destacadas por contener la forma de distribución de los montos recaudados por la coparticipación. Además de estas leyes, fueron sucediendo otras con incumbencia en la materia, como la Ley 25.152 (año 1999) de Convertibilidad fiscal, que crea un fondo anticíclico, y plantea la imposibilidad de gastar más que lo recaudado, queriendo llegar al equilibrio presupuestario. Ya en el año 2000, se firma entre la Nación y las Provincias el Compromiso federal entre ellas (Ley 25.235). Mas adelante, en el año 2002, se crea

la Ley 25.570, por la cual las provincias firmantes y la Nación, se comprometen a sancionar un régimen integral de coparticipación federal de impuestos antes del 31 de Diciembre de 2002.

También se debe considerar importante aquí, el Proyecto presentado en la Cámara de Senadores de la Nación denominado “Ley de federalización de recursos”.

Para ahondar un poco sobre la ley que da origen al tema eje del trabajo, Ley 23.548, que rige en la actualidad en materia de coparticipación, citaremos el artículo 3 y 4. El primero refiere a la distribución primaria, mientras que el segundo lo hace sobre la distribución secundaria.

Artículo 3: “El monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma: a) el cuarenta y dos con treinta y cuatro centésimos por ciento (42,34%) en forma automática a la Nación; b) el cincuenta y cuatro con sesenta y seis por ciento (54,66%) en forma automática al conjunto de provincias adheridas; c) el dos por ciento (2%) en forma automática para el recupero del nivel relativo de las siguientes provincias: Buenos Aires 1,5701%; Chubut 0,1433%; Neuquén 0,1433%; Santa Cruz 0,1433%; d) El uno por ciento (1%) para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.”

En el artículo 4 la ley establece el reparto entre las provincias: “La distribución del Monto que resulte por aplicación del Artículo 3º, inciso b) se efectuará entre las provincias adheridas de acuerdo con los siguientes porcentajes: Buenos Aires 19,93%; Catamarca 2,86%; Córdoba 9,22%; Corrientes 3,86%; Chaco 5,18%; Chubut 1,38%; Entre Ríos 5,07%; Formosa 3,78%; Jujuy 2,95%; La Pampa 1,95%; La Rioja 2,15%; Mendoza 4,33%; Misiones 3,43%; Neuquén 1,54%; Río Negro 2,62%; Salta 3,98%; San Juan 3,51%; San Luís 2,37%; Santa Cruz 1,38%; Santa Fe 9,28%; y Santiago del Estero 4,29%; y Tucumán 4, 94%.”

La coparticipación es una palabra que se emplea en el ámbito de la política económica para designar en un estado federal la redistribución de lo recaudado por impuestos entre el estado nacional, los estados provinciales y los municipales, de acuerdo a las potestades tributarias de cada unidad política territorial, para lograr una mayor equidad entre lugares más ricos y otros más pobres. Cada país de organización federal adopta una forma diferente de coparticipar, y de descentralización fiscal. Algunos, como Australia, México y Argentina le confieren mayor capacidad de recaudación al gobierno nacional; estando en el otro extremo Suiza, donde cada cantón tiene gran autonomía tributaria.¹⁰

Según García Vizcaíno (2016) la Constitución reformada en 1994 se basó en la doctrina mayoritaria acerca de la distribución de competencias tributarias, así como en los criterios jurisprudenciales que se adaptaron a la realidad del Estado Nacional, que implica que cada vez le sean avaladas en mayor medida nuevas atribuciones en el orden tributario.

La distribución de facultades se desarrolla a continuación:

1. Facultades impositivas del gobierno federal:

a. Exclusivas y que ejerce en forma permanente: tributos indirectos externos o aduaneros (de importación y exportación); tasas postales; derechos de tonelaje; aportes y contribuciones de seguridad social nacional; tasas y contribuciones especiales por obras y servicios nacionales.

Asimismo, son exclusivas las facultades derivadas de reglar el comercio internacional y el comercio interprovincial, y lo atinente a la Capital Federal sin perjuicio de su autonomía.

¹⁰“Conceptos de coparticipación”. www.deconceptos.com
Recuperado de <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/coparticipacion> el día 8/10/2015.

b. Concurrente con las provincias y que ejerce en forma permanente: tributos indirectos internos, salvo disposición en contrario de la ley.

Además, respecto de los establecimientos de utilidad nacional, la Nación dicta la legislación necesaria para el cumplimiento de sus fines específicos, sin perjuicio de los poderes de policía e imposición de las provincias y municipios, con la salvedad del art. 75, inc. 30, de la Constitución Nacional.

c. Con carácter transitorio y al configurarse las situaciones excepcionales previstas: tributos directos, que pueden ser exclusivos o superponerse a otro provincial, salvo disposición en contrario de la ley-convenio que rija la coparticipación.

2. Facultades impositivas de las provincias:

a. Exclusivas y que ejercen en forma permanente: tributos directos, salvo disposición en contrario de la ley-convenio que rija la coparticipación; aportes y contribuciones por seguridad social provincial; tasas y contribuciones especiales por obras y servicios provinciales.

b. Concurrentes con la Nación y en forma permanente: tributos indirectos internos, salvo disposición en contrario de la ley-convenio que rija la coparticipación, y ciertas facultades locales respecto de los establecimientos del art. 75, inc. 30, de la Constitución Nacional.

Continuando con García Vizcaíno (2016) se refiere a los tributos indirectos internos, ya que los tributos aduaneros no dejan de ser indirectos, pero son de competencia exclusiva de la Nación (conf. Art. 75, inc. 1º, Constitución Nacional). Si bien la clasificación de impuestos internos y externos es objetable, también lo es la de contribuciones directas e indirectas, pese a lo cual se halla contenida en nuestra Carta Magna.

La reforma constitucional de 1994 estableció el principio de la autonomía municipal en los artículos 123 y 129; a tal efecto, cada provincia, en su Constitución, debe asegurar esa autonomía reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Las constituciones de varias provincias confirieron a los municipios facultades para establecer impuestos, tasas y contribuciones de mejoras, y para coparticipar en el producto de los tributos provinciales y nacionales, distribuidos a la provincia (Constituciones de Córdoba, Jujuy, Salta, San Juan, San Luis, Santiago del Estero).

Tales facultades impositivas deben ser ejercidas por los municipios con prudencia y razonabilidad, de modo de no aumentar la voracidad fiscal, superponiendo tributos.

Las regiones a las cuales se refieren los arts. 75, inc. 19, y 124 de la Constitución Nacional, carecen de potestad tributaria, que podrá ser ejercida por medio de las provincias que las integran.

La facultad del Congreso Nacional de reglar el comercio interjurisdiccional, contenida en el art. 75, inc. 13 de la Constitución Nacional (cláusula comercial), despertó controversias y dio lugar a criterios encontrados de la jurisprudencia de la Corte Suprema a través del tiempo, con relación a tributos que tuvieran incidencia sobre ese comercio. La Ley 22.221 modificatoria del régimen de coparticipación federal de la Ley 20.221, y después la Ley 23.548, definieron los tributos locales compatibles con el régimen, comprendiendo distintos supuestos referidos al comercio interjurisdiccional. Ello implicó el ejercicio de la facultad otorgada por esa norma constitucional, procurando dar una solución a los problemas planteados.

En cuanto a los establecimientos de utilidad nacional, la Ley 22.006, así también la Ley 23.548 reafirmaron la tesis de la concurrencia de facultades, autorizando la

aplicación de tributos locales, a condición de que no interfieran con el interés o utilidad nacional.

Con la última Reforma Constitucional se ha mantenido el principio de diferenciación entre impuestos directos e indirectos, que si bien ha sido criticado por la doctrina tributaria, la mayoría de los especialistas coinciden en aceptarlo, por tratarse de una clasificación ya encarnada en las tradiciones de nuestro país y porque no existen coincidencias generales con relación a otros tipos de distinción de tributos.

El sistema está desarrollado en el artículo 75, incs, 1, 2, 3 de nuestra Carta Magna; vinculados con los incisos 6, 8, 9, 13, 18, 19, 23 y 30 y en la cláusula transitoria sexta.

En el inciso 1º referido a los derechos de importación y exportación se ha mantenido el concepto del texto original en lo substancial, con retoques en la redacción.

El inciso 2º se encuentra con mayores modificaciones. El primer párrafo del prolongado texto, consagra la concurrencia de potestades tributarias entre el Estado Federal y las provincias en materia de contribuciones indirectas.

En materia de contribuciones directas, mantiene el principio tradicional; la Nación podrá establecerlos por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan. Concluye disponiendo que tanto las contribuciones directas como las indirectas, excluidas las aduaneras son coparticipables, con excepción de la parte o el total de las contribuciones que tengan asignación específica.

El artículo ha convalidado el sistema ya vigente de distribución de la renta pública nacional.

Con referencia a las asignaciones específicas, el texto debe interpretarse con el inciso 3 del mencionado artículo. La Ley 23.548 de coparticipación vigente con sus modificaciones y sucesivas prórrogas; en su inciso 2 determina expresamente los

recursos que son excluidos de la coparticipación. Como consecuencia de tales detracciones, el porcentaje establecido para la distribución primaria a favor de las provincias, que fijó el 54,66% quedó reducido en la realidad al 42%. En virtud del inciso 3 del Artículo 75 de la Carta Magna, la Nación unilateralmente puede detraer recursos de la masa coparticipable, sin necesidad de consentimiento de las provincias; solo se exige ley del Congreso, aprobada por la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara y por tiempo determinado.

La coparticipación debe establecerse mediante una ley convenio y debe ser aprobada por las provincias. Parte de la doctrina, cuestiona la redacción del cuarto párrafo del inciso 2 del Art. 75 de la Constitución Nacional, porque señala que las leyes nacionales no pueden ser “aprobadas por las provincias” (Arts. 78, 79 y 80 Constitución Nacional), sino que éstas deben adherirse.

Lo novedoso del texto sancionado, está en que a diferencia del sistema anterior donde el Congreso dictaba la ley y las provincias se adherían a ella, a partir de la reforma se exige un acuerdo previo entre la Nación y las provincias, por ende el convenio debe ser previo a la ley, lo que otorga prevalencia al papel que jugarán los órganos ejecutivos nacionales y provinciales, quienes serán los encargados de discutir los términos y alcance de la misma; los poderes legislativos se limitarán a formalizarlo.

El régimen garantiza la automaticidad en la remisión de los fondos a las provincias destinatarias, modalidad que se encuentra ya establecida en el Art. 6 de la Ley 23.548.

El tercer párrafo del inciso 2, establece pautas de distribución. El texto constitucional actual consigna principios de orden cualitativo: 1) La redistribución se hará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de las jurisdicciones; 2) Contemplará criterios objetivos de reparto, que no pueden quedar

librados a decisiones discrecionales o políticas del ente repartidor; 3) Deberá ser equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. Este párrafo no puede interpretarse en su totalidad sin tener en cuenta el mandato del inciso 19 del Artículo 75.

El eje de la relación Nación-provincias se encuentra en la vigencia de dos principios: el de subsidiaridad y el de la solidaridad federal. El primero es un criterio democratizador, que asigna responsabilidades con preferencia a la unidad social menor, las personas antes que el Estado, el municipio antes que la provincia, y ésta antes que la Nación. En virtud de su adopción, en Occidente, se produce un proceso masivo de descentralización, que baja las obras y los servicios a las bases sociales.

La solidaridad federal, es la corresponsabilidad de cada jurisdicción con todas las otras. Por solidaridad se tiende a la igualdad de oportunidades y se reconoce que debe aspirarse a la homogénea calidad de los servicios.

El problema está en la posibilidad cierta de hacer operativos estos principios, en un país que se destaca por la grosera desigualdad de sus distintas regiones; marginalidad, subdesarrollo, indigencia, injusticia social.

El mandato constitucional de lograr una distribución equitativa, implica que sirva de complemento al derecho legal, cuando éste conduce a la injusticia.

El constituyente ha reconocido la existencia de injusticias que atentan contra el derecho natural y el bien común. El Estado tiene el deber de repararlas; en cuanto a las provincias, no pueden neutralizar por sí solas, los efectos negativos de algunas políticas nacionales.

La igualdad de oportunidades presupone la igualdad de todos ante la ley, la igualdad proporcional en la participación de todos los grupos en los bienes materiales y

espirituales que resultan de la cooperación social; además participación de todos en el funcionamiento del sistema social.

El fin último de la norma es el de tender a equilibrar el desigual desarrollo relativo de las provincias y regiones; sostiene que el principio general está consagrado por el Art. 75 inc. 19, párrafo segundo y la norma particular o derivada en el Art. 75 inc. 2. Si se parcializa la interpretación de este último inciso, entendiendo que el reparto de la coparticipación Nación-provincia, deberá efectuarse de acuerdo “a las competencias, servicios y funciones” sobre la base de “criterios objetivos de reparto”, significa que se otorgarán más fondos a las provincias que exhiben mayor grado de desarrollo.

Si se efectúa una interpretación orgánica, sistemática e histórica de la Constitución y se aplica lo que denomina “fórmula política” que no es otra cosa que apelar a sus ideas-fuerza, su fundamento ideológico; debe existir en esta materia, un predominio de las normas que prevén políticas diferenciadas para el logro de un grado equivalente de desarrollo.

El cuarto párrafo del inc. 2 del Art. 75, dispone: “La Ley convenio tendrá como Cámara de origen al Senado..., que aunque debilitado en sus potestades, sigue siendo el representante de las autonomías provinciales...y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara.”

Este dispositivo podría entrar en colisión con lo estatuido en el Art. 52 que confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes que creen modifiquen o supriman tributos; cuando éstos puedan ser objeto de coparticipación. Ante esta situación que parece no haber sido prevista, debería adoptarse un sistema que permita a la Cámara Baja mantener su iniciativa en materia impositiva y al Senado, en relación a la coparticipación.

La norma continúa diciendo "...la ley convenio no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada..." y ello resulta coherente en relación a su naturaleza, que surge de un acuerdo entre partes y por ende no admite su modificación sin el consentimiento de ellas. En cuanto a la prohibición de reglamentación, tal dispositivo no impediría que la ley convenio pueda ser reglamentada a los fines de su ejecución, mediante decretos nacionales que a su vez necesitarían decretos provinciales de aprobación o adhesión, para adquirir vigencia.

El último párrafo del inc. 2 dispone que: "Un organismo Fiscal Federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las Provincias y la Municipalidad de Buenos Aires en su composición."

La Ley N 20.221 creó la Comisión Federal de Impuestos, integrada por representantes de las provincias y de la Nación, organismo que fuera ratificado con mayores atribuciones en la Ley 23.548. El organismo Fiscal Federal al que alude el último párrafo del inc. 2, pretende ser algo más que la Comisión Federal de Impuestos, con mayores competencias que ésta. Las funciones que debiera ejercer son:

- a. Interpretativas de la Ley de Coparticipación.
- b. De ejecución en:
 - B1. La aprobación de los porcentajes e índices de distribución.
 - B2. Elaboración de estudios y proyectos vinculados con las facultades impositivas concurrentes.
 - B3. Designación del directorio del organismo de recaudación.

B4. Formulación de su propio reglamento. Sus gastos serían sufragados por los adherentes al régimen, en proporción a la participación que les corresponda en la distribución secundaria.

- c. De asesoramiento a los fiscos adheridos.
- d. De tribunal administrativo para decidir si los gravámenes locales se oponen al régimen de coparticipación.
- e. Dictar las resoluciones del órgano fiscal federal, para la ejecución de las leyes comprendidas en el sistema de coparticipación. Las mismas podrán ser recurribles ante la Corte Suprema de la Nación.

La disposición transitoria sexta determinó que el régimen de coparticipación estatuido por el artículo 75 inc. 2 y la reglamentación del organismo fiscal federal serían establecidos antes de la finalización del año 1996. (García Belsunce; 1997).

Según Bidart Campos (2008), la coparticipación requiere dos cosas; que la ley-convenio tenga base en acuerdos entre el estado federal y las provincias, y que sea aprobada por las provincias una vez dictada por el congreso.

Cuando el artículo 75 inc. 2º párrafo tercero señala que los criterios objetivos para repartir a coparticipación federal impositiva han de dar prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio, no adopta una pauta puramente geográfica sino fundamentalmente poblacional, porque se proyecta hacia las poblaciones territoriales. Esto se corrobora cuando el inc. 19 párrafo tercero indica que el Congreso ha de promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y

regiones, porque tampoco el destinatario final es el ámbito territorial, sino las personas que viven en él; o sea, nuevamente las poblaciones.

García Vizcaíno (2016) señala que el art. 75, inc. 2 de la Constitución Nacional dispone que la distribución entre la Nación, las provincias y CABA y entre éstas se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional; en tanto que el quinto párrafo preceptúa que “no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso”.

La mayor centralización de los recursos, importa una mayor responsabilidad del gobierno federal en torno del bien común, aplicándose el principio de subsidiariedad consagrado por la doctrina social de la Iglesia.

Este principio de subsidiariedad se asienta en un principio imprescindible de solidaridad, a que se refiere el art. 75, inc. 2, tercer párrafo, de la Constitución Nacional, en cuanto al criterio de distribución de los recursos coparticipables. Esa solidaridad implica que el gobierno federal, que concentra la mayor cantidad de recursos, asegure en todo el territorio nacional las condiciones económicas para salvaguardar derechos esenciales de los habitantes, como el derecho a la vida, a la salud, a la educación, a la vivienda, etc., y logre un nivel de desarrollo acorde en todas las zonas, promoviendo, asimismo, un crecimiento económico sostenido, integrado y armónico de las provincias.

Por otra parte, el art. 75, inc. 2, último párrafo, prevé que un organismo fiscal federal tendrá el control y la fiscalización de la ejecución de la ley-convenio, y que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

La reglamentación de ese organismo, al igual que el nuevo régimen de coparticipación, debía ser establecidos antes del fin de 1996.

Sería conveniente que el nuevo régimen garantizara una justa distribución de los fondos que recauda el Estado Nacional.

Según Blough (1957) para analizar un poco la realidad actual, podemos decir que el sistema impositivo de la Constitución Nacional (arts. 4º, 9º, 10, 11, 12, 16 in fine, 17 tercer párrafo, y 75 incs. 1, 2, etc.) se ha visto desbordado por la realidad económico-financiera actual; y esto no es de hoy, sino desde varias décadas atrás, como consecuencia de cambios y vicios de estructura hondamente arraigados, a la vez que por un considerable aumento de los gastos del Estado nacional, que continuamente se ha visto obligado a proceder a la prestación de nuevos y costosos servicios en el ámbito de todo el territorio nacional. Esa situación deberá fatalmente ser asimilada y traducida en nuevas normas por el poder constituyente, para legitimar y encauzar las medidas dictadas por los poderes constituidos, muchas veces en exorbitancia de sus limitadas atribuciones. En síntesis, se trata del ajuste entre la distribución de los poderes impositivos y la división vertical del poder; que en la Constitución vigente es así:

A la Nación:

- Contribuciones indirectas (concurrente con las provincias)

- Contribuciones directas (excepcionalmente)
- Derechos Aduaneros.

A las Provincias:

- Contribuciones indirectas (concurrente con la Nación)
- Contribuciones directas (originariamente)

Es importante destacar que este régimen surgió como transitorio, aunque con la posibilidad de ser prorrogado y que básicamente, en virtud del mismo, las provincias dejaron en mano de la Nación la recaudación y distribución de ciertos tributos, obligándose, asimismo, por sí y por sus organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, a no aplicar “gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”. El mismo artículo precisa los alcances de esta obligación al establecer que, en cumplimiento de la misma, “no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, las materias imposables sujetas a los impuestos nacional distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos que se refiere a esta ley”. Es decir que, en razón de lo expuesto, las provincias cercenaron gran parte de sus potestades tributarias, mermando en consecuencia su capacidad de recaudación para aplicar al gasto público, a cambio de un régimen de participación y distribución de recursos que, a simple vista, se presenta como rígido, poco equitativo y racional y alejado de la realidad social y macro económica que cada provincia se encuentra transitando (Laguzzi; 2011).

Es importante resaltar que en Argentina el sistema está establecido de manera tal que las provincias se ocupan de llevar a cabo la mayor parte de los gastos en bienes y servicios públicos mientras el Gobierno Nacional se ocupa de recaudar la mayor parte de los impuestos. Este sistema lleva a que las provincias gasten más recursos de los que pueden recaudar, creando un desbalance en las cuentas, que es saldado a través de transferencias del Gobierno Nacional; a esto se le llama desbalance vertical¹¹.

2.4.1 Ley convenio.

Todos los impuestos indirectos y directos que perciba la Nación ingresan en una masa coparticipable por la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de acuerdo a lo que establezca al respecto una ley convenio (con excepción de aquellos que en virtud de una ley especial tengan asignación específica). El procedimiento de aprobación de la Ley Convenio es el siguiente:

1. La Cámara de origen del procedimiento de formación y sanción de la Ley Convenio debe ser el Senado de la Nación (a diferencia de los proyectos de ley que eliminen, modifiquen o creen impuestos que es la Cámara de Diputados).
2. Una vez sancionada de acuerdo a los artículos 77 y 84 de la Constitución Nacional, debe ser aprobada por las provincias (mediante leyes emanadas de las Legislaturas provinciales).

La Ley Convenio no puede ser modificada unilateralmente, lo que significa que una vez entrada en vigencia el Estado Nacional necesitará del acuerdo de las provincias para su modificación.

¹¹ Gacio, A. (2003) Recuperado el 18/08/2016 de:
www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/.../xxcongreso-trabajos.doc

Un organismo fiscal federal, integrado con representantes de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires, es el ente público estatal encargado de velar por el cumplimiento de lo anteriormente expuesto.

Cabe destacar que pese a los más de veinte años transcurridos desde la reforma de la Constitución, la Ley Convenio (de coparticipación) no ha sido aprobada ni mucho menos ha sido creado el organismo de control mencionado (Novo 2007).

2.4.2 Convenio multilateral.

El carácter territorial del “impuesto a los ingresos brutos” plantea el problema de las dobles o múltiples imposiciones, pues una misma actividad puede ser ejercida en jurisdicciones diferentes; por ejemplo, fábrica en provincia de Buenos Aires, sede central en Capital Federal y bocas de expendio en las provincias). Esto no solo sucede en las distintas provincias, sino que a veces sucede dentro de una misma provincia, como consecuencia de que las municipalidades establecen tasas cuya base imponible es el ingreso bruto.

Este último problema puede ser solucionado, dentro de la provincia, mediante un racional sistema de relaciones entre ella y sus municipalidades. En cuanto a los problemas que surgen entre las provincias, la solución se ha logrado mediante convenios.

En un comienzo se firmó un convenio bilateral cuyas partes fueron la Municipalidad de la Capital Federal y la provincia de Buenos Aires, sectores jurisdiccionales donde primero se hizo sentir el problema de la superposición. Cuando empezaron a surgir problemas entre las jurisdicciones mencionadas anteriormente y las provincias, así

como entre estas últimas, se tuvo en cuenta el resultado favorable que había tenido ese convenio bilateral.

Se pasó entonces a la etapa de los convenios multilaterales, cuyas partes intervinientes fueron la Municipalidad de la Capital Federal (actual Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y las provincias argentinas.

El primer convenio multilateral fue celebrado el 24 de agosto de 1953, y fue sucesivamente reemplazado por los convenios del 14 de abril de 1960, del 23 de octubre de 1964 y del 18 de agosto de 1977. Este último es el que rige en la actualidad.

El convenio multilateral vigente está destinado a delimitar el alcance del poder tributario de las partes intervinientes cuando una actividad es ejercida en más de una jurisdicción.

En el caso de referirse siempre a un mismo sujeto gravado, los supuestos que pueden darse son los siguientes:

- a) Situaciones a solucionar por el convenio multilateral:
 - 1) Que el sujeto industrialice sus productos en una jurisdicción y los comercialice total o parcialmente en otra.
 - 2) Que el mismo sujeto cuente con la dirección o administración de sus actividades en una o más jurisdicciones y la comercialización o industrialización se efectúen en otra u otras jurisdicciones.
 - 3) Que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados en otras jurisdicciones.

Quienes adhieren a esta solución, pensaron que habría extralimitación de poderes fiscales si cada jurisdicción quisiera gravar a ese mismo sujeto en proporción a todo el ingreso bruto obtenido.

La característica más importante del convenio multilateral consiste en que trata no solo de subsanar el problema de superposición, sino que además busca armonizar y coordinar el ejercicio de poderes fiscales autónomos, así como vigilar el comportamiento de quienes realizan actividades en múltiples jurisdicciones para detectar maniobras de evasión.

Lo que se busca es que el hecho de ejercer actividades en varias jurisdicciones no acarree al contribuyente mayores gravámenes que los que soportaría si desarrolla toda su actividad en una sola jurisdicción, pero que tampoco se aproveche de tal circunstancia para no tributar lo debido a los distintos fiscos. Para obtener estos resultados, el convenio multilateral proporciona pautas técnicas de distribución y requiere que quienes trabajan en más de una jurisdicción cumplan diversos deberes formales.

Para lograr sus objetivos, el poder tributario de las respectivas jurisdicciones se reparte según la importancia de la actividad ejercida en cada una de ellas. Mientras más importante sea la actividad que se ejerza en una jurisdicción, ésta tendrá más derecho a gravar que aquella otra donde se ejerza la actividad menos importante.

El convenio de 1977 prevé el funcionamiento de una comisión plenaria y de una comisión arbitral, que tienen por objeto dirimir y prevenir todos los conflictos que puedan surgir con motivo de la interpretación de las normas de este convenio (Villegas; 2009).

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para distribuir la base imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, con el propósito de evitar la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran con la misma base de medida la actividad que realice un contribuyente en forma indivisible en dos o más jurisdicciones. El mismo se aplica a aquéllas actividades (de producción, extracción o intercambio de bienes o de prestación de servicios) que ejerce un mismo contribuyente en más de una jurisdicción, ya sea en una, varias o todas sus etapas, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todos esos ámbitos territoriales, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, con o sin relación de dependencia. Para evitar la superposición impositiva se distribuye la base imponible del gravamen entre las distintas jurisdicciones que participan en el proceso económico del desarrollo de la actividad. Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (Raffini, 2011)¹².

El Convenio Multilateral del 18/8/1977 prevé dos sistemas de asignación de la base imponible a cada provincia. Uno, previsto en los artículos 6 a 14, se conoce como “regímenes especiales”, en donde se establecen una serie de criterios especiales de imputación territorial de los ingresos para determinadas actividades (construcción, seguros, entidades financieras, profesionales, etc.) o circunstancias en las que se

¹² Raffini, C. Convenio Multilateral (2011). Recuperado de <http://es.slideshare.net/CarinaRaffin/convenio-multilateral-resumen> el día 29/08/2016.

encuentren los contribuyentes (inicio dentro del Convenio). El segundo, a pesar de establecerse como Régimen General y de ser el sistema de distribución más aplicado por la mayoría de los sujetos, tiene carácter residual, ya que solo se tomará en cuenta para contribuyentes que no estén expresamente previstos en los casos del párrafo anterior. El artículo 2 del Convenio Multilateral define que, salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos del contribuyente, originados por las actividades objeto del régimen, se distribuirán entre todas las jurisdicciones de la siguiente forma: el cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción; y el cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción. Forma de prorrateo cuya metodología prevé la confección de un coeficiente unificado que muestra la participación relativa que cada provincia ha de tener sobre la materia imponible del período en cuestión. Justamente, este método es el que ha generado una buena parte de las controversias, no solo doctrinarias, sino a nivel de la jurisprudencia administrativa, muchas veces por escasa claridad del texto (más específicamente por falta de adecuación a las nuevas realidades económicas) y otras, por las nuevas posturas de los fiscos provinciales intervinientes que, procurando “llevar aguas a sus molinos”, ponen en crisis criterios históricos. Estos cambios de criterio conllevan una afectación a la seguridad jurídica que resulta menester disminuir, sobre todo cuando las administraciones tributarias provinciales están comenzando cada vez más a avanzar en los controles en este sentido. El fin de este tema es tratar de definir la posición que parece más adecuada para establecer el sustento territorial, en lo cual habrá que definir el lugar donde asignar los gastos, pero sobre todo los ingresos. Esto es de suma importancia, por cuanto el hecho de designar un coeficiente unificado utilizando la misma base que se está tratando de distribuir genera un claro riesgo de

que ante una interpretación equívoca dispare toda una espiral de ajustes impositivos (Lenardón; 2013).

2.4.3 Distribución primaria y secundaria.

Para hablar de distribución primaria o secundaria, en primer lugar resulta necesario contemplar la forma en la cual se distribuyen los recursos, una vez realizada esta se debe proceder a establecer la forma en que estos van a ser repartido entre los gobiernos.

En la distribución primaria los fondos provenientes de la coparticipación se dividen en dos partes es decir, entre la Nación y las provincias.

La distribución secundaria, a diferencia de la primaria, tiene en cuenta la proporción de la masa coparticipable que le corresponde a cada una de las provincias y posteriormente establece el porcentaje total que reciben las provincias en conjunto (a partir de la distribución primaria) (Levy Hara; 1999).

Según Spisso (2012), una de las mayores dificultades para acordar entre las partes es el porcentaje de la distribución primaria de los tributos nacionales. Quizás una pauta orientativa sea el acuerdo al que arriben la Nación y las provincias en la devolución del 15% de la masa coparticipable detraído por el Pacto Fiscal del 12 de agosto de 1992, y del 1,90% detraído por el decreto 1399/2001 para atender el funcionamiento de la DGI. Mas no se puede partir de la idea de distribuir en un 50% de la recaudación entre Nación y Provincias, como lo proponía un proyecto de la Asamblea constituyente de 1957 con relación a los impuestos indirectos o con el

porcentaje del 42,34% para la Nación y el 56,66% para las provincias establecido por la ley 23.548.

En primer lugar hay que definir cuáles son los servicios y funciones que debe asumir el gobierno central y cuáles deben prestar las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Así las actividades públicas o regulatorias con fuertes externalidades y superposición de jurisdicciones requieren la centralización en la jurisdicción nacional. Por otra parte, la naturaleza política de la nación exige la uniformidad de su política, no teniendo sentido proveer localmente a la defensa o a las relaciones exteriores Y del mismo modo se acepta que la política macroeconómica debe ser única y que los aspectos distributivos corresponden al gobierno nacional.

Una fuerte descentralización de los gastos y de la tributación permite un máximo grado de responsabilidad de los gobiernos locales y una participación de control más activa por parte de la ciudadanía. Claro está que la decisión en la elección por la prestación a nivel nacional o local de servicios y funciones depende de la concepción del Estado que se desee implementar. Con un Estado paternalista, de intervención generalizada en la economía nacional, con control de precios y control de cambios, alta inflación y otorgamiento de subsidios generalizados y un capitalismo de reparto con alto grado de corrupción en el manejo de la cosa pública requiere de una fuerte centralización del poder y de las decisiones a adoptar para favorecer a sus cortesanos. Por otra parte a los efectos de fijar el porcentaje de la distribución primaria habrá que tener en cuenta el acrecentamiento de los tributos propios que pudieran asignársele a las provincias y Ciudad de Buenos Aires, en el marco de la nueva Ley de Coparticipación. Y en tanto, la Nación participa a las provincias de la recaudación de los impuestos internos nacionales, las provincias recaudan para si los impuestos propios, sin participar a la Nación con su producido. No se nos oculta que la Nación

recauda los impuestos al comercio exterior, respecto de cuya recaudación no se encuentra obligada a participar a las provincias, más los impuestos a la exportación deben tender a desaparecer pues una sana política tendiente a ampliar los mercados para los productos argentinos, en una economía globalizada, impone la supresión de tales derechos, para satisfacer por otra parte el principio de igualdad en la distribución de las cargas públicas, de manera de no imponer una mayor incidencia tributaria sobre el sector exportador. Y en cuanto a los derechos de importación, más que un propósito recaudatorio, han sido establecidos para proteger a la producción nacional y deben tender a disminuir en la medida que una mejora en la competitividad de los productos nacionales lo permita.

Por otro lado, en la distribución secundaria entre las provincias debe dejarse de lado el criterio de establecer porcentajes fijos, como lo ha hecho la ley 23.548 sin fundamentarlos en criterios normativos, que han quedado consolidados a la fecha de sanción la ley, y no recogen las migraciones poblacionales ni estimulan la implementación de políticas que tienden superar el desigual desarrollo de las provincias y regiones.

De ahí que consideremos que la distribución del monto asignado a las jurisdicciones locales se deberá efectuar entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, de acuerdo con las siguientes bases:

a) El 70% en proporción directa a la población, de manera de responder a la directiva de contemplar criterios objetivos de reparto. La distribución secundaria debe tener en cuenta, en parte significativa lo que cada jurisdicción local contribuye a la recaudación de los impuestos nacionales. La ley 20.221 distribuía el 65% en forma proporcional a la población.

b) El 20% en proporción directa al cociente resultante de dividir erogaciones destinadas a la construcción de viviendas y gastos en salud y educación sobre el total de las erogaciones presupuestarias. El logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, que responda a las exigencias de equidad y solidaridad depende de la construcción de viviendas y la realización de gastos en salud y educación. La Constitución está requiriendo la prestación efectiva de dichos servicios, de ahí que el coeficiente basado en la eficiencia en la consecución de tales fines tiende a premiar su mejor prestación. Medir resultados en la prestación de los servicios es mucho más efectivo que establecer la distribución en relación directa al índice de pobreza o necesidades básicas insatisfechas, sin medir los resultados de gestión tendientes mejorar la calidad de vida de las personas.

c) El 10% en proporción directa al cociente resultante de dividir la población de cada jurisdicción local sobre la planta de personal de los poderes Ejecutivo y Legislativo, incluido el personal vinculado por contratos de obras y servicios. Se trata de un coeficiente que busca contener la expansión de las plantas de empleados muchas veces sometidas a las demandas políticas de los gobiernos de turno. La utilización de la población de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires suele generar algunas inequidades, puesto que la Capital de la República recibe una presencia diaria de usuarios de servicios muy superior a la de la población que reside en ella y paga sus tributos, mas esa situación puede corregirse mediante un convenio interjurisdiccional que haga cargar el gasto a la jurisdicción de residencia del usuario que no habita en la Ciudad de Buenos Aires¹³.

¹³ Spisso, R. Ideas para una propuesta de Ley de Coparticipación tributaria. LaLeyOnline. AR/DOC/1214/2016.

En cuanto a los criterios de distribución, diversas justificaciones teóricas se utilizan para la definición de la modalidad de las transferencias intergubernamentales a adoptarse, cada una de las cuales lleva asociado un criterio para elaborar los coeficientes que determinarán la distribución entre las diferentes jurisdicciones.

Criterio devolutivo:

Cuando la existencia de transferencia interjurisdiccionales se deba a economías de escala en la recaudación de impuestos por parte del gobierno central; ellas deberían ser diseñadas para devolverle a cada jurisdicción los fondos correspondientes a la base tributaria radicada en la misma.

Criterio redistributivo: cuando la transferencia está vinculada con diferencias en la capacidad recaudatoria de cada jurisdicción y con la necesidad de igualar el consumo de bienes públicos por parte de las diferentes jurisdicciones (Levy Hara; 1999).

2.4.4 *Proyectos de reforma de ley.*

A continuación se presenta un cuadro sinóptico con los últimos proyectos de ley que buscan la modificación de la Ley de coparticipación. Estos tienen su origen en el Congreso de la Nación, único órgano desde el cual pueden emanar los mismos¹⁴.

Exp.	Tipo	Origen	Extracto
298/11	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Verna: Reproduce el proyecto de ley modificando la ley de coparticipación federal de impuestos 23.548 (Ref. S.

¹⁴ Senado de la Nación Argentina. Leyes de Coparticipación. Proyectos de Ley que modifican la ley de coparticipación. Recuperado el 17/08/2016 de: <http://www.senado.gov.ar/web/proyectos/buspal.php>

			3346/09)
3232/08	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Giustiniani: Proyecto de Ley, sobre cumplimiento de las garantías constitucionales de coparticipación federal de impuestos.
3282/09	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Verani y Otros: Proyecto de Ley creando el régimen de sustentabilidad fiscal y compensación mutuas entre el Estado Nacional, Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
3287/10	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Verna e Higonet: Proyecto de Ley sobre regulación del instituto del pago a cuenta para aplicar a tributos coparticipables.
3346/09	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Verna e Higonet: Proyecto de Ley, modificando la Ley de coparticipación federal de Impuestos 23.548.
3375/09	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Roldan: Proyecto de Ley sobre el Régimen de coparticipación federal de recursos fiscales.

3392/09	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Giustiniani y Escudero: Proyecto de Ley modificando la ley 25413 – Impuesto a los debitos y créditos bancarios, respecto de establecer la coparticipación del mismo.
478/10	Proyecto de Ley	Senado de la Nación	Bortolozzi: Proyecto de Ley dejando sin efecto la transferencia del 15% de los fondeos de coparticipación primaria de las provincias a la Nación, según la Ley 24130.

En Septiembre del corriente año, se presentó un proyecto a la Cámara de Diputados con el objeto de subsanar la problemática recurrente que tiene origen en la desnaturalización de la coparticipación la cual reside en la distribución equitativa y justa de los recursos. A partir de este proyecto se busca recuperar el federalismo contemplado en nuestra Ley Suprema y otorgarle transparencia a la comunidad ciudadana; es decir permitirle a los organismos públicos, municipales, políticos y provinciales el acceso a la información transparente relativa a la coparticipación federal de manera sencilla y directa.

En consecuencia, el Estado purgara su deuda para con los ciudadanos en cuanto a la claridad de la distribución de los fondos y sobre todo su destino.

El Proyecto en cuestión consta de tres títulos; el primero hace referencia al ámbito, y además dispone la creación de una Comisión Federal de Impuestos. En el título segundo establece las funciones específicas de dicho órgano junto con la estructura organizacional. Finalmente, en el tercero establece las obligaciones del Observatorio Nacional de Distribución de Recursos Coparticipables Nacionales y Provinciales¹⁵.

Conclusión parcial del Capítulo

Como se pudo observar en el capítulo dos, la organización tributaria y de coparticipación de la Nación tiene origen antes de la última reforma Constitucional. Junto a la forma en que sería organizada la Nación, también se estableció el modo en que iban a ser organizados los recursos económicos entre el Gobierno Central y las provincias, ya que se buscaba otorgarle grandes potestades tributarias a las mismas. En un principio, la Constitución Nacional de 1853 no era muy clara en cuanto a distribución de las competencias impositivas entre la Nación y las Provincias; durante varios años se aceptó pacíficamente que el Gobierno Federal fuera titular de las potestades tributarias que surgían del Art. 4 y del 67 inc. 1 y de las excepcionales establecidas en el Art. 67 inc. 2 de la Constitución Nacional. Todas las demás facultades de imponer contribuciones directas e indirectas, dentro del lenguaje constitucional, quedaban reservadas a las provincias.

La Coparticipación Federal fue institucionalizada con la Constitución de 1957 en el artículo 75 inciso 2 y 3 de la Constitución Nacional, orientado a regular el desorden en materia impositiva.

¹⁵ Proyecto de Ley. El senado y cámara de diputados de la Nación Argentina, etc. 07/09/2016. Exp: S N°3456/16

Coparticipación es un término que se emplea en el ámbito de la política económica para designar en un estado federal la redistribución de lo recaudado por impuestos entre el Estado Nacional, los Estados Provinciales y los Municipales, de acuerdo a las potestades tributarias de cada unidad política territorial, para lograr una mayor equidad entre estos.

En el año 1988 es sancionada la Ley Federal 23.548, que rige en la actualidad la materia de coparticipación. Es importante hacer alusión a los artículos 3 y 4 de la mencionada Ley. El primero refiere a la distribución primaria donde se establecen las condiciones generales entre Nación y Provincias, mientras que el segundo lo hace sobre la distribución secundaria que detalla los porcentajes en particular correspondientes a cada Provincia.

En 1994 se incorporó a nuestra Carta Magna el artículo 75 inciso 2, que actualmente no es respetado, puesto que no existe una Ley Convenio que tenga origen en la voluntad común de las Provincias y la Nación. La coparticipación debe responder a ciertos requisitos según la misma letra del artículo que la rige en nuestra Constitución, es decir, debe ser equitativa y solidaria, lo que conlleva que tanto la Nación como las Provincias presten colaboración entre sí para cumplir con el objeto de la norma.

Es de fundamental importancia que los Legisladores, quienes actúan en representación de los conciudadanos, actúen con criterios federales y no unitarios, para poder ejecutar esta Ley. La Nación realiza transferencias discrecionales de fondos a favor de las Provincias por fuera del régimen de remisión automática, ya que no existen criterios objetivos de distribución, debilitando la autonomía de las Provincias y aumentando la arbitrariedad de la Nación, favoreciendo pactos políticos, que muchas veces están lejos de los intereses de la comunidad. No puede existir un

verdadero federalismo que no esté sustentado en la autonomía financiera de las provincias.

Capítulo 3

Remisión arbitraria de fondos
coparticipables.

3. Remisión arbitraria de fondos coparticipables.

3.1 Actividad reglada y discrecional por parte del Estado.

Siguiendo a Sesín (1994), la discrecionalidad es “una modalidad de ejercicio que el orden jurídico expresa o implícitamente confiere a quien desempeña la función administrativa para que, mediante una apreciación subjetiva del interés público comprometido, complete creativamente el ordenamiento en su concreción práctica, seleccionando una alternativa entre varias igualmente válidas para el derecho.” Su cometido trascendente es agregar un elemento nuevo a ese ordenamiento.

Comadira (2003) entiende que se configura la discrecionalidad cuando una norma jurídica confiere a la Administración Pública, en tanto gestora directa e inmediata del bien común, potestad para determinar con libertad el supuesto de hecho o antecedente normativo y/o para elegir, tanto la posibilidad de actuar, o no, como de fijar, en su caso, el contenido de su accionar todo dentro de los límites impuestos por los principios generales del derecho.

Si actualmente forma parte del orden jurídico, el control judicial debe revisar si efectivamente ha sido correctamente ejercida “dentro” de ese universo jurídico. Esto no implica revisar su esencia (selección de una alternativa entre otras igualmente válidas) sino solo su contorno externo e inserción en el sistema ordinamental. El control de los jueces termina al comprobar con el fondo de la cuestión que se ha elegido una solución correcta entre otras de igual condición dentro el mundo jurídico. Por esto, en lugar de hablar de técnicas de control de discrecionalidad se debería hablar de técnicas de control de “ejercicio”.

Por principio, la actividad administrativa se desenvuelve de manera “discrecional”; por excepción dicha actividad aparece “reglada”, lo que entonces debe resultar de texto expreso.

Entonces, por principio, la actividad de la Administración pública se ejerce en forma discrecional, pero siempre respetando la finalidad esencial y la razón de ser de la actividad de la Administración: satisfacer de la mejor manera el interés público.

También debe respetarse las reglas de la moral como elementos inexcusables de todo acto administrativo. El acto discrecional que se emitiera contraviniendo estos criterios fundamentales sería un acto viciado.

La amplia libertad de que dispone la Administración Pública para valorar las necesidades generales y la forma de satisfacerlas, hace que la actividad administrativa sea principalmente discrecional. Solo así, podrán las autoridades obrar con la oportunidad, la prudencia, la rapidez o la energía que la apreciación del caso les aconseje como más convenientes, según el conocimiento que tienen de las personas, tiempos, lugares y demás circunstancias (Marienhoff, 1993).

Según Marienhoff (1995), la Administración, cuando ejerce su actividad, no se desenvuelve con total libertad, es decir, prescindiendo totalmente del ordenamiento jurídico, sino que debe desenvolverse con sujeción a este. A partir de esto se determina que la actividad de la Administración está “limitada”.

La Administración actúa con relación a la Ley, se dice que es una actividad legal “sublegal”. Incluso en el ejercicio de su actividad discrecional, la misma debe desenvolverse *infra legem*, ya que la actividad discrecional debe mantenerse dentro de los límites marcados por la Ley, cuyo fin debe ser rigurosamente observado.

Los límites en la actividad de la Administración pueden hallarse en el “interés privado”, es decir, de los administrados; o en el “interés público”. A su vez, en el público pueden resultar según se trate de actividad reglada o discrecional, de normas jurídicas (leyes formales o materiales), o normas no jurídicas (éstas corresponden a datos, que se vinculan a exigencias de la técnica o de la política; y que representan el “merito”, la “conveniencia” o la “oportunidad” del acto, el comportamiento de la Administración deben acomodarse a dichos datos). Cuando aquí se habla de límites impuestos por normas jurídicas y por normas no jurídicas, se busca establecer la diferencia entre límites de normas legislativas y de normas o criterios no legislativos; estos últimos están constituidos por los expresados datos revelados por la técnica o la política con relación al caso concreto que se considere.

El principio de la legalidad también le impone a la Administración una especie de regla psicológica, es decir la obligación de tener en cuenta, en su acción, el interés público; este es fin esencial de toda la actividad administrativa. El desconocimiento de este deber puede viciar el acto.

Se dijo que toda la actividad de la Administración es "sublegal". Tal afirmación, que tiene carácter de principio esencial, puede hallar satisfacción en diferentes grados, dando lugar a dos tipos de Administración: la reglada o vinculada y la discrecional.

Los dos tipos de Administración ejecutan la ley, aunque de distinta manera. En ejercicio de la actividad reglada, la Administración aparece estrechamente vinculada a la ley, que al respecto contiene reglas que deben ser observadas. En ejercicio de la actividad discrecional, la Administración actúa con mayor libertad: su conducta no está determinada por normas legales, sino por la "finalidad" legal a cumplir. Según que la actividad sea reglada o discrecional, hay una forma distinta de actuar por parte de la Administración, pero siempre dentro del "ámbito" legal. Por eso se ha dicho, que

la división de la Administración en reglada y discrecional vale como clasificación de los modos de ejecutarse la ley.

En ejercicio de la actividad "reglada" la Administración actúa de acuerdo a normas jurídicas, es decir a normas legislativas. En ejercicio de su actividad "discrecional" la Administración actúa de acuerdo a normas o criterios no jurídicos, es decir no legislativos, constituidos por datos que, concretamente, se vinculan a exigencias de la técnica o de la política, y que representan el mérito, oportunidad o conveniencia del respectivo acto; al emitir éste, la Administración debe acomodar su conducta a dichos datos, valorándolos: de ahí lo "discrecional" de su actividad. Pero así como en ejercicio de su actividad "discrecional" la Administración no es totalmente libre, ya que se trata de una discrecionalidad *infra legem*, que obliga al órgano administrativo a respetar la finalidad de la ley, así también, en ejercicio de su actividad reglada o vinculada, la Administración no se convierte en automática ejecutora de la ley: "hay siempre un proceso intelectual realizado por el órgano público para ubicar y realizar en la vida social las condiciones impuestas por la norma jurídica". Por último, es importante mencionar, que entre la gestión administrativa que se desarrolla por una ley detalladamente vinculada y aquella otra que carece del acondicionamiento respectivo no hay ninguna diferencia substancial. Es decir que en el contenido de los actos administrativos emitidos en ejercicio de la actividad reglada o en ejercicio de la actividad discrecional, no existe diferencia substancial. Entre la actividad "reglada" o "vinculada" y la actividad "discrecional" podrá haber una diferencia en cuanto a la obligación o facultad del órgano público para emitir el acto, ya que mientras en el primer tipo de actividad esa obligación existe casi generalmente, en el segundo tipo de actividades puede no ocurrir así. Pero una vez "emitido" un acto administrativo en ejercicio de la actividad discrecional, de él puede nacer para el administrado un

derecho subjetivo de idéntica substancia que el nacido del ejercicio de la actividad reglada o vinculada; en los dos casos el derecho subjetivo habrá nacido de un acto administrativo emitido en ejecución de la ley y de acuerdo a ella. Tal es el principio rector que ha de tenerse presente, no correspondiendo distinción alguna al respecto.

Para Dromi (2009), la división entre actos reglados y actos discrecionales es absurda. En la realidad, nunca las atribuciones de un órgano administrativo podrán ser totalmente regladas o totalmente discrecionales.

No hay actividad administrativa absolutamente reglada ni absolutamente discrecional; algo siempre está normado o reglado por el orden jurídico, o ha quedado al arbitrio del funcionario actuante. En todos los casos, la administración dispone de un margen de apreciación y también de un tope legal. Por ejemplo, la competencia está siempre reglada.

No es nada fácil deslindar lo reglado y lo discrecional. Aun los actos típicamente discrecionales quedan sometidos al principio de legalidad.

El poder discrecional desde un enfoque político merece sus reparos, pues ha pretendido ser una encarnación actual de la razón de Estado, por la que la Administración reclama fueros de irrevisibilidad jurisdiccional.

Lo discrecional no es una manifestación de absoluta libertad; se encuentra sino vinculado al orden jurídico. La diferencia que presenta con la actividad reglada es una cuestión de grado normativo; ésta es más regulada que aquélla. La actividad discrecional no está desvinculada de la reglada, ni se encuentra dentro de los “espacios vacíos del Derecho”; sino comprendida por la plenitud hermenéutica del orden jurídico.

En realidad, lo que difiere entre una y otra forma de actividad estatal, permanece por lo siguiente:

- 1) La posibilidad de control de los actos por vía de los recursos de legalidad: en materia procesal administrativa son impugnables, en principio, los actos reglados y los discrecionales a fin de establecer en este caso, si la Administración actuó dentro del ámbito lícito o si excedió sus límites. Una parte de la actividad discrecional (la oportunidad) está exenta de control judicial.
- 2) La estabilidad de los derechos subjetivos nacidos de los actos administrativos: se ha circunscripto la estabilidad de tales derechos en sede administrativa, a los nacidos de actos emitidos en ejercicio de facultades regladas o discrecionales con límites, excluyéndose los que surjan de actividad discrecional sin límites (oportunidad), que por su carácter pueden ser revocados.

Para Cassagne (2004) en muchas ocasiones, el lenguaje jurídico se presta a grandes equívocos por el hecho de su formación natural, mas que nada cuando los juristas no se ponen de acuerdo acerca de la utilización de convenciones ad hoc para definir los conceptos. Por ejemplo, si alguien afirma que el poder discrecional implica dictar un acto arbitrario está utilizando tan sólo una de las acepciones del término lingüístico que consiste en la facultad de elegir una solución con preferencia a otra. Pero, al mismo tiempo, como se trata de conceptos, también se puede definir la arbitrariedad como el acto contrario a la razón, producto de la mera voluntad o capricho del funcionario, que es el sentido de mayor empleo convencional en el mundo jurídico. El concepto de “arbitrariedad” (tal como lo define el Diccionario de la Real Academia) corresponde al de “acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o capricho”. En tal sentido, resulta evidente

que la discrecionalidad no puede confundirse con la arbitrariedad. Lo arbitrario es amplio y comprende lo injusto, irrazonable e ilegal, fundado en la sola voluntad del funcionario, siendo uno de los límites sustantivos de la discrecionalidad. Similar situación se da acerca de lo que se entiende por irrazonabilidad ya que es posible sostener que implica una actuación injusta (en el sentido de afectar al valor justicia o a los principios generales del derecho) o bien, una actividad contraria a la razón y, como tal, contradictoria o absurda, en el plano lógico. En uno u otro caso, la irrazonabilidad integra el contenido de la arbitrariedad y tal es el sentido que se desprende de algunos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya que, en otros, el Alto Tribunal utiliza ambos términos como sinónimos. La prohibición de arbitrariedad de la Administración en el derecho argentino posee base constitucional. Una vez perfilado el concepto de arbitrariedad que, en el caso de la Administración, comprende toda actuación administrativa contraria a la justicia, la razón o la ley, se observará cuál es el fundamento de la regla que la prohíbe, concebida como un principio general derivado de los textos constitucionales. Una primera visión, que cuenta con mayor aceptación en la doctrina y jurisprudencia, enseña que las prescripciones constitucionales no deben interpretarse en forma literal sino, fundamentalmente, en atención a los fines que persiguen, máxime cuando se trata de principios generales o de garantías jurídicas. Así, por ejemplo, el principio que consagra la garantía del debido proceso (Art. 18 CN) se ha extendido a la defensa de los derechos de los particulares frente a la Administración y lo mismo ocurre con el principio de la tutela judicial efectiva, cuya proyección, en sede administrativa, ha sido destacada por la doctrina. Si bien no hay en la nuestra un texto tan preciso como el que se encuentra en la Constitución española (Art. 103.1 que prescribe que la Administración debe actuar “con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”) existe en

el ordenamiento constitucional un conjunto de preceptos que permiten afirmar que el principio de prohibición o interdicción de la arbitrariedad administrativa posee fundamento constitucional. El principio contenido en el art. 19 de nuestra Ley fundamental contiene dos mandatos trascendentes. Mientras el primero prescribe que “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados”, el segundo dispone que “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe”. La génesis de la primera parte del precepto reconoce antecedentes preconstitucionales, entre los que se destaca el Estatuto Provisional de 1815. Al respecto, se ha sostenido que la filosofía del Art. 19 de nuestra Carta Magna es el de la justicia anclada en el derecho natural, habiéndose interpretado que, en su primera parte, la norma consagra la prohibición a cualquier magistrado de la República (ya sean autoridades legislativas, ejecutivas o judiciales) para dictar actos administrativos, regular conductas generales o juzgar a personas, para inmiscuirse en lo que el artículo denomina “acciones privadas de los hombres”. Por otra parte, la Corte Suprema da por sentado que el Art. 19 de la CN establece el principio general que prohíbe perjudicar los derechos de terceros (*alterum non laedere*) y que la norma condensa un principio general aplicable a todo el derecho y no sólo al derecho privado. A su vez, la segunda parte del Art. 19, destinada a la esfera pública de las personas (en el sentido de acciones exteriores), al prescribir que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe” contiene un mandato dirigido tanto a la Administración como al juez. Va de suyo que el precepto constitucional contiene un mandato implícito ya que si nadie se encuentra obligado a hacer lo que la ley no manda (en todos los aspectos en que se concibe la arbitrariedad)

es porque los funcionarios de la Administración tienen prohibido dictar órdenes o emitir actos administrativos contrarios a las leyes positivas, a la razón o a la justicia. Este principio constitucional implícito (la prohibición de arbitrariedad), no suficientemente destacado, en nuestro derecho, es, indudablemente, una pieza fundamental de la protección de las libertades y demás derechos que consagra la Constitución (el que también se extiende a la arbitrariedad judicial). La fuente histórica mediata y positiva de esta segunda parte del Art. 19 de la Constitución se encuentra en el Art. 5 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que establece: “La ley sólo tiene el derecho de prohibir las acciones perjudiciales a la sociedad. Todo aquello que no esté prohibido por la ley no puede ser impedido y nadie está obligado a hacer lo que la ley no ordene”. ¿Cuál es el concepto de ley a que alude la segunda parte del Art. 19 de la CN? ¿Es la legalidad positiva? ¿Qué principio consagra? Cabe advertir que la filiación filosófica del precepto no constituye una creación original de los convencionales de la Francia revolucionaria ni del ginebrino sino que tiene su fuente doctrinaria en la obra de Montesquieu, a través de las concepciones que expuso en *El espíritu de las leyes*. Aquí cabe formular un apartado. Suele afirmarse que el Art. 19 de la Constitución encarna el principio de legalidad lo cual si bien es cierto, no impide tener en cuenta, también, el pensamiento de Montesquieu se encontraba más orientado a la protección de la libertad que al imperio de la ley positiva. Para él, la libertad no radica en la voluntad del hombre, pues no consiste en hacer lo que uno quiere sino “en poder hacer lo que se debe querer y no estar obligado a hacer lo que no se debe querer. La libertad – continúa- es el derecho de hacer todo lo que las leyes permiten”. En la concepción de Montesquieu, la preservación de la libertad se presenta como el principio fundamental del sistema político que hace al equilibrio del poder y a la necesidad de evitar el abuso de éste

último. Por eso sostiene que una Constitución sólo “puede ser tal que nadie esté obligado a hacer las cosas no preceptuadas por la ley y a no hacer las permitidas.

3.1.2 El incumplimiento de la Constitución Nacional.

Bazán (2016) dice que el Estado argentino es constitucional y convencional, por lo que el cumplimiento de nuestra Constitución Nacional resulta imprescindible al igual que los tratados internacionales reconocidos en ella. Esta debe ser cumplida evadiendo los obstáculos que se presenten, ya sea por acción u omisión, y sea dentro del campo nacional, provincial y municipal. La indemnidad constitucional proviene de la fuerza jurídica y fáctica que posee dicho bloque fundamental debido a su supremacía y su rango normativo, adquiriendo esta el carácter de primordial. En materia de coparticipación la inconstitucionalidad se da por omisión, puesto que nuestra carta magna establece la necesidad del dictado de una nueva ley de coparticipación federal entre las provincias y la Nación, como también sucede a nivel provincial cuando establece que las provincias deben reconocerle autonomía municipal a los municipios, y para que esta sea real también se requiere una ley de coparticipación que permita el desarrollo institucional y financiero de los municipios. Relacionado a esto se encuentra el fallo resuelto por la Corte Suprema donde el Intendente de La Ciudad de La Rioja interpone un recurso de hecho contra la Provincia de La Rioja (Bazán; 2016)¹⁶.

¹⁶ Bazzán, V. “Inconstitucionalidad e inconvencionalidad por omisión”. LL. AR/DOC/2517/2016

Hernandez (2010) señala que el sistema tributario debe estar destinado en primer lugar al ciudadano común, para mejorar su forma de vida y brindar igualdad de posibilidades; en segundo lugar a las regiones en las cuales generalmente la palabra pobreza es normal. La ley de coparticipación vendría a sanear la brecha que existe entre la Nación y las provincias, es decir busca fortalecer el federalismo, y así permitir el desarrollo regional, ya que es una realidad la distancia geográfica entre Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los distritos pobres como por ejemplo Santiago del Estero y Formosa los cuales son los que más la padecen.

Al no existir una ley de coparticipación nuestra Constitución es vulnerada. Los gobiernos de turno estarían ejerciendo una actividad discrecional arbitraria ya que son ellos quienes no estarían acatando así la Constitución Nacional. Buscan centralizar todo lo recaudado, no realizando una distribución equitativa con las provincias. Esto genera que las más pobres sean las más perjudicadas, ya que se generan problemas de equidad, justicia, desintegración y desigualdad.¹⁷

Spisso (2009) dice que el derecho de propiedad ha sido vulnerado por actos arbitrarios de la Nación al no cumplir con la Constitución Nacional. No se han realizados los hechos de reparto equilibrados de los tributos internos entre esta y la Provincia y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En consecuencia las provincias resultan perjudicadas por las concesiones contrarias a la ley que ha realizado el Gobierno Nacional a lo largo de los años, puesto que estas quedan privadas de percibir el 34 % establecido para ellas. Debido a esto la potestad tributaria termina siendo violada. Es así como la actividad discrecional de la Administración Pública resulta arbitraria, ya que debe ser ejercida discrecionalmente pero respetando siempre

¹⁷ Hernandez,A. “La coparticipación impositiva federal”.LL. AR/DOC/359/2010.

la ley fundamental. En consecuencia las provincias al verse vulneradas en su 34% se han protegido tomando recaudos arbitrarios en cuanto a su potestad tributaria, como es el caso de la Provincia de Buenos Aires que ha tomado e implementado políticas que van en contra del derecho de propiedad y defensa en juicio; esto se ha extendido a otras provincias y también a la Ciudad Autónoma De Buenos Aires; en esta se producen muchos casos de arbitrariedad fiscal, lo cual da lugar a la evasión fiscal¹⁸.

La mayoría de las provincias al verse afectadas por la coparticipación necesitan de una ley que sea distributiva y equitativa. La arbitrariedad en estos casos figura como una burla a los mandatos constitucionales, y en simultáneo al ciudadano común. La misma nace del mal manejo que poseen los gobiernos de turno, quienes no han resultado ricos en instrumentos y medidas para establecer el federalismo en la Argentina. Esto hace que las autoridades nacionales y provinciales tengan el mando fiscal y político concentrado en un solo lugar, lo que resulta totalmente discrecional y arbitrario. Por lo tanto, al no existir una ley de coparticipación donde el sistema sea transparente (es decir dictada por un acuerdo entre la Nación y las provincias en conjunto) la situación seguirá siendo la actual, es decir el poder central se queda con los recursos generados por las provincias y los distribuye según sus criterio; la distribución es mínima, ya que se encuentra sujeta a acuerdos políticos y clientelismo. Para que nuestro país sea fiable y comience un desarrollo a nivel social, político, económico, institucional requiere la sanción de una ley de coparticipación federal de impuestos basada en criterios objetivos.

¹⁸ Spisso,R. “La arbitrariedad fiscal y el estímulo a la evasión fiscal”.LL. AR/DOC/3290/2009.

3.1.3 El control de discrecionalidad por parte del órgano judicial.

Siguiendo a Sesin (1994) en base a la división de poderes, cuando el juez controla el ejercicio de la discrecionalidad no reproduce en forma exacta el proceso lógico desarrollado por la Administración. El control judicial recae sobre una decisión administrativa ya dictada. Por esto, si existió un margen discrecional de libre apreciación a cargo de la Administración, no corresponde al juez revalorar y ponderar una elección ya realizada por la Administración, pues ello implicaría “administrar”, “sustituir” al órgano administrativo competente y vulnerar la división de poderes. No es lo mismo decidir que controlar lo previamente decidido por otro. Si no existe en el ordenamiento jurídico parámetro alguno para la emisión de un acto administrativo, no es posible controlarlo jurídicamente, pues no hay control sin parámetro, sin norma de conducta.

La tarea de los jueces no implica repetir el mismo ejercicio de la Administración, para llegar al mismo o a otro resultado, sino en verificar si en el ejercicio de su libertad decisoria la Administración ha observado o no los límites con los que el derecho acota esa libertad y si, finalmente, la decisión adoptada puede considerarse, en consecuencia, como una decisión racionalmente justificada.

El control que realiza el juez no lo autoriza a la creación de normas jurídicas, no desempeña función directa alguna en la creación de normas, correspondiéndole complementar con su doctrina el ordenamiento jurídico al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

Resumiendo, el control judicial implica fiscalizar una ponderación y una elección ya realizada, por lo que debe respetar el poder exclusivo de valoración otorgado a la Administración, y solo controlar cuando se sobrepasan los límites del mismo. Aun

cuando existan varias soluciones aceptables o razonables, no corresponde al juez sustituir una por otra, sino solo controlar que el criterio adoptado por la Administración tenga su propia sustentabilidad en el marco de la juridicidad. Esto quiere decir que quien controla no puede imponer su propio punto de vista acerca de lo que es más razonable, sino solo verificar si la lógica y la ponderación ya efectuadas por la Administración se ajustan a pautas objetivas aceptables, aun cuando fueren opinables.

Para este autor, la discrecionalidad es una modalidad de ejercicio que el orden jurídico confiere a quien desempeña la función administrativa para que, mediante una apreciación subjetiva del interés público comprometido, complete con creatividad el ordenamiento en su concreción práctica, seleccionando una alternativa entre varias igualmente válidas para el derecho. Su cometido trascendente es agregar un elemento nuevo a ese ordenamiento.

Según Dromi (2009), en todos los casos la Administración debe actuar conforme a un debido proceso de razonabilidad, investigando, comprobando, verificando, apreciando y juzgando los motivos determinantes de su decisión. Por esto es ilegítimo que la Administración invoque en sus decisiones principios superiores de utilidad pública, utilidad general, utilidad común, interés público, etc, sin la comprobación de su veracidad.

Estas cláusulas estándar, que incluye el legislador mediante fórmulas elásticas más o menos vagas, confieren al administrador un flexible arbitrio imperativo, pero en todos los casos las causas que determinan la creación del acto deben ser razonables.

La actividad discrecional, debe desarrollarse conforme a Derecho. Si bien se desenvuelve en una esfera de libre predeterminación legal, no escapa al principio de

juridicidad. La jurisprudencia ha establecido que “a partir de la juridización de la discrecionalidad, su control judicial deriva como una consecuencia lógica, habida cuenta de que ese control se realiza, justamente, por medio de un juicio de valor en el cual se mide el grado de adecuación de la conducta administrativa a la juridicidad” (CNFContAdm, Sala I, 21/05/02, “Lopez, Alejandro c/Estado Nacional”).

Los límites a la discrecionalidad se diferencian de las facultades regladas. Aquéllos constituyen limitaciones más o menos elásticas, vagas, imprecisas, necesitadas de una investigación en el caso concreto, a fin de determinar su transgresión. En cambio, en la violación de las facultades regladas es habitualmente más clara la transgresión, al resultar de la mera confrontación del acto con la ley. Las regulaciones directa, indirecta y residual son límites concretos. Los principios que restringen la discrecionalidad son límites relativos o elásticos.

Los límites a la actividad administrativa discrecional son de dos tipos: límites jurídicos relativos aunque inmutables e invariables (razonabilidad, buena fe, finalidad, igualdad) y límites técnicos, concretos, pero mutables y variables. Estos límites determinan el campo de acción de la discrecionalidad administrativa; en consecuencia, dicha actividad puede ser controlada jurisdiccionalmente para establecer si ha traspasado o no tales límites, es decir, para determinar si la actividad se desarrolló dentro del ámbito discrecional lícito o si excedió sus límites e ingresó en lo ilícito.

El resto de la actividad discrecional, sin límites técnicos o jurídicos, constituye la oportunidad, mérito o conveniencia social, económica, política, ética, etc., de la actividad administrativa.

Los límites jurídicos son los impuestos al poder discrecional que pueden considerarse principios generales del derecho, es decir, los principios fundamentales que no están

escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas. Ellos son la razonabilidad, la finalidad, la buena fe, la igualdad); en cuanto a los límites técnicos, la actividad administrativa en muchos aspectos es sustancialmente técnica. La discrecionalidad que las normas jurídicas otorgan al administrador no significa que éste deba o pueda actuar en contra de las reglas técnicas cuando ellas sean claras y uniformes; deben fundarse en reglas, criterios y principios técnicos, no jurídicos, de los que la Administración no tiene ninguna facultad para apartarse.

Los motivos técnicos se aprecian como necesarios para la creación de una norma o acto.

La doctrina y jurisprudencia nacional, han reflejado los avances provenientes del derecho comparado respecto a la evolución operada en otros países en lo que hace al control de la discrecionalidad administrativa o mejor dicho, del ejercicio de la discrecionalidad.

Bastaba que la Administración invocara la presencia de facultades discrecionales para enervar el control judicial, abdicando los jueces, en muchas oportunidades, de la potestad de revisar los actos administrativos provenientes de facultades discrecionales. Sin embargo, de a poco, se ha dado pie a una ampliación del alcance de ese control.

Un acto administrativo es legítimo cuando está de acuerdo con el ordenamiento jurídico. El control de legitimidad que ejerce el Poder Judicial sobre la Administración abarca no sólo los aspectos reglados sino también la porción discrecional de la actividad administrativa. Un acto administrativo fruto de un ejercicio viciado de la discrecionalidad, es ilegítimo.

¿Cómo se controla la discrecionalidad? Claramente lo que es ajeno al control judicial es lo que se denomina el núcleo interno de la discrecionalidad. La elección de una posibilidad entre dos o más igualmente justas, nunca compete a los jueces, sino a la Administración. Sin embargo, subsisten los poderes de los tribunales judiciales para penetrar en el juzgamiento de la discrecionalidad cuando los órganos administrativos incurrir en el vicio de la irrazonabilidad o arbitrariedad, pues va de suyo, que en tal caso, no se habrá elegido entre dos o más posibilidades igualmente justas.

Existen ciertos límites jurídicos para el ejercicio del poder discrecional de la Administración, y el Poder Judicial debe determinar si esos límites, en el caso concreto, han sido violados o no. Ellos son:

- 1) Razonabilidad: la decisión “discrecional” del funcionario es ilegítima, a pesar de no transgredir ninguna norma concreta y expresa, si es irrazonable. Esto sucede por ejemplo, cuando no se dan los fundamentos de hecho o de derecho que la sustentan, o bien no se tienen en cuenta los hechos acreditados en el expediente, o que son públicos y notorios; o se funda en hechos o pruebas inexistentes o no guarda una proporción adecuada entre los medios que emplea y el fin que la ley desea, o sea, que se trata de una medida desproporcionada, excesiva con lo que se desea lograr.
- 2) Arbitrariedad: un acto administrativo es arbitrario, cuando obedece al mero voluntarismo del funcionario, con total desapego del orden legal.
- 3) Finalidad: en el artículo 7, inciso f de la ley de procedimiento administrativo N° 19.549, establece como elemento principal del acto administrativo que “habrá de cumplirse con la finalidad que resulta de las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifiquen el acto, su causa y objeto”.

Si el órgano administrativo no cumple o lo hace sólo en apariencia con la finalidad que inspira la norma jurídica que lo habilita a actuar, entonces habrá obrado con “desvío de poder”. Se trata de un aspecto subjetivo muy difícil de acreditar, pero no se descarta su verificación mediante indicios y presunciones. Hay desvío de poder si el funcionario pretender beneficiarse con el acto administrativo que dicta. También si pretende favorecer a un tercero o perjudicarlo, por actuar o por decir, con ánimo de venganza. Pero también hay desvío de poder cuando no se pretenda sino beneficiar a la Administración, pero con una finalidad distinta a la querida por la ley (por ejemplo imponer multas de tránsito, por supuestas infracciones, con el fin de recaudar, y no con el objeto de preservar la seguridad de los ciudadanos).

4) Buena fe: a igual resultado se arriba si el órgano encargado del ejercicio de una potestad pública usa ésta de mala fe, utilizando artilugios o artimañas para llevar a engaño o error a un particular. Esta conducta aun cuando la facultad que se ejerciera en el caso fuera discrecional, es incompatible con lo que debe ser el ejercicio de la función administrativa.

5) Igualdad de trato: es una consecuencia de la garantía de igualdad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna. Por ejemplo, si la Administración sanciona en forma despareja a dos administrados que han cometido una infracción de policía, tal ejercicio empaña el ejercicio de una atribución discrecional. La exigencia de igualdad de trato importa que estemos en presencia de igualdad de circunstancias respecto de los sujetos involucrados. La ley debe ser igual para los iguales en igualdad de circunstancias.

6) Principios generales del Derecho: su respeto constituye un medio idóneo para lograr un control más efectivo de la discrecionalidad administrativa, ya que el sometimiento del Estado al principio de legalidad implica su sujeción a todo el

ordenamiento jurídico, incluida la Constitución, los tratados internacionales y todos los principios generales de derecho que de ellos emanan.

La misión del operador jurídico será en cada caso concreto establecer si la Administración ha violado alguno de estos límites. Si no hay tal violación, habrá de conformarse con la decisión administrativa, ya que el Poder Judicial no puede avanzar sobre el núcleo interno de la discrecionalidad. Si no se advierten vicios, no puede el juez sustituir el criterio de libre apreciación a cargo de la Administración. Si por el contrario, alguno de estos límites fuera transgredido, el acto es ilegítimo y podrá ser declarada su nulidad. (Orgaz, J y otrs., 2004)

Conclusión parcial del capítulo

En este capítulo se hizo alusión a las funciones de la administración pública; la misma se expresa a través de actos reglados o discrecionales.

La actividad discrecional es aquella en la cual la Administración Pública se encuentra autorizada por una norma jurídica, para que esta actúe con libertad, sin encontrarse sujeta a una ley ante algún hecho que implique o no la realización de algo, es decir la Administración tiene la potestad de resolver libremente sus actos sin estar sometida a determinadas reglas siempre y cuando tenga en cuenta el bien común y los principios del derecho. En cambio, la actividad es reglada cuando las decisiones de la Administración aparecen estrechamente vinculada a la ley, que al respecto contiene reglas que deben ser observadas.

En base a lo anteriormente expuesto, la Coparticipación Federal es una actividad reglada puesto que el ejercicio de ella se encuentra sometido a lo que dice la Ley de Coparticipación Federal (Ley 23.548).

Habiendo expresado la diferenciación entre las actividades que lleva a cabo la Administración, y habiendo catalogado a la Coparticipación Federal dentro de las actividades regladas, podemos concluir que no toda letra se respeta. Si bien se encuentra dentro de las regladas, podemos observar que ni el artículo 3 de la Ley 25.548 (distribución primaria), ni el artículo 4 de la misma Ley (distribución secundaria), es cumplido en la actualidad. Teniendo en cuenta que actualmente la proporción de distribución entre Nación y Provincias es de 75 % y 25 % respectivamente (aproximadamente), da cuentas claras sobre las modificaciones arbitrarias y sistemáticas que ha tenido la ejecución de la norma. Un ejemplo más de la diferencia entre lo escrito y la práctica, y una razón más para avanzar hacia una Ley justa, equitativa y objetiva.

Capítulo 4
El pronunciamiento de los jueces

4. El pronunciamiento de los jueces.

Introducción

En el presente capítulo se citan dos fallos importantes de los últimos tiempos en materia de Coparticipación Federal. El primero se denomina “Provincia de Córdoba c. Estado Nacional s/medida cautelar”, y el segundo “Intendente Municipal Capital s/amparo”.

4.1 CSJN. “Provincia de Córdoba c. Estado Nacional s/medida cautelar.” 24/11/2015¹⁹

La provincia de Córdoba solicitó que se dictara una medida cautelar para ordenar al Banco de la Nación Argentina que incorporara a la masa bruta de impuestos nacionales coparticipables dispuesta por la ley nacional 23.548 el 15% cuya detracción fue convenida en el “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales”, el 12/08/1992, y sobre esa base proceder al cálculo de la proporción que le correspondía. Asimismo y con el carácter de medida cautelar innovativa complementaria de la anterior, requirió un pago a la Provincia por el importe que considerara razonablemente adecuado, respecto de la suma reclamada que incluía los períodos posteriores al inicio del pleito.

Córdoba entablo la necesidad de una medida cautelar, debido que el Gobierno de la Provincia ha efectuado aportes económicos para cubrir el déficit de la Caja de

¹⁹ CSJN. “Provincia de Córdoba c. Estado Nacional s/medida cautelar. 24/11/2015.LL. AR/JUR/50615/2015.

Jubilaciones Pensiones y Retiros de la Provincia de Córdoba durante los ejercicios 2012 y 2013 que determinan una deuda acumulada de dicha Caja al 31 de diciembre de 2013. Todo ello ha determinado la sanción de la Ley 10.078 que difiere por seis meses el pago de la movilidad a los beneficiarios, postergación que repercute en los ejercicios 2013 y 2014 disminuyendo transitoriamente los aportes de la provincia a su Caja previsional. La medida debió adoptarse, ante la falta de acreditaciones del Estado Nacional, puesto que no hizo efectivo el reintegro del 15% demandado y tampoco abonó los compromisos previsionales para atender a las necesidades de la Caja provincial, concertados en el año 2011, y que han dado lugar a otro litigio ante la Corte.

Otro factor que se tuvo en cuenta fue la situación financiera de la provincia desde el mes de diciembre de 2013 debido al amotinamiento de los integrantes de la Policía de la Provincia de Córdoba que dejó la ciudad a merced de la delincuencia que asoló la ciudad de Córdoba durante la noche del 3 de diciembre y la mañana del 4. Ante la gravedad de la revuelta y la falta de auxilio oportuno por parte del Gobierno Federal, la provincia, sin apoyo financiero ordinario ni extraordinario de la Nación, debió afrontar con sus propios recursos las reparaciones de daños materiales millonarios ocasionados a la población y también tuvo que disponer el otorgamiento de un fuerte incremento en las remuneraciones del personal policial. En consecuencia la provincia eleva el piso de las negociaciones para todos los estamentos de los trabajadores estatales, a los que se les ha reconocido un aumento en sus salarios.

La CSJN decidió ordenar la medida cautelar al Estado Nacional que suspenda de manera inmediata los descuentos que se le efectúan a la Provincia de Córdoba, un 15% sobre fondos de la Coparticipación Federal de impuestos en virtud de la aplicación del art. 76 de la Ley 26.078, a partir de la declaración de

inconstitucionalidad de la norma referida en “Provincia de Santa Fe c. Estado Nacional”

4.2. CSJN. “Fallo Intendente Municipal Capital s/ amparo.” 11/11/2014²⁰.

En este fallo, el intendente de la ciudad de La Rioja interpuso acción de amparo para que sea declarada la inconstitucionalidad del incumplimiento de su provincia de dictar el régimen de coparticipación municipal. Este está dispuesto por los artículos 168 y 173 de la Constitución local y en el artículo 9 inciso g de la Ley 23.548 de coparticipación federal; además de estar presente en los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional. Este último fue introducido en la Constitución Nacional en el año 1994, según el cual cada provincia debe diseñar su propio modelo de coparticipación con los municipios.

El Tribunal Superior de Justicia de la provincia de La Rioja rechazó el amparo sosteniendo que la pretensión no podía prosperar porque no se atribuyó al poder judicial la edificación del régimen de coparticipación municipal, sino que se asignó esta tarea a la provincia.

Ante esto, el intendente municipal interpuso un recurso extraordinario federal en el que sostiene la arbitrariedad de la sentencia. Sostiene que su fundamentación es solo aparente ya que ha dejado de lado la aplicación de las normas federales que delimitan la autonomía municipal. Agrega la presencia de una cuestión federal respecto de la interpretación de los artículos 5 y 123 de la Constitución Nacional, y que el sistema de coparticipación de impuestos ha sido transgredido por la provincia y así se ha vulnerado el artículo 75 inciso 2 de nuestra Carta Magna y la Ley 23.548 de

²⁰ CSJN. “Intendente Municipal Capital s/Amparo. 11/11/2014.LL. AR/JUR/53176/2014.

coparticipación federal. Añade que La Rioja es la única provincia que no ha sancionado una ley de coparticipación de municipios.

Por otro lado el constituyente, a través del artículo 123 de la Constitución Nacional sostiene que las constituciones provinciales debían materializar el mandato de autonomía en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. Una autonomía que no tenga esta característica no sería una real autonomía municipal y solo quedaría reducida a una simple fórmula literaria vacía de contenido.

También es importante destacar que este mismo artículo enlaza el principio de la autonomía provincial a la capacidad financiera de los municipios para ejercerla.

El constituyente riojano estableció en dos artículos, las características del modelo de coparticipación municipal que impera en la provincia. En uno la Constitución establece la obligación de sancionar un régimen de coparticipación municipal con claras directivas. En el otro artículo se ocupa de la provisión de recursos municipales.

En conclusión, todo esto ha sido incumplido por los poderes constituidos de la provincia de La Rioja, quien ha omitido el dictado de una ley de coparticipación de fondos en los municipios, lesionando así el diseño establecido por el constituyente.

Es por esto que la Corte desestimó el argumento del Tribunal provincial según el cual la omisión del poder legislativo de La Rioja no podía ser objeto de una acción judicial por constituir una “cuestión política no justiciable”, se hace lugar al recurso extraordinario interpuesto y se deja sin efecto la sentencia apelada.

Conclusión Parcial

Los fallos citados son importantes para el presente trabajo. La primera jurisprudencia citada significó un destacado precedente en materia de reclamos de Coparticipación

Federal. Marco un antes y un después en el tema en cuestión, debido a que la Corte declaró inconstitucional la detracción del 15 % de la masa de impuestos coparticipables que la Nación retenía a las provincias, para destinar al financiamiento del sistema provisional.

Es importante destacar que este fallo tiene efecto retroactivo, debiendo el Gobierno nacional hacer reintegros desde el año 2006 en adelante a las provincias de San Luis, Santa Fe y Córdoba (esta última lo solicitó a través de una medida cautelar).

El precedente en cuestión resulta relevante al tema, primero porque no era esperado y segundo, porque da lugar a que la pretensión de las provincias, sea solicitada por las restantes.

El fallo exige que se reglamente un nuevo Pacto Federal Fiscal, y así se llegue a un nuevo régimen de distribución de recursos entre el Gobierno nacional y los gobiernos provinciales.

Este también exige que el Ejecutivo nacional se proponga negociar con las provincias un nuevo sistema de distribución de recursos.

El otro fallo es importante ya que revela una arbitrariedad manifiesta por parte de la provincia con respecto al principio de la autonomía municipal. No existe la misma si se priva a los municipios del sustento económico financiero indispensable para que presten aquellos servicios públicos inherentes a su autonomía institucional. La provincia transgrede el sistema de coparticipación de impuestos y así ha vulnerado el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional y la Ley 23.548 de coparticipación federal.

Por otra parte es importante destacar que la Corte Suprema subrayó la gravedad que ostenta la ausencia de la ley de coparticipación, al recordar que durante la Convención Constituyente Nacional de 1994 se señaló que correspondía la intervención federal de

la Provincia si no se asegura el régimen cualificado de la autonomía municipal en las provincias.

Conclusión.

El régimen de Coparticipación Federal de impuestos vigente se instituyó en Argentina en el año 1988 por medio de la Ley Federal 25.548 como consecuencia de tres situaciones principales, las cuales fueron la crisis de 1930, que tuvo un impacto contundente en las cuentas fiscales debido a la dependencia de la recaudación tributaria al comercio exterior; otra situación fue la expansión del gasto público y los potenciales riesgos del fenómeno de la doble imposición.

La Constitución Nacional de 1994 estableció que en el año 1996 debía existir un nuevo régimen de coparticipación federal, sin embargo en la actualidad se puede observar que el mismo se encuentra ausente, rigiendo la ley de origen mencionada en el párrafo anterior. Ante la ausencia de un régimen moderno sobre el tema en cuestión, Argentina posee una descentralización de los gastos, y una fuerte centralización de sus ingresos en la Nación, por lo que, para que esto funcione de manera adecuada se debe procurar una descentralización en la recaudación de impuestos, o una nueva ley que enuncie taxativamente los criterios objetivos de distribución.

En el presente trabajo, se observa que la coparticipación federal es una deuda del Congreso Nacional y sucesivos gobiernos nacionales para con las provincias. La Constitución Nacional en el artículo 75 inciso 2 establece claramente las bases para que esta sea equitativa y de desarrollo igualitario en todo el país, observando las diferencias de cada provincia y tratando de llevarlas al mismo nivel.

Actualmente la proporción vigente de coparticipación entre Nación y Provincias, ronda aproximadamente en 75/25, siendo el parámetro original 42/54, denotando claramente una falta progresiva y cronológica de equilibrio y racionalidad. Además,

este sistema es totalmente injusto, por no existir criterios objetivos de distribución, convirtiéndolo en uno de los más atrasados del mundo, y delegándole un poder arbitrario de distribución al Gobierno Nacional de turno. Si se lograra un sistema objetivo y justo, se solucionarían muchos problemas, y las provincias no estarían supeditadas a la Nación.

Una solución para esto, podría ser el cambio del sistema de coparticipación primaria, otorgándole racionalidad y equilibrio a los porcentajes de distribución entre la Nación y las provincias. ¿Y cómo se lograría esto?

En primer lugar, el artículo 75 inciso 2 de nuestra Carta Magna establece con carácter de Ley Convenio, tanto la creación como la modificación del régimen de coparticipación federal. Esto implica de manera indispensable la ratificación de cada legislatura provincial para crear o modificar un nuevo régimen. Esto es realmente un problema, e importa un impedimento casi insalvable para solucionar uno de los problemas más grande que tiene nuestro país, ya que no todas las provincias se verían beneficiadas por un nuevo régimen, y por ende no todas la ratificarían.

Para sortear este obstáculo, se debe proponer una reforma constitucional del artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional quitándole la categoría de Ley Convenio, para convertirla en una ley federal con requisito de mayoría agravada tanto para su aprobación como para su modificación, ya que las provincias se encontrarían representadas con voz y voto por medio de la Cámara de Senadores, que es a su vez la cámara de origen, haciendo prescindible la ratificación provincial. Esto permitiría ser consecuente con la naturaleza dinámica de la coparticipación federal, permitiendo modificarla al conseguir los 2/3 de los votos de ambas cámaras legislativas

nacionales. No puede ser que la política tributaria de un país entero pueda verse comprometida por una expresión negativa de una sola provincia.

Una vez modificada la Constitución Nacional, es necesario incorporar, más que porcentajes fijos de distribución, criterios objetivos que permitan un ajuste automático ante cambios de la coyuntura. Por esto es que con el presente trabajo, mi objetivo es proponer que el criterio de distribución se base en el PBI Nacional (Producto Bruto Interno), y en el porcentaje que cada provincia aporte al total del índice, dejando a su vez un fondo de recupero del 2% para provincias en condiciones desiguales, el 52% para el Estado nacional, y el 1% para el Fondo de Adelantos del Tesoro Nacional (ATN).

¿Cómo funcionaría?

Para acentuar la idea general, citaré un ejemplo; el PBI de Argentina durante el año 2015 fue de \$583,2 mil millones. En el caso de aplicar el criterio que propongo en el párrafo anterior, de ese monto, en primer lugar, se destinaría el 52% para el Estado nacional. En segundo lugar, un 2% será para el fondo de recupero destinado a provincias en condiciones desiguales. En tercer lugar un 1% para el Fondo de Adelantos del Tesoro Nacional. Y el 45% restante se repartiría entre el total de las provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires en razón del porcentaje que aporta cada una de ellas al PBI nacional. Por ejemplo, durante este mismo año testigo, Córdoba representó el 8% del PBI nacional, ese mismo porcentaje le correspondería sobre el 4%.

Se debe reivindicar y garantizar la remisión automática de los fondos para eliminar la arbitrariedad en el otorgamiento de la coparticipación federal.

También es necesaria la creación del Observatorio de Coparticipación Federal, proyecto presentado durante el año 2015 por la Senadora por Córdoba Laura Rodríguez Machado, donde miembros del Congreso Nacional den seguimiento a la ejecución de la nueva Ley de Coparticipación, para garantizar, por ejemplo, que ante la descentralización de competencias, funciones o servicios a las provincias se reasignen también los fondos.

• Bibliografía

Leyes:

- Constitución Nacional.
- Ley 23.548

Doctrina:

- Bazzán, V (2016). “Inconstitucionalidad e inconveniencia por omisión”.LL.
- Bidart Campos G. (1996) *Tratado Elemental de Derecho Constitucional. Tomo I*. Buenos Aires. Ediar.
- Bidart Campos, G. (2006) *Manual de la Constitución Reformada. Tomo I*. Buenos Aires. Ediar.
- Birdart Campos, G. (2008) *Manual de Constitución Reformada. Tomo III*. Buenos Aires. Ediar.
- Blough, R. (1957) *Aspectos fiscales del federalismo en política del federalismo*. Buenos Aires. Bibliográfica Argentina.
- Bulit Goñi, E. (1996). *Algunas consideraciones sobre el federalismo fiscal en la Reforma Constitucional*. Buenos Aires. Errepar.
- Cao, H. (2005) *Una nueva perspectiva sobre la Coparticipación Federal de Impuestos*. LL.
- García Vizcaíno, C (2016) *Manual de Derecho Tributario. Segunda Edición ampliada y actualizada*. Buenos Aires. Abeledo Perrot.
- Hernandez, A (2010). “La coparticipación impositiva federal”.LL.
- Lenardón, F (2013) *Convenio Multilateral. Propuestas para unificar criterios en el Régimen General*. Buenos Aires. Errepar.

- Levy Hara, J. (1999) *Consideraciones sobre la Nueva Ley de Coparticipación*. Córdoba. Talleres Gráficos de Masters SRL.
 - Linares Quintana S. (1989). *El poder impositivo y la libertad individual*. Buenos Aires. Alfa.
 - Lijphart, A (1991). *Las democracias contemporáneas*. Barcelona. Editorial Sudamericana.
 - Sagués, N. (2007). *Manual de Derecho Constitucional*. Buenos Aires. Astrea.
 - Spisso, R (2009). “La arbitrariedad fiscal y el estímulo a la evasión fiscal”.LL.
 - Zarza Mensaque, A. (2001) *Derecho Constitucional y Administrativo*. Segunda Edición Actualizada. Córdoba. Ediciones Eudecor.
- Jurisprudencia :
- CSJN. “Provincia de Córdoba c. Estado Nacional s/medida cautelar. 24/11/2015.LL. AR/JUR/50615/2015.
 - CSJN. “Intendente Municipal Capital s/Amparo. 11/11/2014.LL. AR/JUR/53176/2014.

ANEXO E – FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

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

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

Autor-tesista (<i>apellido/s y nombre/s completos</i>)	Betorz, Ricardo Manuel
DNI (<i>del autor-tesista</i>)	35.259.984
Título y subtítulo (<i>completos de la Tesis</i>)	Una mirada crítica sobre el sistema de coparticipación federal de impuestos
Correo electrónico (<i>del autor-tesista</i>)	manubetorz@hotmail.com
Unidad Académica (<i>donde se presentó la obra</i>)	Universidad Siglo 21
Datos de edición: <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial</i>	

<i>(en el caso que corresponda).</i>	
--------------------------------------	--

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

Texto completo de la Tesis <i>(Marcar SI/NO)[1]</i>	SI
Publicación parcial <i>(Informar que capítulos se publicarán)</i>	

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

Lugar y fecha: _____

Firma autor-tesista

Aclaración autor-tesista.

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:

certifica que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

Firma Autoridad

Aclaración Autoridad.

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

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