

COPARTICIPACIÓN FEDERAL. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL

ADRIANA RITA PARISE

Sumario: 1. Introducción. 2. Conceptualizaciones previas. 3. Antecedentes y evolución del sistema de coparticipación federal de impuestos. 4. Problemática de la constitucionalidad antes de la reforma de 1994. 6. El régimen constitucional. a. El mecanismo de las leyes convenio. b. Automaticidad en la remisión de los fondos. c. Cámara de origen: el Senado. d. Mayoría absoluta. e. Prohibición de modificación unilateral. f. Prohibición de reglamentación. g. Transferencias con recursos. h. Caducidad o denuncia del régimen. i. El nuevo régimen a sancionarse. 7. La composición de la masa coparticipable. a. Impuestos comprendidos. b. Excepciones. 8. Criterios de distribución de recursos. a. Criterios objetivos de reparto. b. Criterios de equidad. c. Criterios de solidaridad. d. Criterios prioritarios. 9. El organismo fiscal federal. 10. Incidencia de decisiones de política económica sobre la recaudación. 11. El problema de las retenciones a las exportaciones. 12. El régimen de coparticipación vigente. 13. Conclusión

I. Introducción

Nuestra Constitución Nacional en su art. 1º declara como forma de Estado la federal, respondiendo a una relación poder – territorio referida a la manera en que la capacidad de gobierno y coacción del Estado se distribuye en la geografía nacional por intermedio de una asignación definida de competencias.

El principio ordenador en el ámbito orgánico de la asignación de competencias territoriales se encuentra en el art. 121 (ex 104) de la Carta Magna que dispone que las provincias conservan todos los poderes que no han delegado expresamente en el gobierno federal. Se establece así el principio de la delegación de competencias originarias desde la periferia hacia el centro.

Al mismo tiempo, nuestros constituyentes se preocuparon por el fortalecimiento del Estado central, al que había que dotar de las mayores facultades que fuera posible, conforme lo aconsejaba Alberdi en sus "Bases", para quien había que fortalecer al Ejecutivo y al Gobierno central a través de las rentas, porque sin rentas no habría Gobierno ni Nación¹.

De esta manera, en el orden específicamente tributario, la Constitución "histórica" de 1853 adoptó un sistema de separación de fuentes impositivas² al diferenciar entre impuestos "directos" e "indirectos"³, confiriendo a la Nación la potestad única y no compartida de establecer derechos aduaneros de importación y exportación (arts. 4 y ex 67 inc. 1º), así como la atribución de sancionar impuestos directos sólo por tiempo determinado y en circunstancias de excepción vinculadas con la seguridad, la defensa, o el bien general del Estado (ex art. 67 inc. 2º), y considerando reservada por las provincias la atribución de establecer, en principio como regla general, impuestos directos e indirectos⁴ (art. 4º), prohi-

¹ Cfr. DALLA VIA, Alberto, "El sistema federal fiscal", en La Ley 1998-E, 1152.

² Sistema de coordinación financiera que procura asignar a cada centro de poder fuentes determinadas de recursos para su explotación exclusiva. Para mayor abundamiento sobre los principales sistemas de coordinación financiera adoptados por los países, ver GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas", LexisNexis, 2007, en Lexis Nº 5604/003034.

³ El impuesto directo grava una manifestación inmediata de riqueza (por ejemplo: el impuesto inmobiliario, los bienes inmuebles; el impuesto a los réditos o ganancias, los sueldos, intereses, honorarios, alquileres, etc.) en tanto que el indirecto afecta una manifestación mediata (los gravámenes al consumo, por ejemplo, de los alimentos, cigarrillos, etc.). Generalmente se considera que el impuesto indirecto es trasladable, ya que quien lo debe pagar puede "recuperarlo" (por ejemplo, del comprador del bien consumido). Esta distinción no es hoy pacíficamente aceptada, ya que el impuesto a los réditos de las empresas o a los capitales (de tipo directo) bien puede trasladarse también de hecho al costo de los productos que aquéllas elaboran.

⁴ Si la Nación sólo podía establecer impuestos directos por excepción y en circunstancias excepcionales, fácil era deducir que la regla general era que tal competencia era en principio de las provincias, conforme surgía del principio general del ex art. 104 (hoy 121) de la Constitución Nacional, conforme al que: "Las Provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal" (texto de 1853). Como la Constitución histórica nada decía en referencia a los impuestos indirectos, fácil era también deducir y de acuerdo con el mismo principio del ex art. 104 (hoy 121) que eran de competencia provincial.

biéndoles establecer gravámenes aduaneros (arts. 9 a 12, ex 67 inc. 1º, ex 104 y ex 108) o gravámenes directos que hayan sido legítimamente establecidos por la Nación mientras dure su temporalidad (arts. ex 67 inc. 2º, ex 104 y ex 108).

"En la etapa fundacional, cuando el Estado nacional era muy pequeño, limitado a sus deberes esenciales de defensa, seguridad y justicia, los derechos de importación y exportación bastaban para sostener los requerimientos del fisco, tanto más ello cuando el modelo agroexportador asentado sobre las riquezas de la Pampa Húmeda, los ferrocarriles y la Aduana de Buenos Aires daba plena satisfacción a esas necesidades, atribuyéndose a las provincias la facultad de recaudación de los denominados impuestos 'internos' por oposición a los impuestos 'externos' derivados del comercio exterior (...). Sin embargo, a medida que los requerimientos fiscales fueron aumentando, el Estado federal vio la necesidad de ampliar los límites de sus facultades recaudatorias. Con motivo de la crisis de 1890, el posterior gobierno del Presidente Carlos Pellegrini estableció impuestos indirectos al consumo en el orden federal. Esa categoría de impuestos hasta esa fecha sólo era percibida por las provincias, como consecuencia de la letra constitucional que sólo permitía al Estado federal, en situaciones especialmente graves percibir impuestos directos por tiempo determinado. En su mensaje al Congreso, el Ministro Terry justificó la medida sosteniendo que si bien la norma constitucional no expresa la facultad de la Nación para percibir impuestos indirectos, tampoco la prohíbe expresamente, debiendo interpretarse que si la Nación y las provincias tienen facultades concurrentes para impulsar el desarrollo (arg. ex arts. 67 inc. 16 y 107, actualmente 75 inc. 18 y 125, Constitución Nacional), también deben ser concurrentes las facultades para recaudar a esos efectos. Desde entonces quedó consagrada, con la posterior convalidación legislativa y judicial, la tesis de la concurrencia a los efectos de los impuestos indirectos. Al aparecer el principio de la concurrencia de impuestos indirectos apareció también por primera vez el problema de la doble tributación o de la doble imposición que contraría el principio de separación de fuentes"⁵.

⁵ DALLA VIA, Alberto, *ob. cit.*, *loc. cit.* Cabe aclarar que el autor citado, en el párrafo cuarto del texto transcrito, en realidad expresa: "Esta categoría de impuestos

Para superar dicho desajuste entre la norma y la realidad y las consecuencias desfavorables para la economía nacional originadas en la múltiple imposición, así como la necesidad de lograr la coordinación de las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias⁶, aparecieron los denominados sistemas de "coparticipación federal", que en el caso de nuestra Constitución Argentina no se manifestaron como el modelo originario de reparto impositivo adoptado por el constituyente sino como una verdadera patología resultante de la no aplicación o del mal funcionamiento del primero⁷.

2. Conceptualizaciones previas

Previo a iniciar el desarrollo del presente trabajo, considero de utilidad precisar el significado de los conceptos que se reiterarán a lo largo

hasta esa fecha sólo era percibida por las provincias, como consecuencia de la letra constitucional que sólo permitía al Estado federal, en situaciones especialmente graves percibir impuestos *indirectos* por tiempo determinado" (el subrayado me pertenece). Entiendo que se trata de un error material, ya que la Constitución "histórica" de 1853 sólo habilitaba al Congreso a imponer contribuciones directas por tiempo determinado y en circunstancias excepcionales (cfr. ex art. 67 inc. 2), nada decía expresamente respecto de los impuestos indirectos, habiendo quedado consagrada con posterioridad la tesis de la concurrencia en su percepción. Además, dicha interpretación resulta la más acorde con el hilo argumental del referido autor.

⁶ Dicha necesidad había sido puesta de resalto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 28/09/1927, en la causa "Sociedad Anónima Simón Mataldi Ltda. v. Provincia de Buenos Aires" (Fallos 149:260), en la cual nuestro Máximo Tribunal declaró que "no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales".

⁷ Cfr. DALLA VIA, Alberto, ob. cit., loc. cit..

del presente y cuyo verdadero sentido y alcance resulta de importancia a los fines de una cabal comprensión del tema bajo análisis:

Desde el punto de vista económico, se produce una *doble o múltiple imposición*, independientemente del nomen juris de cada uno de los tributos⁸, cuando determinada manifestación de capacidad contributiva del mismo sujeto es gravada dos o más veces⁹.

Dicha superposición de tributos trae aparejados indeseables efectos económicos (encarecimiento de costos y precios) y origina asimismo multiplicidad de administraciones tributarias, con mayor onerosidad recaudatoria y molestias a los contribuyentes.

En nuestro país, la libertad impositiva de las provincias y la atribución de facultades cada vez mayores en el orden nacional quebraron la uniformidad tributaria respecto de objetos gravados por otro centro de poder, originando los referidos problemas de múltiple imposición, que fueron mitigados por el instituto de las *leyes de coparticipación impositiva*.

Es así que "de los diversos sistemas posibles de coordinación financiera interjurisdiccional (tales como concurrencia de fuentes, separación de fuentes, alícuotas adicionales, asignaciones o transferencias) la Constitución ha formulado una concreta opción por la coparticipación (...). La *coparticipación* es aquel sistema en el cual una sola jurisdicción recauda los impuestos, participando a las restantes de un porcentaje de los recursos. Las otras partes se comprometen a no gravar las mismas fuentes"¹⁰.

⁸ Lo contrario implicaría que por tratarse de simples nombres distintos se entendiera que no se ha configurado el fenómeno, en discordancia con la realidad económica.

⁹ Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., LexisNexis, 2007, en Lexis N° 5604/003236.

¹⁰ MONTBRUN, Alberto, "Recursos Provinciales", en "Derecho Público Provincial v. Municipal", La Ley, Volumen I, 2ª edición actualizada, Buenos Aires, 2004, Capítulo X, págs. 245 y 246. La coparticipación de impuestos ha sido caracterizada por Miguel Ángel Asensio como "la cesión o delegación concertada de facultades fiscales de los niveles subcentrales a favor de un nivel superior a cambio de recibir una parte o prorrata del total recaudado por aquél, de acuerdo a criterios o pautas preestablecidas de carácter devolutivo, redistributivo u otras" (citado por Valdez, Carlos Hugo, "El Estado Federal Argentino", en "Manual de Derecho Constitucional", Ed. Advocatus, Tomo I, 2ª edición actualizada, Córdoba, 1995, Capítulo VII, pág. 259).

“La coparticipación (distribución de una masa de recursos entre varios centros de poder, como la Nación, las provincias y las municipalidades) puede ser establecida por ley unilateral (...), o, más comúnmente, recurriendo a la figura de las leyes-convenio (...). La expresión “*leyes-convenio*” o “*leyes-contratos*” se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada por el Congreso Nacional, se la entiende como una propuesta a la cual las provincias deben adherirse por medio de las legislaturas locales, de suerte que el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos, y distribuye la recaudación entre las provincias adheridas, comprometiéndose éstas a no sancionar -por sí ni por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones- tributos locales análogos a los coparticipados. Es decir, las provincias adheridas renuncian a sus atribuciones de recaudación y legislación en lo atinente a los gravámenes comprendidos en el régimen de coparticipación. Las provincias no adheridas, en principio, gozarían de atribuciones para establecer y recaudar esos gravámenes dentro de sus propias competencias territoriales, pero no tendrían derecho a parte alguna de la recaudación del gobierno nacional efectuada por las leyes-convenio. La *distribución primaria* consiste en la primera asignación de recursos regulada; por ejemplo, la prevista entre la Nación, por un lado, y al conjunto de las provincias y la ciudad de Buenos Aires por el otro (...). En cambio, la *distribución secundaria* corresponde a la que se efectúa dentro de cada una de las tres jurisdicciones mencionadas, v.gr., asignándole porcentajes a cada una de las provincias (...)¹¹.”

3. Antecedentes y evolución del sistema de coparticipación federal de impuestos

Tal como referimos en la introducción al presente trabajo, con la creación, a nivel nacional, de los impuestos internos (indirectos al consumo) en el año 1891, que coexistieron con análogos tributos provinciales existentes y con los que se fueron creando con posterioridad, comenza-

¹¹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., en Lexis N° 5604/003236.

ron los problemas de superposición tributaria, que se fueron agudizando con el transcurso del tiempo.

Los impuestos internos provinciales se cobraban en la etapa primaria o manufacturera, convirtiéndose, parcialmente, en impuestos a la salida de las mercaderías, frutos o productos de las provincias productoras, lo cual condujo al establecimiento de aduanas interiores. Por lo demás, tales tributos fueron utilizados como instrumentos discriminatorios según el origen de los productos, en clara trasgresión a las disposiciones de los arts. 9, 10, 11 y ex 108 (hoy 126) de la Constitución Nacional.

Así las cosas, y a fin de impedir la múltiple imposición, el Poder Ejecutivo remitió al Congreso, en septiembre de 1934, un proyecto de unificación de impuestos internos, que fue aprobado, convirtiéndose en la ley 12.139, que entró en vigor el 1° de enero de 1935, estructurada sobre la base de la figura de la “ley-convenio”, que exigía la adhesión de las respectivas provincias, para que tengan derecho a participar en el producto de la recaudación del impuesto nacional, comprometiéndose a derogar los impuestos internos provinciales y a no establecer en el futuro gravámenes comprendidos en el régimen.

Complementaria y contemporáneamente con la sanción de la referida ley 12.139, el Congreso Nacional sancionó la ley 12.143, del impuesto a las ventas, y la ley 12.147, que prorrogó la vigencia del impuesto a los réditos (creado por decreto del gobierno provisional del 19 de enero de 1932). En ambas normas, la Nación, unilateralmente, participó de la recaudación de dichos impuestos a las provincias y al municipio de la ciudad de Buenos Aires. Con la sanción de la ley nacional 12.956¹² se implementó un régimen estable que amplió la masa de impuestos coparticipables, con la inclusión del impuesto a las ganancias eventuales y beneficios extraor-

¹² Dicha norma disponía una distribución primaria del 79% para la Nación y 21% para las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, de la recaudación del impuesto a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios. La distribución secundaria entre las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires correspondía: un 19% de acuerdo a estos índices: 30% por población, 30% según los gastos presupuestados, 30% según los recursos percibidos el año anterior y 10% según la recaudación dentro de la jurisdicción de cada provincia de dichos tributos; y el 2% restante de la distribución secundaria, en relación inversamente proporcional a la población.

dinarios, y aumentó la distribución para los otros entes (provincias y municipio capitalino).

Luego, la ley 14.060 de 1951, que creó el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, instrumentó un particular régimen de participación a las provincias, utilizando un sistema devolutivo, según el origen de sus fuentes generadoras, determinado por la radicación territorial de los bienes sujetos al gravamen.

La ley 12.139 caducó en 1954 y se la reemplazó por la ley nacional 14.390, que rigió desde 1955 hasta 1972. A su vez, la ley 12.956 fue reemplazada por la ley nacional 14.788¹³, que estuvo en vigencia desde 1959 hasta 1972.

Posteriormente, los regímenes de las leyes 14.060, 14.390 y 14.788 fueron reemplazados por la ley 20.221, vigente desde el 1º de enero de 1973, con modificaciones (leyes 20.633, 22.006, 23.030), hasta el 31 de diciembre de 1984.

Dicha ley 20.221, de coparticipación de impuestos nacionales, en el art. 1 prescribió, como masa coparticipable, el producido de los siguientes impuestos: a los réditos, ganancias eventuales, tierras aptas para la explotación agropecuaria, regularización patrimonial, posición neta de divisas, parque automotor, ventas, venta de valores mobiliarios, internos, adicional a los aceites lubricantes y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

En el art. 2 se indicó como distribución primaria un 48,5% en forma automática a la Nación, un 48,5% en forma automática al conjunto de las provincias que se adhirieran, y el 3% restante, en forma automática también, a un Fondo de Desarrollo Regional.

El art. 3 ordenó como distribución secundaria entre las provincias: a) en forma directamente proporcional a la población, un 65%; b) en forma

¹³ La ley 14788, de coparticipación federal del producido de impuestos, estableció una distribución primaria que aumentaba la participación provincial anualmente. La distribución secundaria distinguía un 75% sobre la base de una tercera parte por cada uno de estos indicadores: población de cada provincia, recursos percibidos por cada provincia y monto de los gastos realizados por cada provincia, y el 25% restante en partes iguales para todas las provincias. La Nación, de su parte correspondiente, debía entregar un 6% a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

inversamente proporcional a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, un 25%; y c) en forma inversamente proporcional a la densidad de población entre las provincias que no alcancen el promedio del conjunto de las provincias, un 10% de cada provincia.

El art. 4 disponía que la brecha de desarrollo de cada provincia era la "diferencia porcentual entre su nivel de desarrollo y el correspondiente al área que comprende a la Capital Federal y a la Provincia de Buenos Aires. Para la determinación del nivel de desarrollo de cada provincia se aplicará el promedio aritmético simple de los siguientes índices: a) calidad de la vivienda, según surja del último censo nacional de viviendas; b) grado de educación de los recursos humanos, según surja del último censo nacional de población; c) automóviles por habitante, correspondientes al año del último censo nacional de población".

Por el art. 11 se creó la Comisión Federal de Impuestos, con especiales atribuciones sobre la interpretación y aplicación de la ley, y con participación de personas especializadas en materia impositiva, en representación de la Nación y de cada una de las provincias adheridas.

El art. 126 instituyó el Fondo de Desarrollo Regional, cuyo objetivo era "financiar inversiones en trabajos públicos de interés provincial o regional, destinados a la formulación de la infraestructura requerida para el desarrollo del país, incluyendo estudios y proyectos"¹⁴.

Entre 1985 y 1987, al no ratificarse la ley anterior, se produjo un vacío legal, durante el cual se continuaron coparticipando los impuestos nacionales con el consentimiento tácito de las provincias, rigieron algunos decretos y hasta se llegó a suscribir un convenio financiero transitorio entre los poderes ejecutivos.

Finalmente, se dictó la ley 23.548, última ley de coparticipación, que entró en vigor el 1º de enero de 1988 y estatuyó un "régimen transitorio de distribución". Preveía su vigencia hasta el 31 de diciembre de 1989, aunque se contempló la prórroga automática "ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente" (art. 15).

¹⁴ Cfr. HERNÁNDEZ (H), Antonio María, "Federalismo, autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, págs. 48/51.

Sin embargo, la ley-convenio básica de coparticipación federal, la 23.548, ha sufrido tantas modificaciones ("parches") que actualmente su versión original es prácticamente irreconocible¹⁵. Tanto es así que la ley 24.130, que ratificó el acuerdo del 12 de agosto de 1992 entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales ("Pacto Fiscal I"), suspendió desde el 1° de septiembre de 1992, en lo que se opusiera a ese acuerdo, la aplicación, entre otras, de la ley 23.548.

Las provincias que se abstienen de ejercer parcialmente sus facultades tributarias están sujetas, por el art. 2 inc. b, de la ley 23.548, a un sistema que permite extraer tributos de la masa coparticipable para distribuirlos por otros regímenes de distribución (las leyes 23562, arts. 7 y 8, y 23.658, arts. 38 a 40, no incluyeron a todas las jurisdicciones). La Nación suele imponer a las provincias exigencias complementarias para participar en la distribución del producto de la recaudación, como el art. 37 de la ley 23.763, que prorrogó la vigencia de la ley 23.562, subordinando el derecho de las provincias a la adhesión a las leyes de reforma administrativa y económica (leyes 23.696 y 23.697), además de las medidas de contención del gasto público. El art. 40 de la ley 24.073, vigente desde el 13 de abril de 1992, estatuyó porcentajes específicos de distribución de lo recaudado por IG, luego modificados por dec. 879/1992 y normas posteriores, al igual que la ley 23.966 en cuanto al IBP.

La ley 23.548 contempló que la masa de fondos a distribuir estuviera integrada por el producto de la recaudación de "todos los impuestos nacionales", pero con excepciones tan importantes como los derechos de importación y exportación, aquellos cuya distribución entre la Nación y las provincias "esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación", ciertos impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica (art. 2). Del monto total coparticipable asignó el 42,34% en forma automática a la Nación; el 54,66% en forma automática al conjunto de provincias adheridas (conforme a los porcentajes que especificó por provincia en el art. 4); el 2% en forma automática

¹⁵ Según Antonio María Hernández (h), "para comprender el resultado de las modificaciones operadas sobre el sistema de la ley 23.548, basta mostrar que las provincias dejaron de percibir, entre 1992 y 1995, la suma de 13.800.000.000 pesos, que les hubiere correspondido por la aplicación de la ley" (Hernández (h), Antonio María, *ob. cit.*, págs. 53/54).

para el recupero del nivel relativo de las provincias de Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz; y el 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias (art. 3). El Banco de la Nación Argentina debe transferir automáticamente a cada provincia y al citado Fondo de Aportes el monto de recaudación respectivo diariamente, sin percibir retribución alguna (art. 6). Provincializada Tierra del Fuego, se le asignó el 0,388% (dec. 2456/1990), bajando a 41,95% lo atribuido a la Nación. El dec. 702/1999 elevó la participación de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur al 0,70% del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2 de la ley 23.548 y modif.. El dec. 705/2003 fijó a partir del 1° de enero de 2003 la participación que le corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por la aplicación del art. 8 de la ley 23.548 y modif. en el 1,40% del monto total de lo recaudado por los gravámenes establecidos por el art. 2 de esa ley.

Pese a que las provincias asumen -por sí y por las municipalidades bajo su jurisdicción- la obligación de no gravar con impuestos locales, análogos a los coparticipados, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de los productos sujetos a esos impuestos, el art. 9 de la ley 23.548 establece cuantiosas excepciones: v.gr.: impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria; sobre los ingresos brutos; sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores; de sellos; a la transmisión gratuita de bienes; tasas retributivas por servicios prestados; etcétera. Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral pagan el impuesto sobre los ingresos brutos en una única jurisdicción (art. 9, ap. 1, de la ley 23.548).

El art. 7 de la ley 23.548 estatuye una cláusula de garantía, por la cual el monto a distribuir a las provincias no puede ser inferior al 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración central, "tengan o no el carácter de distribuibles por esta ley". No obstante, hay dificultades para definir los recursos no coparticipables, como las contribuciones parafiscales, los recursos coparticipados por regímenes especiales a los que no se adhirieron todas las provincias.

El incumplimiento de las obligaciones asumidas dentro del marco de la ley 23.548 y modif. hace pasibles a las provincias de una doble sanción: 1) no acatada la decisión firme de la Comisión Federal de Impuestos -a cuya constitución se refiere el art. 10 de la citada ley-, que declara a un impuesto local incompatible con el régimen de coparticipación, dicho or-

ganismo debe ordenar que se le suspenda a la provincia incumplidora la distribución del impuesto nacional análogo al local impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión (art. 13 de la citada ley); 2) los contribuyentes quedan legitimados para promover la repetición del impuesto local, juzgado incompatible con la Ley de Coparticipación (art. 14 de la citada ley).

El dec. 559/1992, del 31 de marzo de 1992, dispuso que la masa de fondos a distribuir del art. 2 de la ley 23.548 era la "resultante de deducir de la recaudación total, el monto de los gastos vinculados directa o indirectamente a su percepción". Quedaban comprendidos en esta disposición todos los tributos que recaudaba la D.G.I., cuyo producto fuera distribuido con afectación específica, a tenor del dec. 701/1992, del 27 de abril de 1992.

Los citados decs. 559 y 701 de 1992 quedaron derogados a partir del 1º de setiembre de 1992, conforme a lo convenido en el Acuerdo entre la Nación y las provincias vinculado con la materia, del 12 de agosto de 1992, ratificado por ley 24.130¹⁶. Este acuerdo tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1993, aunque se lo prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1995.

En el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993 (B.O. 02/09/1993), denominado "Pacto Fiscal II", se acordó prorrogar hasta el 30 de junio de 1995 la vigencia del "Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobernadores provinciales" del 12 de agosto 1992, ratificado por la ley 24.130, incluyendo las modificaciones del punto 8 del art. 2 del Pacto. Entre otros compromisos, se estipuló derogar el impuesto de sellos -salvo ciertas excepciones; modificar el I.I.B., previendo su sustitución por otro tributo; la uniformidad de valuaciones y alícuotas en los impuestos sobre las patentes de automotores o similares; transferir las cajas de jubilaciones al Sistema Nacional de Previsión Social; etc.¹⁷. El art. 5 de la ley 24.468 prorrogó hasta el 1º de abril de 1996 el cumplimiento de las cláusulas de ese Pacto, pendientes de

¹⁶ En dicho "Pacto Fiscal I" las provincias debieron ceder el 15% de la coparticipación para el pago de las obligaciones previsionales nacionales, asegurándose en cambio, un piso mínimo de 725.000.000 de pesos mensuales y la remisión de los recursos correspondientes del Fondo Nacional de la Vivienda, del Consejo Federal de Agua Potable y Saneamiento, del Fondo de Desarrollo Eléctrico del Interior y del Fondo Vial Federal.

¹⁷ A su vez, el gobierno nacional garantizaba a las provincias un piso mínimo de 740.000.000 de pesos mensuales.

implementación, en lo relativo exclusivamente a la materia tributaria. El art. 1 de la ley 24.699 prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1998 el cumplimiento de las cláusulas de tal Pacto, y el art. 2 de la ley 24.919 sustituyó en el texto de los arts. 2, 3, 4 y 5 de la ley 24.699, la fecha 31 de diciembre de 1998 por 31 de diciembre de 1999. El art. 11 de la ley 25.063 prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1999 los plazos establecidos en la ley 24.699 que se cumplían el 31 de diciembre de 1998.

El art. 17 de la ley 25.239 prorrogó los plazos establecidos en la ley 24.699 que se cumplían al 31 de diciembre de 1999, "de acuerdo a lo dispuesto por la ley 25.063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace al instituido por la ley 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero".

La ley 25.082 modificó el régimen de distribución de la Ley de Coparticipación, estableciendo una asignación específica para el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones hasta el 31 de diciembre del año 2000, cuando la recaudación promedio mensual de la masa de fondos a distribuir correspondiente al conjunto de las provincias supere la suma de \$ 920.000.000, "neto de las leyes 24.049 y 24.061, y hasta alcanzar la duodécima parte de la suma total destinada al financiamiento del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones". Esta modificación fue suprimida por la ley 25.570.

La ley 25.235 ratificó el acuerdo suscripto por gobernadores en ejercicio y gobernadores electos de las provincias con fecha 6 de diciembre de 1999, con el nombre de "Compromiso Federal". El art. 1 de dicha ley establece que las cláusulas referidas a medidas propuestas "que deben ser materia de tratamiento por el Congreso Nacional deben entenderse sólo como el derecho a peticionar, dejando plenamente a salvo las facultades institucionales de éste". El art. 4 de tal acuerdo prevé que "los recursos a transferir a las provincias durante el año 2001, serán el promedio mensual de lo recaudado coparticipable en los años 1998; 1999 y 2000", y que "la Nación garantizará una transferencia mínima mensual de 1.364 millones de pesos en el mismo período".

La ley 25.400 ratificó el acuerdo denominado "Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal" y su Addenda, ambos del 17 de noviembre de 2000.

La ley 25.570 ratificó el "Acuerdo Nación - Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de

Impuestos" celebrado entre el Estado nacional, los estados provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el 27 de febrero de 2002, proporcionando pautas para la coparticipación impositiva (con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2002, prorrogable automáticamente, siendo sus previsiones integrantes del régimen de coparticipación a que se refiere el art. 75 inc. 2, de la CN), y dejó sin efecto todas las garantías establecidas con anterioridad sobre los niveles a transferir por el gobierno nacional correspondientes a los regímenes de distribución de recursos nacionales coparticipables comprendidos en los arts. 1, 2 y 3 del acuerdo. Asimismo, dejó sin efecto, entre otros, los arts. 6 y 9 del "Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal", ratificado por la ley 25.400, el art. 4 de esta ley y los arts. 2 y 3 de la ley 25.082.

En 1993, la Nación, por dec. 114 (en cumplimiento del Pacto del 12 de agosto de 1993), derogó casi totalmente el impuesto de sellos en la jurisdicción federal e intentó impulsar su derogación en las jurisdicciones provinciales, y por otro decreto (937/1993) se otorgó un subsidio a los vendedores de ciertos bienes de capital, instando a las provincias a adherirse, aunque sea parcialmente, a las propuestas nacionales, so pena de que los productores de la jurisdicción serían privados de tal subsidio.

La ley 874 de la Ciudad de Buenos Aires (B.O. de esa ciudad del 30/9/2002) derogó a partir del 1º de enero de 2003 el art. 2 del decreto del P.E.N. 114/1993 y previó que la recaudación del impuesto de sellos capitalino se efectuara a nivel local de esa ciudad. Actualmente, este impuesto se rige por el Código Fiscal de la ciudad de Buenos Aires¹⁸.

4. Problemática de la constitucionalidad antes de la reforma de 1994

Desde su sanción y con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, los regímenes de coparticipación federal han recibido objeciones en cuanto a su constitucionalidad, en especial a la luz del principio según el cual los poderes constituidos no pueden alterar lo hecho por el poder constituyente.

¹⁸ Cfr. GARCÍA VIZCAINO, Catalina, ob. cit., en Lexis N° 5604/003236.

Las "leyes-convenio" –mecanismo utilizado para instrumentar los sistemas de coparticipación– no estaban contempladas en la Constitución histórica de 1853, de la que sólo surgía la división entre normas de fondo que correspondían al Congreso Nacional (art. ex 67 inc. 12, -hoy art. 75 inc. 12-, C.N.) y las normas de forma o de procedimientos que, por oposición, correspondían a las legislaturas locales.

La cuestión esencial, entonces, para juzgar la validez de los regímenes de coparticipación, era la determinación de si ellos implicaban una delegación del poder tributario de las provincias en favor del gobierno nacional, ya que la respuesta afirmativa sellaría la suerte de tales regímenes¹⁹.

En ese sentido, Giuliani Fonrouge, al analizar los caracteres del poder tributario, destaca la irrenunciabilidad como un rasgo distintivo de él, señalando que la aparente derogación de dicho principio, que ha querido verse en las llamadas leyes contratos de los impuestos en coparticipación, no es tal, ya que las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación el poder de gravar, sino la facultad de administrar y recaudar los tributos; y ello, en virtud de la ley sancionada por cada provincia, de modo que el sistema no deriva de una ley federal en sentido estricto, sino de leyes provinciales coincidentes en un mismo acto.

García Belsunce se expidió en favor de la constitucionalidad de los regímenes de coparticipación, juzgando innecesaria una enmienda de la Constitución, que no prohíbe tales leyes convenio, aunque no las considere del todo recomendables, debiendo, a su juicio, superarse los problemas derivados de la superposición tributaria por otros medios, en lugar de la unificación a nivel nacional.

En sentido contrario, Jarach se inclinó por la inconstitucionalidad de las leyes convenio, al afirmar que la participación de las provincias se agota con la adhesión al régimen de coparticipación, siendo exclusivamente la Nación la que modifica las leyes que regulan los impuestos coparticipados, sin ninguna intervención de las provincias, ni requiriendo de éstas su adhesión posterior. Concluye afirmando que los regímenes de coparticipación federal tributaria implican una delegación en blanco del poder fiscal de las provincias en favor del Estado federal.

¹⁹ Cfr. Sisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", LexisNexis Depalma, 2000, en Lexis N° 680/001672, a quien seguimos en este apartado.

Bielsa, al referirse al instituto, lo definió como una suerte de *modus vivendi*, al que se ha llegado por razones de conveniencia. Sostiene que las provincias no pueden hacer cesión del poder impositivo, y que esta cesión no es válida en el sistema constitucional nacional, y menos aún respecto de las Constituciones provinciales, en particular de aquellas que no atribuyen, expresamente, a los poderes públicos la facultad de ceder el poder impositivo.

Linares Quintana, por su parte, consideró que las leyes convenio instituidas en materia fiscal, en relación con impuestos tanto directos como indirectos, implican, por parte de las provincias, una renuncia al ejercicio de importantes aspectos de su poder impositivo, que relajan sensiblemente la autonomía provincial.

Casas entiende que la Constitución de 1853 no constituía un valladar insoslayable para la sanción de tales leyes convenio, ya que, en la búsqueda de la correcta inteligencia de las normas jurídicas, no sólo se debe computar la letra o dato histórico de su promulgación, sino también la dinámica cambiante de la realidad que está llamada a regular.

Para el profesor Germán J. Bidart Campos cabía realizar una distinción más sutil conforme a cada categoría de impuestos. De ese modo se inclinó por la constitucionalidad de las leyes convenio en cuanto se refieren a impuestos indirectos, en los cuales la competencia es concurrente entre la Nación y las provincias, ya que en tal hipótesis éstas no delegan su poder impositivo al Estado federal, sino que simplemente se abstienen de ejercerlo, y, a su vez, el gobierno nacional ejerce una competencia que le ha sido deferida por la Constitución. En cambio, en materia de impuestos directos, cuya competencia es en principio de las provincias y sólo excepcionalmente de la Nación (ex art. 67, inc. 2 -hoy art. 75, inc. 2-, C.N.), la inconstitucionalidad originada en el carácter permanente de tales tributos establecidos por la Nación -usurpando competencias provinciales-, aunque la permanencia se consiga a través de prórrogas sucesivas, no se sana con el régimen convencional de las leyes de coparticipación, en mérito a que el régimen de distribución de competencias entre el Estado federal y las provincias fijado por la Constitución no es susceptible de alterarse por acuerdos de partes -ya que se trata de materias en que no tienen competencia legítima-.

Finalmente, Spisso no comparte el criterio de que el sistema de las leyes convenio implique una transferencia de facultades que importaría

una renuncia de facultades no delegadas. "Tales leyes no comportan renuncia o cesión de competencias por parte de las provincias adheridas en favor del Estado federal, sino tan sólo una abstención de su ejercicio en determinados aspectos. Una de las obligaciones esenciales asumidas por las provincias adheridas consiste en no establecer impuestos locales análogos a los nacionales coparticipados, lo que no importa una renuncia impuesta a los gobiernos locales, sino sólo una simple abstención voluntariamente aceptada por éstos del ejercicio de atribuciones propias (...). Las disposiciones de las leyes de coparticipación federal son suficientemente claras en cuanto demuestran que, mediante ellas, la Nación, sin desconocer los poderes tributarios de las provincias, se limita a ofrecerles una parte del producido de los impuestos nacionales que integran la masa coparticipable, a cambio del compromiso asumido por las provincias de abstenerse del ejercicio de sus facultades impositivas en determinados aspectos"²⁰.

En síntesis, quienes defendieron la validez constitucional de los regímenes de coparticipación tributaria entendieron que las provincias estaban cediendo simplemente la potestad administrativa y recaudatoria de los tributos. En cambio, la mayoría que cuestionó la constitucionalidad de estos regímenes sostuvo que lo delegado por las provincias comprendía a la potestad tributaria en sí misma, referida a todos los elementos de la obligación tributaria, incluida la atribución de crear, modificar, y hasta suprimir los impuestos.

Sin embargo, dicho debate, de alto interés teórico, se tornó abstracto. Las provincias, que podrían haber denunciado el régimen, o derogado la ley local de adhesión al mismo, o simplemente cuestionado -como primigenio derecho- la validez constitucional de estos regímenes, ya que se trataba de sus atribuciones, no sólo no lo hicieron, sino que lo consintieron sin limitaciones ni reservas, ante lo cual, de haberlo eventualmente cuestionado con posterioridad, sus cuestionamientos podrían haber chocado con el obstáculo de los propios actos, o del voluntario sometimiento.

En cuanto a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, nunca decidió de manera expresa y concreta, ni se pronunció, con ese alcance, sobre la validez constitucional de estos regímenes (p. ej.: Fallos 183:160, 185:140, en La Ley, 14-68; 16-695; Fallos 242:280, 257:31, 300:805, en La

²⁰ Spisso, Rodolfo R., *ob. cit.*, loc. cit.

Ley, 112-606; 1978-D, 371, 1085 y 1136; Fallos 302:150, 308:2153, en La Ley, 1980-C, 257; 1987-D, 465; Fallos 310:2092, etcétera). Sin perjuicio de ello, en una oportunidad señaló, a manera de obiter dictum, en relación con la ley 12.956, de coparticipación de los impuestos nacionales a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios, en sentencia recaída en la causa "Madariaga Anchorena, Carlos Juan s/ Demanda de inconstitucionalidad" (21/11/58, Fallos: 242:280, en La Ley, 94-215), que el ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos, mediante acuerdos entre sí y con la Nación, no implicando esto que las provincias se hayan despojado de su potestad impositiva; habiendo calificado a estos acuerdos, poco después y con referencia a la ley de unificación de impuestos internos, de plausibles (6/11/61, "Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar", Fallos: 251:180).

De este modo, contra las relevantes opiniones técnicas que sostuvieron la inconstitucionalidad de los regímenes de coparticipación federal de impuestos, se alzó su sostenida pervivencia en el plano de los hechos, expresada en las leyes, en la aquiescencia jurisprudencial, y en la práctica institucional de medio siglo.

6. El régimen constitucional

Enmarcada en el contexto referenciado precedentemente, la ley 24.309, declarativa de la necesidad de la reforma constitucional, propuso entre los temas habilitados a tratar por la Convención Constituyente el "fortalecimiento del federalismo".

Es así que la Convención Constituyente elegida en consecuencia, en lo que interesa estrictamente a este trabajo, estuvo constreñida a tratar o no el tema de la "distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos" y dentro de él, específicamente, el de la "coparticipación federal" de impuestos.

Asumiendo la encomienda, la Convención Constituyente reformó el punto propuesto por la ley, modificando, en lo específico del federalismo fiscal, los incs. 1º y 2º del art. 75 y agregando un tercer inciso nuevo. Se refirió también al tema la Cláusula Transitoria Sexta.

El nuevo art. 75 inc. 2º de la Constitución Nacional ha quedado redactado de la siguiente manera:

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

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

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

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

No habrá 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 fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición".

Dicho régimen para la coparticipación federal de impuestos aún no se ha reglamentado, a pesar de la mandataria disposición de la Cláusula Transitoria Sexta²¹ de la Convención de 1994.

²¹ *Disposición Transitoria Sexta:* "Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2º del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán

De la lectura del inciso transcrito surgen, en principio, los siguientes comentarios:

- La parte final agregada al primer párrafo erradica la discusión sobre la validez constitucional de la coparticipación como forma de distribución vertical de la renta pública nacional, al declarar que los impuestos nacionales previstos en dicho inciso, directos e indirectos, son "coparticipables". Se convalida así la coparticipación.

Al respecto, Bulit Goñi se plantea dos interrogantes: 1. ¿Excluye otras formas de distribución de la renta pública? 2. La coparticipación ¿se consagra como potestativa, o como obligatoria?

En respuesta a la primera pregunta, dicho autor entiende que una respuesta terminantemente afirmativa podría aparecer apresurada e impropia de la interpretación jurídica y constitucional. No obstante, la meticulosidad con la que se han reglado diversos aspectos, indican que el constituyente habría pensado con marcada sujeción a la coparticipación ya conocida y tratado de convalidarla. Por lo tanto, si el día de mañana se decidiera aplicar alguna otra forma de distribución, será necesario previamente modificar la Constitución.

Con respecto a la segunda cuestión, advierte, en una primera impresión, que al decir la norma que los impuestos directos e indirectos "son coparticipables", parecería indicar que la coparticipación ha sido consagrada como autorización, no como obligación, es decir que los gravámenes podrían ser coparticipados o no. Sin embargo, de las expresiones usadas en el resto del inciso no quedan dudas sobre la obligatoriedad del régimen (ejemplificativamente, el autor cita las siguientes: "instituirá regímenes", "garantizando la automaticidad", "la distribución se efectuará", "será equitativa", "la ley tendrá origen", "no podrá ser modificada", etc.)²².

establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias".

²² BULIT GOÑI, Enrique G., "La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994", en La Ley 1995-D, 977.

- Se receptan algunos principios reguladores del tema ya existentes en la legislación vigente, y se incorporan otros nuevos. Así tenemos que se prevé la figura de la "ley convenio", mecanismo de la coparticipación que no puede fungir si no media un real acuerdo de las partes mencionadas: la Nación y las provincias. También se garantiza la "remisión automática de fondos", ya contemplada en la ley de coparticipación vigente. Además, el artículo dispone que la ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado, toda vez que las provincias están representadas en esta Cámara en forma pareja -a razón de tres miembros cada una- cosa que no sucede con la Cámara de Diputados de la Nación. Por último, establece una mayoría especial para la aprobación de la ley y creación de un organismo de fiscalización y control del sistema, integrado por todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires.

- Como novedad, se sienta el principio de la necesaria correspondencia entre las funciones y los recursos, estableciendo, la norma que no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires, en su caso.

A continuación se pasa a analizar en forma separada estos aspectos, en detalle y con mayor profundidad.

a. El mecanismo de las leyes convenio.

La vía de implementación de la coparticipación es una ley convenio²³, que debe cubrir recaudos distintos:

1. *Exigencias formales:* Según el párrafo segundo de este inc. 2º que analizamos, esa ley convenio -que instituirá regímenes de coparticipación de las contribuciones- ha de hacerse sobre la base de "acuerdos

²³ Recordemos que la ley convenio es un instrumento que tiene de ley, en cuanto enuncia del Congreso con todos sus atributos formales y sustanciales, y tiene de contrato, pues su vigencia está condicionada a la aceptación por ley de las provincias.

entre la Nación y las provincias”, lo que introduce una novedad normativa aunque no fáctica, y plantea dilemas interpretativos.

En primer lugar, si la formulación normativa se torna al pie de la letra desde un punto de vista formal, o como una simple directiva. En el primer supuesto el texto parecería conducir hacia algo semejante al “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobernadores” del 12 de agosto de 1992 o al “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” del 12 de agosto de 1993, en cuyo caso se firmaría el acuerdo entre los poderes ejecutivos y, sobre la base de él, se dictarían las leyes ratificadoras, tanto nacional como provinciales. Si, en cambio, la formulación normativa se toma en el segundo sentido indicado, parecería que la ley convenio consultaría las aspiraciones generales, pero dicha inteligencia no sería razonable a criterio de Bulit Goñi, dado que, precisamente, la ley convenio ha de contar con la aceptación o aprobación, por ley, de las provincias, de modo que parece obvio su acuerdo²⁴.

En segundo lugar, se interrogó en la Convención Constituyente acerca de cuántas provincias debían aceptar la ley, respondiendo el miembro informante del despacho mayoritario que no se requería una mayoría especial, que debía ser conformada por “cada una de las provincias”. Con respecto a qué pasaba si una de ellas no adhería a la ley convenio, no hubo una respuesta clara. Por lo tanto, según Sagüés, este punto evidencia una laguna constitucional, permitiendo la norma, de todos modos, establecer impuestos indirectos nacionales territorialmente discriminatorios, según la provincia integre o no el régimen de la ley convenio²⁵.

La exigencia del acuerdo previo otorga una mayor participación, o aún gravitación, a las provincias, que, de lo contrario, se encontrarían con el hecho consumado de la ley sancionada por el nivel nacional, sin más alternativa que adherir y aceptar sin limitaciones ni reservas, o quedar fuera del régimen.

Formalmente también, la ley convenio debe tener como Cámara de origen al Senado, ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara del Congreso, no podrá ser modificada

²⁴ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit..

²⁵ Cfr. SAGÜÉS, Néstor Pedro, “Elementos de derecho constitucional”, Ed. Astren, Tomo 2, 2ª edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, 1997, págs. 149/150.

unilateralmente por la Nación, ni reglamentada por el Poder Ejecutivo (respecto de tales exigencias, se ahondará en los párrafos siguientes).

Por último, según el cuarto párrafo del inciso bajo análisis, la ley convenio “será aprobada por las provincias”. De la naturaleza misma de las leyes convenio, se implica la participación de las provincias en el propio mecanismo de su creación.

Cabe precisar, tal como lo advierte Bulit Goñi, que el nuevo texto constitucional incurre en una imprecisión semántica, o más bien técnica, toda vez que, de acuerdo a una terminología constitucional inveterada y que ha sido mantenida (cfr. arts. 78, 79, 80, 81, C.N.), las leyes son aprobadas por las Cámaras -que cuando aprueban las dos un proyecto lo sancionan-, y por el Poder Ejecutivo, que cuando aprueba una ley sancionada por el Congreso la promulga. Una ley que ha pasado, pues, por la aprobación de la Cámara de origen, de la Cámara revisora, y del Poder Ejecutivo, no necesita ni admite otra aprobación, en términos de su vida constitucional. Sin embargo, se admite que el término puede haber sido cuidadosamente escogido por el constituyente, precisamente para caracterizar a la ley convenio enfatizando su matiz consensual y bi o multilateral. De ser así, la aprobación de las provincias se haría necesaria para el nacimiento mismo de la ley, no ya de la ley convenio sino de la propia ley nacional, la cual sin la aprobación de las provincias carecería de existencia, aun cuando hubiese sido aprobada por las Cámaras del Congreso Nacional y, en su caso, por el Poder Ejecutivo²⁶.

Curiosamente, no se menciona en el referido párrafo cuarto a la Ciudad de Buenos Aires. Hay al respecto un vacío constitucional que debe cubrirse incluyendo a la referida ciudad en la ley convenio, máxime cuando ella es parte en la distribución de los fondos coparticipables, a tenor del párrafo tercero, y cuenta con facultades legislativas (art. 129 C.N.) y, por ende, podrá establecer impuestos²⁷.

²⁶ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit..

²⁷ Cfr. SAGÜÉS, Néstor Pedro, ob. cit., pág. 150. De todos modos, la Ciudad de Buenos Aires reclama en la Cláusula Transitoria Tercera de su Constitución el derecho a participar en igualdad de condiciones con el resto de las jurisdicciones en el debate y elaboración del régimen de coparticipación tributaria.

2. *Exigencias de contenido:* El art. 75 inc. 2º prescribe algunas directivas en cuanto a las disposiciones de fondo de la ley convenio:

- Ella debe garantizar la automaticidad en la remisión de los fondos coparticipables (párrafo segundo).

- Su distribución "se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas (la Nación y las provincias) 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" (párrafo tercero).

Un punto confuso es de dónde sale el dinero para coparticipar a la Ciudad de Buenos Aires, si de lo que corresponde a la Nación o a las provincias.

El convencional informante por el despacho mayoritario respondió a dicho interrogante que la participación de dicha ciudad "corresponde al dinero que tiene que poner la Nación porque, de acuerdo a dicha ley convenio, queda afuera del marco de coparticipación". No obstante, el párrafo tercero del inc. 2º habla expresamente de "la distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre éstas"²⁸.

Al respecto, Bulit Goñi sostiene que la Ciudad de Buenos Aires "resulta incluida dentro del conjunto de provincias a los efectos de la distribución primaria, es decir ya no pesará sobre el porcentaje de la Nación (art. 8º, ley 23.548), y ha de recibir una parte del conjunto que conforma con las provincias a los fines de la distribución secundaria. De tal modo, lo que ocurrió con Tierra del Fuego al provincializarse, ha de ocurrir con la Municipalidad a raíz de esta directiva constitucional"²⁹. En la misma postura parecería enrolarse Hernández³⁰.

- No habrá transferencias de competencias, servicios o funciones "sin la respectiva reasignación de recursos", aprobada cuando correspondiere por ley del Congreso y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires (párrafo quinto).

²⁸ Cfr. SAGÜES, Néstor Pedro, ob. cit., págs. 150 y 151.

²⁹ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

³⁰ HERNÁNDEZ (h), Antonio María, ob. cit., pág. 59.

Por último, se plantea Bulit Goñi el siguiente interrogante: ¿Debe sancionarse una única ley convenio? El segundo párrafo del inc. 2º que analizamos dispone que "Una ley convenio", en singular, dispondrá la coparticipación, lo que parece confirmado por el cuarto párrafo, que se refiere a "La ley convenio", y también por el sexto, aunque éste presenta connotaciones propias.

Sin embargo, el segundo párrafo dispone que esa "una" ley convenio instituirá regímenes de coparticipación, en plural, de las contribuciones a que alude.

Y esto lleva al referido autor a plantearse el siguiente problema interpretativo: ¿Significa que la Constitución está mandando la existencia de una única ley convenio, la cual pueda establecer un régimen de coparticipación único y común para todos los impuestos, o aún varios regímenes de coparticipación, pero siempre, esa sería la exigencia, mediante una ley única?

Recuerda Bulit Goñi que en la práctica institucional argentina, por lo menos a partir de la unificación dispuesta en 1973 por la ley 20.221, ha existido una ley de coparticipación federal, sin perjuicio de que puedan haber existido otros regímenes de coparticipación de tributos particulares, dispuestos también mediante leyes convenio (como por ejemplo, para el gravamen a los combustibles, la ley 23.966, antes el decreto ley 505/58 o la ley 17.597).

Esto es, cree el referido autor, lo que habría querido el constituyente de 1994: que haya una ley convenio troncal de coparticipación de impuestos nacionales, madre, sin perjuicio de que puedan haber otras, como excepción a la regla, específicas para tributos en particular y que dispongan, para éstos, regímenes de coparticipación distintos del central³¹.

b. *Automaticidad en la remisión de los fondos.*

La reforma constitucional exige que la ley convenio que, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituya los regímenes

³¹ Cfr. Bulit Goñi, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

de coparticipación, garantice la automaticidad en la remisión de los fondos. Es decir, la Constitución ya garantiza tal automaticidad, sin perjuicio de que la garantía, en concreto y con regulación de sus medios y de sus efectos, habrá de hacerla la ley.

Siendo que las recaudaciones ingresan al Banco de la Nación Argentina, la utilización del término "remisión" de los fondos hace necesario aclarar que tal automaticidad resulta garantizada tanto a las provincias, a las que los fondos les son efectivamente remitidos (o transferidos, como dice el art. 6° de la ley 23.548), cuanto a la Nación misma, a la que, en rigor, lo que se le garantiza es la automaticidad de su puesta en disponibilidad.

El art. 6° de la ley 23.548 dispone que las transferencias de fondos, además de automáticas, son diarias y gratuitas. La reforma constitucional sólo exige la garantía de que sean automáticas, por lo cual, en opinión de Bulit Goñi, la futura ley de coparticipación -aunque muy difícilmente, en realidad- podría disponer sólo esto pero no las otras dos cosas³².

c. Cámara de origen: el Senado.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen al Senado -seguramente por ser el cuerpo que representa a los Estados provinciales-.

A criterio de Bulit Goñi, podría presentarse problema con leyes que creen impuestos y pretendan establecer un determinado régimen de coparticipación, ya que, por lo primero, deberían tener origen en Diputados, y, por lo segundo, en Senadores.

Si el constituyente -tal como se argumentara ut supra- hubiese querido asegurar una ley madre de coparticipación federal, la cual estaría despojada de toda creación o modificación de tributos en particular, se estaría fuera del conflicto: debería tener como Cámara de origen a la de Senadores.

Si, en ese esquema, se pretendieran sancionar otras leyes, simultáneamente de creación o modificación y de coparticipación de tributos, el

³² Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit..

conflicto debería resolverse, entiende el referido autor, en favor de la competencia originaria para los Diputados³³.

d. Mayoría absoluta.

La reforma constitucional dispone también, en el mismo cuarto párrafo del inc. 2° del art. 75, que la ley convenio debe ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Es decir, más de la mitad³⁴ de los miembros -no de los miembros presentes, sino de los miembros a secas-.

e. Prohibición de modificación unilateral.

La ley convenio no podrá ser modificada unilateralmente. Obviamente, esta prohibición apunta al nivel nacional, único que podría sancionar una ley con pretensiones de modificatoria de la ley convenio anterior, lo cual no está al alcance de las provincias.

Dicha disposición es consecuencia necesaria de la naturaleza contractual del régimen de coparticipación. Ello es así, ya que, si bien la ley convenio es dictada por el Congreso Nacional, su operatividad se halla condicionada a la adhesión de las provincias con las cuales se formaliza el acuerdo. En tal circunstancia, toda modificación debe ser sometida, como

³³ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit..

³⁴ En coincidencia con Zarini (cfr. ZARINI, Helio Juan, "Constitución Argentina comentada y concordada. Texto según reforma de 1994", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1996, pág. 256), entiendo que mayoría absoluta es más de la mitad de los integrantes, en este caso, de cada Cámara, no la mitad más uno, como se afirma comúnmente (vgr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., en La Ley 1995-D, 977). En otro sentido, Sagüés, al analizar los recaudos formales que debe cubrir la ley convenio, sostiene que tiene que ser sancionada con los dos tercios de votos de la totalidad de los integrantes de cada sala del Congreso (cfr. SAGÜÉS, Néstor Pedro, ob. cit., pág. 150).

la ley originaria, a la aprobación de las provincias mediante leyes de sus respectivas legislaturas³⁵.

Debe mencionarse que ya con el texto vigente de la ley 23.548 de coparticipación federal, la Comisión Federal de Impuestos había resuelto que dicha ley no podía ser modificada unilateralmente (normas generales interpretativas N° 5 del 5/6/1991 y 8 del 30/6/1992)³⁶.

f. Prohibición de reglamentación.

En el mismo párrafo cuarto, siempre del inc. 2° del art. 75, la reforma constitucional consigna que la ley convenio de coparticipación no podrá ser reglamentada. No dice ya que no pueda serlo unilateralmente, como en el caso de la modificación, sino que no puede ser reglamentada.

Dicha prescripción se explica, entiende Bulit Goñi, por inexistencia de nivel estatal sancionador, en tanto la ley convenio proviene de la concurrencia de los dos niveles estatales, la Nación y las provincias, cuyas potestades tributarias la Constitución Nacional regula de manera directa.

³⁵ Sostiene Bulit Goñi que, ahora, una ley no puede modificar a una ley convenio, introduciéndose así, sin mención expresa, otro rango dentro de la gradación normativa que consagra el art. 31 C.N. (BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.).

³⁶ "La resolución general interpretativa 9/1992 del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos (BO, 17/9/1992; DT V-685/9) resolvió interpretar, con carácter general, 'que las modificaciones o excepciones a la ley 23548, o a sus porcentajes de distribución, sólo pueden llevarse a cabo mediante leyes-convenio, esto es, a través de leyes sancionadas por el Honorable Congreso de la Nación a las cuales adhieran las legislaturas provinciales por leyes locales' (art. 1 [L NAC RI 9/1992 !!1 C16]). En consecuencia, interpretó que los mecanismos de retención y de distribución de recursos de la ley 24049, 'desde que alteran las asignaciones que corresponden a los Fiscos central y locales, y en tanto dicha ley nacional no se encuentra sujeta a la adhesión mediante leyes de las legislaturas provinciales no satisface las exigencias establecidas por la ley-convenio 23548, al menos mientras no purgue su vicio de origen' (art. 2 [L NAC RI 9/1992 !!2 C16]). En sentido análogo se expidió dicho Comité Ejecutivo, por la resolución general interpretativa 12/1992 (BO, 13/10/1992; DT V-691/692), con relación a los mecanismos de retención y de distribución de recursos del dec. 964/1992" (citado por GARCÍA VIZCAINO, Catalina, ob. cit., en Lexis N° 5604/003236).

Con referencia a la vigente ley 23.548, ya había resuelto la Comisión Federal de Impuestos, mediante la norma general interpretativa N° 6 del 24/4/1992, que la ley convenio es materia de interpretación (art. 11, inc. e, ley 23.548), por la propia Comisión Federal, interpretaciones que vienen a constituir, en alguna medida, verdaderas reglamentaciones, dictadas por el órgano que, en definitiva, viene a representar a los poderes de los cuales, en acción multijurisdiccional, emana la propia ley convenio³⁷.

g. Transferencias con recursos.

Se consagra en el párrafo quinto introducido en el inc. 2° del art. 75 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".

"Respecto a los términos utilizados en la Constitución, Quiroga Lavié indica: 'Una 'competencia' es el ámbito de validez jurídica que habilita a crear o aplicar el derecho. Una 'función' es un rol previsto dentro de la organización administrativa, para conseguir determinados objetivos programados por la administración. Un 'servicio' es una actividad de bien público, los conocidos servicios públicos del derecho administrativo, que, por lo tanto, están sometidos a reglas impuestas por la necesidad de cumplir el servicio, lo cual implica el ejercicio del poder de policía"³⁸.

La ubicación de este párrafo llevaría a entender -según opinión de Bulit Goñi- que se alude, exclusivamente, a la transferencia de competencias, servicios o funciones, desde un nivel estatal hacia otro, por lo que la reasignación de recursos de que se habla sería una reasignación entre niveles, o aún -cabría aceptar también- entre jurisdicciones de un mismo nivel. Se trata, entonces, de la transferencia extra nivel, o inter niveles, sea hacia arriba o hacia abajo, es decir sea desde la Nación a las provin-

³⁷ Cfr. Bulit Goñi, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

³⁸ Citado por HERRERO (D), Antonio María, ob. cit., págs. 60 y 61.

cias o a una provincia o un grupo de ellas, o sea en sentido inverso, o sea de una o unas provincias a otra u otras.

Respecto a la exigencia del párrafo, precisa el citado autor: a) que está referida exclusivamente a la cuestión del financiamiento; b) impone solamente la reasignación de recursos, no la suficiencia de los mismos, lo que ha de entenderse además en el sentido de que no se impone la reasignación de los recursos sino de recursos, esto es que basta con que se afecte parte de los recursos al nuevo titular de la competencia, el servicio o la función, sin que sea necesario que se le asignen todos los que tenía el anterior titular; c) al exigirse que la reasignación de recursos que siga a la transferencia sea aprobada por norma emanada del Poder Legislativo del nivel receptor de la función, cabe presumir que esa aprobación estará condicionada por dicha reasignación³⁹.

h. Caducidad o denuncia del régimen.

La vigente ley 23.548 no contiene ninguna disposición sobre denuncia del régimen de coparticipación por las partes contratantes, lo cual es objetable atento el carácter permanente de dicha ley -pese a la transitoriedad que proclama la primera parte de su art. 15-, por cuanto establece su tácita reconducción sine die ante la inexistencia de un régimen que la sustituya.

Mas esa omisión, según lo señala Spisso, no cercena el incuestionable derecho de las partes de denunciar el régimen, ya que, de lo contrario, se afectaría ilegítimamente el poder tributario del cual se encuentran investidas por la Constitución Nacional.

Sostiene el referido autor que el carácter permanente del sistema de coparticipación, sin derecho de receso, implicaría, en el caso de las provincias, que su voluntaria abstención a ejercer sus facultades impositivas se trasformase en una renuncia, lo cual transgrediría el régimen federal adoptado por la Constitución. De ahí que se deba aceptar el derecho de las partes de apartarse del sistema de la ley convenio.

³⁹ Cfr. BULFI GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit..

Desde la perspectiva de la Nación, también a ésta le asiste el derecho de denunciar el régimen, en función de la soberanía política de la cual se encuentra investida, conclusión que podría ser cuestionada, a criterio de Spisso, si el régimen fuera por tiempo determinado, ya que, en esa circunstancia, las provincias podrían alegar el perjuicio que les ocasiona una ruptura intempestiva del convenio.

Explica claramente el autor mencionado que las consecuencias de la denuncia del régimen, ante la falta de previsiones de la ley, son distintas según si ésta es efectuada por la Nación, en cuyo caso se produce la caducidad del régimen por tratarse del sujeto activo de los tributos coparticipados, o por una o varias provincias. En este último supuesto, el régimen continúa vigente para las demás partes, viendo las provincias restantes acrecidas sus participaciones por el porcentual correspondiente a la provincia denunciante.

La caducidad del sistema no produce ningún efecto sobre la vigencia de los tributos nacionales, cuya validez constitucional debe ser juzgada con independencia de la ley convenio, que no tiene ninguna incidencia al respecto. En materia de impuestos indirectos, la Nación, al sancionarlos, ejerce una facultad propia, concurrente con la que poseen las provincias. Y en materia de impuestos directos, la Nación, al sancionarlos, invoca el art. 75, inc. 2, de la C.N., por lo que no cabe sostener, sobre el particular, la existencia de un ejercicio conjunto, por parte de la Nación y de las provincias, de facultades impositivas en el marco de las leyes convenio, que, por lo demás, se encontraría en pugna con la Constitución Nacional.

Producida la caducidad del sistema, las provincias, o, en su caso, aquella que ejerce su derecho de receso, además de recuperar el pleno ejercicio de sus facultades impositivas, de las que se habían abstenido, adquieren legitimación para cuestionar los tributos nacionales que consideren en pugna con la Constitución, por los períodos posteriores a la caducidad o denuncia, en la medida en que les causen directo perjuicio.

Ahora bien, sin perjuicio del derecho teórico, en caso de receso de una o varias provincias, en el cual no se produce la caducidad del régimen de coparticipación, ni de los tributos nacionales, a las provincias denunciadas, tal como lo advierte el referido autor, les será muy dificultoso y, a la postre, perjudicial implementar nuevos impuestos locales, que se superpondrán a los nacionales, ya que los contribuyentes de tales provincias tendrán una mayor presión tributaria, que estimulará a los agentes económicos a emigrar hacia otras zonas con menores exigencias impositivas.

Por otra parte, la denuncia del régimen no autoriza a la provincia que ejerce el derecho de receso a requerir de la Nación que disminuya las alícuotas o tasas de los tributos nacionales en proporción a la participación que le correspondía en el régimen de coparticipación, pudiendo solamente cuestionarlos en cuanto se opongan a las prescripciones constitucionales; tal el caso de los impuestos directos, que revisten carácter permanente por las sucesivas prórrogas sancionadas, con lo que se violenta la disposición del art. 75, inc. 2, de la C.N., y ello en la medida en que pueda ocasionarle perjuicio.

Por todo ello considera Spisso que las provincias se encuentran, pues, cautivas de un régimen que acusa notorios desvíos que desnaturalizan la esencia del federalismo, y del cual les resulta sumamente dificultoso desembarazarse por impedimentos de orden económico y por la inexistencia de una férrea voluntad enderezada a la reafirmación del régimen federal.

En definitiva, con el actual régimen tributario, las provincias sólo tienen un derecho teórico a no aceptar las imposiciones del gobierno central, ya que la denuncia del régimen de coparticipación que aquéllas pudiesen formular no conlleva la caducidad de los tributos nacionales en sus respectivos territorios, lo cual constituye un óbice insalvable a la posibilidad de aumentar la presión tributaria a nivel local. Concluye, entonces, Spisso que el propósito de la reforma constitucional de 1994 de fortalecer el federalismo se encuentra pendiente⁴⁰.

i. El nuevo régimen a sancionarse.

La ley 23.548, que se autocalificó como régimen transitorio de distribución de recursos (art. 1º), se autoestableció un plazo de dos años (art. 15) pero dispuso asimismo que su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustituto (art. 15). Por tal razón, como ya se sostuvo ut supra, el sancionado fue, en realidad, un régimen permanente.

⁴⁰ Cfr. SPISSE, Rodolfo R., ob. cit., en Lexis N° 6807/001672.

Al respecto, la disposición transitoria sexta⁴¹ de la reforma constitucional de 1994, que refiere al federalismo tributario posreforma, establece⁴²:

1. *Obligaciones normativas de futuro*: El Congreso debe dictar, antes de la finalización de 1996, "un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2º del art. 75" -lo que importaría modificar o, bien, derogar la actual ley 23.548, en cuyo caso será necesario sancionar un nuevo régimen sustituto (valga la expresión de su art. 15 de la referida ley 23.548)- y la reglamentación del organismo fiscal federal.

La mencionada cláusula transitoria fue criticada, ya que no aclaró qué ocurría si al concluir 1996 no se concertaba el nuevo régimen de coparticipación. Como ya se sabe, los plazos previstos por el constituyente para dictar la nueva ley de coparticipación se hayan vencidos, habiéndose incumplido con la referida disposición transitoria.

2. *Obligaciones de no innovar unilateralmente*: Hasta tanto se sancione el nuevo régimen de coparticipación no pueden modificarse: a) la distribución de competencias, servicios y funciones vigente entre la Nación y las provincias al momento de la sanción de la reforma constitucional (22 de agosto de 1994, aunque la publicación se hizo en el Boletín Oficial del día 23 y la de la fe de errata el 24 de agosto de 1994) sin la aprobación de la provincia interesada; y b) la distribución de recursos vigente en desmedro de las provincias.

Respecto de lo consignado en el apartado a), se advierte que se está pensando más en las transferencias desde la Nación hacia las provincias, que de las transferencias en general, que también pueden ser en sentido inverso, en cuyo caso lo lógico sería exigir la conformidad de la Nación como jurisdicción receptora -por inverosímil que sea el supuesto-. Se viene a complementar así, la disposición del párrafo quinto del inc. 2º del art. 75 que se refería a la conformidad respecto de la reasignación de recur-

⁴¹ Respecto de dicha cláusula transitoria, se plantea Dalla Vía cuál es su rango de validez normativa: "En principio, las disposiciones transitorias son normas constitucionales y sólo difieren de las normas constitucionales generales en tanto están sujetas a un plazo de caducidad en el tiempo. En el caso de la disposición transitoria sexta pensamos que si bien la primera parte ha perdido todo efecto al cumplirse la fecha prevista del 31 de diciembre de 1996, con respecto al resto de la disposición mantiene su validez hasta el momento de dictar el nuevo régimen de coparticipación federal" (DALLA VÍA, Alberto, ob. cit., en La Ley 1998 I, 1152).

⁴² Cfr. VALDEZ, Carlos Hugo, ob. cit., págs. 261 y 262.

sos, mientras que la cláusula transitoria bajo análisis viene a reglar la conformidad con la transferencia.

En el apartado b) se alude, conforme lo explicara oportunamente el miembro informante de la Convención Constituyente, “a los recursos del Régimen Legal de Coparticipación y no a los fondos con afectación específica en el convencimiento de que los mismos seguirán la suerte, en cuanto a su vigencia y modalidad, estipulada en las leyes de su creación”⁴³. Es decir, ninguna jurisdicción deberá recibir menos recursos que los que obtenía al aprobarse la nueva ley de coparticipación federal de impuestos. Para Semyraz, estas transferencias deben ser consideradas en valores absolutos, pues si se lo hiciera en términos relativos no tiene sentido reformar el régimen de coparticipación federal de impuestos vigente⁴⁴.

3. *Garantías por reclamos vigentes*: Se establece que la cláusula transitoria “no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias”.

Al respecto, cabe destacar que en el caso “Transportes Automotores Chevallier S.A.” (C.S., 17/11/1994, Fallos 317:1548, en ED 13/02/1955) se ha dado fundamento a las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos, negándose en el caso su revisión por ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dada la naturaleza del asunto tratado (en el caso un particular impugnaba un impuesto provincial por contrario al régimen).

7. La composición de la masa coparticipable

Conforme al art. 75, incs. 2 y 3, de la C.N., el sistema de coparticipación abarca todos los impuestos internos, esto es los impuestos indirectos

⁴³ Citado por Segovia, Juan Fernando, “La coparticipación unitaria en la reforma constitucional de 1994”, en LL Gran Cuyo 1999, 675. Bulit Goñi entiende que se alude aquí, exclusivamente, a una reasignación de recursos consecuencia de una transferencia de competencias, funciones o servicios (BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., en La Ley 1995-D, 977).

⁴⁴ SEMYRAZ, Daniel, “Coparticipación Federal de Impuestos. Bases para la definición de un nuevo sistema de distribución interjurisdiccional de recursos en la República Argentina”, Ed. Universidad Católica de Córdoba, 1ª edición, Córdoba, 2003, pág. 20.

internos y los directos internos -transitorios, previstos para situaciones de excepción-, a excepción de aquellos con asignación o afectación específica a propósitos o destinos determinados.

a. *Impuestos comprendidos*.

La integralidad y la intangibilidad fueron principios fuertemente propulsados por los convencionales en 1994, cuando diseñaron el nuevo régimen de coparticipación. Así, el convencional Rubén Marín, miembro informante en esta parte de las reformas constitucionales, sostuvo que la masa coparticipable se debía regir por el principio de la integralidad, esto es: abarcar todos los impuestos, menos las asignaciones específicas que por ley especial del Congreso se determinen.

Conforme, entonces, lo establecido por la Constitución Nacional, en la masa coparticipable se incluyen todas las contribuciones nacionales (tanto las directas como las indirectas). Esto comprende a los impuestos que ya se venían compartiendo entre la Nación y las provincias, es decir:

- Impuesto al Valor Agregado (neto de reintegros)
- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto a los Bienes Personales
- Impuestos Internos y otros coparticipables
- Impuesto a los Combustibles (naftas)
- Impuesto a los Combustibles (excluidas las naftas)
- Impuesto a la Energía
- Impuesto a los Activos (residual)

También debe preverse la inclusión de todas aquellas contribuciones nacionales que actualmente poseen asignación específica, pero que podrían ir quedando liberadas con el transcurso del tiempo⁴⁵.

⁴⁵ Cfr. SEMYRAZ, Daniel, ob. cit., págs. 8 y 9.

b. Excepciones.

Como ya se mencionara, la regla que manda coparticipar todos los impuestos directos e indirectos, admite algunas excepciones.

No se incorporan dentro de la masa coparticipable a los derechos aduaneros, por tratarse de recursos que financian directamente a la Nación. Este criterio está fijado por el inc. 1º del art. 75 de la C.N..

Tampoco se incluyen a las contribuciones nacionales que poseen una asignación específica, es decir que son detraídas del régimen general de la coparticipación, sin perjuicio de que a medida que vayan quedando liberadas se deberían ir sumando a la masa coparticipable⁴⁶.

Sin perjuicio de ello, tampoco integran la masa coparticipable: a) los tributos establecidos por la Nación en el ejercicio de su jurisdicción en la Capital Federal, b) las tasas nacionales por servicios prestados, c) las contribuciones patronales y los aportes personales recaudados por la Nación para el sistema de seguridad social⁴⁷.

1. Derechos aduaneros:

El agregado hecho al primer párrafo del inc. 2º del art. 75 de la C.N. se refiere a "las contribuciones previstas en este inciso", lo que alude a las contribuciones indirectas y a las directas a que el mismo se refiere, no comprendiendo entonces a los derechos de importación y exportación, a los que se refiere el inciso anterior.

El nuevo texto ha dispuesto claramente, a contrario sensu, que los derechos de importación y exportación no son coparticipables. Ello coincide, tal como lo señala Bulit Goñi⁴⁸, con nuestra tradición, en que nunca los derechos aduaneros fueron coparticipados.

2. Gravámenes con asignaciones específicas:

Siempre en el agregado final al primer párrafo del inc. 2º del art. 75 de la C.N., al sentar la regla de que las contribuciones aludidas en él son

⁴⁶ Cfr. SEMYRAZ, Daniel, ob. cit., pág. 9.

⁴⁷ Cfr. SPISSE, Rodolfo R., ob. cit., en Lexis N° 6807/001672.

⁴⁸ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

coparticipables, se hace "excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica", norma que debe considerarse teniendo a la vista el nuevo inc. 3º agregado a dicho art. 75.

Previamente, se debe precisar que, a juicio de Bulit Goñi⁴⁹, en ambas normas se ha querido decir afectación, ya que por "asignación" se entiende, en el campo de las finanzas públicas, el otorgamiento a un determinado nivel estatal de la potestad para establecer un determinado tributo, o para disponer de su producido. Aquí se trata, exclusivamente, de que el producido de las contribuciones directas o indirectas establecidas para cumplir una determinada finalidad, no será distribuido entre los fiscos mediante la coparticipación, sino que será destinado a esa finalidad para la que fueron creadas. Y a ello se le llama afectación, no asignación.

El artículo 75 inc. 3º faculta al Congreso a establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, debiendo serlo: 1) por una ley especial; 2) por un tiempo determinado; y 3) sancionada con una mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara.

A criterio de Spisso, dicho inciso exige una interpretación sistemática que evite desnaturalizar la esencia convencional de la ley convenio, ya que si se entendiera que la norma autoriza al Congreso a sustraer fondos que integran la masa coparticipable de acuerdo con lo establecido por la ley convenio a la que se hubieren adherido las provincias, se vulneraría el principio de bilateralidad, al introducirse una excepción al principio que prohíbe modificar unilateralmente la ley convenio (inc. 2º del art. 75).

Conforme lo entiende el mencionado autor, los incs. 2º y 3º del art. 75 presentan puntos en aparente contradicción que claman por una interpretación correctora⁵⁰: "El primero de dichos incisos expresa que los impuestos directos y los indirectos son coparticipables, excepto la parte o el total de los que tengan asignación específica, previendo además que la ley de coparticipación no puede ser modificada unilateralmente. De consuno con una interpretación razonable, se puede afirmar que la ley de coparticipación puede determinar qué tributos o parte de ellos no forman parte de la masa coparticipables por tener una asignación específica. En tal caso, operada la adhesión de las provincias, a la Nación le está vedado

⁴⁹ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

⁵⁰ SPISSE, Rodolfo R., ob. cit., en Lexis N° 6807/001672.

sustraer fondos de la masa coparticipable afectándolos a un fin determinado. Por ello, el inc. 3 está dirigido a aquellos impuestos que no integran la masa coparticipable, según lo regulado en la ley convenio. Es decir, la ley convenio puede excluir de la masa coparticipable determinados tributos en todo o en parte afectándolos a un fin determinado, pero, una vez integrada la voluntad contractual, dicha masa no puede ser modificada o alterada unilateralmente por la Nación. El inc. 3 sólo tiene aplicación residual para aquellos tributos internos no comprendidos en la ley convenio⁵¹.

Por otra parte, respecto a la Cámara a la cual el inc. 3º atribuye la iniciativa en la sanción de la ley, aquí no se establece como Cámara de origen la Cámara de Senadores, lo cual -a tenor de lo expuesto en el párrafo anterior- no es una contradicción con el principio del inc. 2º, en la medida en que se interprete que el inc. 3º no implica una modificación de la ley convenio, sino que regula la afectación de tributos que no integran la masa coparticipable fijada en la ley de coparticipación.

Dentro de los recursos con asignaciones específicas provenientes de impuestos nacionales y que las provincias reciben fuera del sistema de coparticipación de la ley 23.548, encontramos entre los más importantes los siguientes⁵²:

1. Fondo Especial de Desarrollo Eléctrico del Interior (FEDEI), que se integra con los impuestos a la Energía Eléctrica (40%) e impuesto a los combustibles líquidos (naftas, solventes y aguarrás) y gas natural (ley 24.065 y 23.966).

2. El otro 60% del impuesto a la Energía Eléctrica integra el Fondo Subsidiario de Compensaciones Regionales creado por la ley 15.336 modificado por la ley 24.056.

3. El Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI) regulado por las leyes 21.581 y 23.966, que está integrado por una parte del impuesto a los combustibles líquidos (naftas, solventes y aguarrás) y gas natural.

⁵¹ En sentido contrario, Bulit Goñi sostiene: "Por imperio del art. 75, inc. 3º ahora las afectaciones se pueden disponer libre y unilateralmente por la Nación sin necesidad del consentimiento de las provincias, lo que ha consagrado un retroceso para el interés de éstas respecto del que tenían ya concedido por la ley 23.548 al tiempo de la reforma constitucional" (BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.).

⁵² Cf. MONTEBRUN, Alberto, ob. cit., pág. 255.

4. Fondo para Vialidad Provincial y de Obras Infraestructurales, también regulado por la ley 23.966, formado por una parte del impuesto a los combustibles líquidos (naftas, solventes y aguarrás) y gas natural, que se detrae de la coparticipación primaria que corresponde a las provincias.

5. Otro fondo es el Fondo de Financiamiento de Programas Sociales en el Conurbano Bonaerense, regulado en la ley 24.073 -impuesto a las ganancias-, que detrae de la coparticipación primaria de las provincias una parte de este impuesto para integrar este Fondo que va directamente a la Provincia de Buenos Aires.

6. Fondo de Infraestructura Básica Social, integrado por un 4% del Impuestos a las ganancias y está destinado a las restantes provincias, excluida Buenos Aires, siendo redistribuido según el porcentaje de población con NBI de cada jurisdicción.

7. Fondo Compensador de Desequilibrios Fiscales, creado por ley 24.130 que aprueba el Pacto Federal I y que se integra con una suma de monto fijo.

3. Situación de las regalías:

"Las regalías son los recursos que reciben las provincias -desde la Nación- en concepto de devolución proporcional a la contribución de cada jurisdicción en la producción de recursos naturales, entre ellos los hidrocarburos, energía, minerales, etcétera. El concepto de regalía involucra no sólo la producción real sino también el eventual deterioro que representa el desarrollo de actividades extractivas para el patrimonio ambiental del lugar (...)"⁵³.

En cuanto a su relación con la coparticipación impositiva, explica Segovia que debe vincularse esta cuestión con el dominio originario de los recursos naturales que la Constitución reconoce a las Provincias (art. 124, 2º párrafo); afirmación que, a su vez, se relaciona con "la independencia económica" y con "la intangibilidad territorial de las provincias", siendo un elemento de la "garantía federal" como consecuencia del reconocimiento de las provincias como "entidades autónomas".

⁵³ MONTEBRUN, Alberto, ob. cit., pág. 253.

Los recursos naturales, a los que se refiere, son todos, adhiriendo la reforma al sentido amplio que pueda dársele: comprenden el suelo, el subsuelo, el espacio aéreo y el litoral marítimo, los recursos renovables y los no renovables.

Siendo así, y aceptando que la explotación de dichos recursos deberá hacerse generalmente en coordinación con la Nación, las provincias recibirán por ello una "regalía" en virtud del dominio o propiedad que tienen sobre tales recursos. Sin embargo, como las regalías no son un impuesto sino el reconocimiento monetario que la Nación hace y paga a las provincias por la explotación de sus recursos naturales, no integran los fondos coparticipables y pertenecen exclusivamente a la provincia propietaria del recurso⁵⁴.

8. Criterios de distribución de recursos⁵⁵

Recordemos que la "coparticipación primaria" se refiere a la masa de recursos impositivos que la Nación coparticipa, es decir reconoce al conjunto de las provincias y por ende cuánto retiene para sí; mientras que la "coparticipación secundaria" se refiere a cómo se redistribuyen las provincias entre sí (es decir con qué criterios y a través de qué mecanismos o en qué porcentajes) la parte que les corresponde en conjunto.

a. Criterios objetivos de reparto.

La mayor novedad introducida por la recepción constitucional de la coparticipación, respecto a la normativa vigente, es la del establecimiento de algunos criterios de reparto —esto es, la denominada distribución secundaria— de carácter objetivo y flexible, que atienden con mayor rigor al

⁵⁴ Cfr. SEGOVIA, Juan Fernando, ob. cit., loc. cit..

⁵⁵ Seguimos principalmente en este punto a MONTBRUN, Alberto, ob. cit., págs. 247/250, quien ha realizado un exhaustivo análisis del tema.

principio de la justicia distributiva y buscan romper las deficiencias del estático régimen actual.

Los criterios objetivos⁵⁶ de reparto tienen como propósito evitar que los mecanismos de redistribución de recursos sean llevados a cabo con discrecionalidad, amiguismo o clientelismo por parte del poder recaudador. Implican la búsqueda de indicadores que operen en base a datos cuantificables, aplicables en forma pareja a todas las jurisdicciones, sin distinción de colores políticos u otros intereses y garantizando que iguales presupuestos fácticos reciban igual tratamiento legal, buscando también flexibilizar la aplicación de los indicadores de distribución a fin de evitar que los mismos sean fijos o estáticos.

Al respecto, Montbrun sostiene la inconstitucionalidad, en el nuevo marco constitucional, de los sistemas tarifados, discrecionales o por porcentajes fijos —como el vigente a partir de la sanción de la ley 23.548— ya que en los mismos el criterio resultante en la decisión normativa final es fruto de un acuerdo ocasional del Congreso que pondera una situación normalmente estática y en la cual los cambios en el tiempo no son previstos.

b. Criterios de equidad.

El principio de la equidad⁵⁷ postula que hay que dar a cada uno según su aporte, esto es, en relación a lo que genera cada base jurisdiccional. La equidad no debe confundirse con la solidaridad, ya que se trata de criterios que operan de manera distinta.

⁵⁶ Es decir, exentos de parcialidad, con razonabilidad (cfr. HERNÁNDEZ (h), Antonio María, ob. cit., pág. 61). La objetividad requerida, entiende Bulit Goñi, es para reflejar sin distorsiones ni subjetividades el peso real, en cada jurisdicción y respecto de un total general, de las competencias, los servicios, las funciones (BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.).

⁵⁷ Es decir, con justicia en el caso concreto, v. gr., a mayor capacidad contributiva o poblacional sería equitativa una mayor distribución, como dice Quiroga Lavié (citado por HERNÁNDEZ (h), Antonio María, ob. cit., pág. 61). Para Bulit Goñi, este parámetro apunta a la consagración, dentro del distribuidor, de un criterio devolutivo: que cada jurisdicción reciba en la medida de su "aporte" a la masa coparticipable (BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.).

Señala Rosatti que la equidad como pauta de reparto interprovincial debe ser entendida como proporcional al poder contributivo de cada provincia (criterio del aporte) porque se trata de equidad entre jurisdicciones. Por ello el principio implica "proporcionalidad al aporte". Es un criterio predominantemente devolutivo.

La formalización jurídica básica de este prorratador es la "proporción directa al aporte de la jurisdicción", sea cual sea el impuesto de que se trate.

También es un prorratador más próximo a la equidad que a la eficiencia el que redistribuye directamente en proporción a la "recaudación de ingresos en propia jurisdicción".

Asimismo la utilización de la población de cada jurisdicción como un indicador válido para redistribuir recursos, se aproxima a un criterio de equidad toda vez que el receptor definitivo de la acción del estado es el habitante de cada provincia.

c. Criterios de solidaridad.

Se trata, a diferencia del caso anterior, de un criterio redistributivo, basado en la necesidad de compensar la desigualdad socioeconómica de algunas jurisdicciones con respecto a otras, en función de atender diferencialmente, con una parte de los recursos a coparticipar, situaciones de pobreza y subdesarrollo. El objetivo o fin de la redistribución solidaria⁵⁸ —en la que el que tiene más, recibe menos— es el de permitir el acceso a grado equivalente de desarrollo, calidad o nivel de vida y bienestar para todos los habitantes.

⁵⁸ Con ayuda mutua entre las provincias, v. gr., redistribución que beneficie a las poblaciones rezagadas (cfr. Hernández (h), Antonio María, ob. cit., pág. 61). "Que las jurisdicciones que más tienen concurren a favor de las otras, aun cuando (...) la redistribución no se limita a las provincias, sino que puede incluir a las regiones —comprendidas en las provincias o que las excedan— y a las personas o los grupos de personas" (Bulit Goñi, Enrique G., ob. cit., loc. cit.).

Los indicadores de solidaridad más frecuentes pasan generalmente en torno a la ponderación de la población con necesidades básicas insatisfechas (NBI) o el porcentaje que resulte de la misma, sobre el total poblacional. Pero existen otros, como por ejemplo la "inversa a la capacidad tributaria per capita", la "inversa de población", la que pondera la "población rural" o la "extensión territorial" como generadoras de sobrecostos en la prestación de servicios. Un ponderador de solidaridad clásico en nuestro derecho fue el que rigió durante la vigencia del anterior régimen de coparticipación federal, reglado por la ley 20.221, entre los años 1973 y 1984. Dicha ley distribuía el 25% de los recursos coparticipables en proporción per capita a la "brecha de desarrollo".

d. Criterios prioritarios.

Se deberá dar prioridad al logro en un grado equivalente de tres manifestaciones: el desarrollo, la calidad de vida, y la igualdad de oportunidades, proyectados, los tres, en todo el territorio nacional.

Comparte Hernández la opinión de Rossati, de que "la 'calidad de vida' y la 'igualdad de oportunidades' indican que la política tributaria 'debe tener por destinatario al habitante concreto' antes que a las regiones, donde en todas ellas se advierten elevados índices de pobreza y marginalidad". Pero agrega que "el otro parámetro, 'grado equivalente de desarrollo', refuerza la idea de superar las actuales diferencias entre las provincias y se debe vincular con otra importante reforma: la constitucionalización de las regiones para el desarrollo económico y social"⁵⁹.

9. El organismo fiscal federal

El sexto párrafo del inc. 2° reformado del art. 75, dispone que "Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la

⁵⁹ HERNÁNDEZ (h), Antonio María, ob. cit., págs. 61 y 62.

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”.

En opinión de Hernández: “Ésta fue otra trascendente decisión del constituyente, que elevó a la máxima jerarquía normativa, un organismo con las funciones que actualmente desempeña la Comisión Federal de Impuestos, cuya creación se debió a la ley 20.221, con posterior ratificación en la vigente ley 23.548”⁶⁰.

Cabe advertir que el referido inciso no indica si el organismo fiscal federal tendría que ser un organismo nuevo o si debería ser la continuidad de la actual Comisión Federal de Impuestos. Para Bulit Goñi⁶¹, dado que la actual Comisión Federal de Impuestos no tiene a su cargo el control y fiscalización del régimen de coparticipación federal, cabría sostener que la Constitución ha pensado en un cuerpo distinto. No obstante, entiende que la interpretación más conveniente que puede darse a esta norma es que la nueva ley de coparticipación habrá de ampliar las atribuciones de la Comisión Federal, para otorgarle, también, éstas que aquí se mencionan.

Por otra parte, la ley no manda asegurar la presencia de la Nación en el organismo fiscal federal. No obstante ello, su presencia se correspondería con lo que ha sido tradición inveterada en la Comisión Federal y organismos predecesores. También lo ha sido la representación de todas las provincias, que ahora se asegura constitucionalmente.

“Para el caso de que el organismo fiscal federal mantenga una estructura semejante a la de la Comisión Federal de Impuestos, esto es con un Comité Ejecutivo, el cual sin perjuicio de sus miembros rotativos tiene como permanentes a la Nación y a las provincias de Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe, cuyo porcentaje de distribución secundaria supera el 9%, cabrá analizar si a la ciudad de Buenos Aires, para el caso de que su quantum lo justifique, y que se decida seguir el mismo criterio, se la incorpora también como miembro permanente, tal cual ocurre en la Comisión Arbitral”⁶².

⁶⁰ HERNÁNDEZ (h), Antonio María, ob. cit., pág. 66.

⁶¹ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

⁶² BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

En lo que interesa a este punto, la disposición transitoria sexta dispone que “un régimen de coparticipación...” “...y la reglamentación del organismo fiscal federal” “serán establecidos antes de la finalización del año 1996...”. Lamentablemente no se cumplió el plazo fijado para la reglamentación de este órgano, coincidente con el de la ley convenio.

Por lo demás, según el texto transcrito, se permitiría que la reglamentación del organismo se haga dentro del régimen de coparticipación, o por separado. Para el caso de que se optara por la separación, queda en duda, tal como lo advierte Bulit Goñi⁶³, si el acuerdo entre la Nación y las provincias (art. 75, inc. 2º, párr. 2º) habrá de tomarse como base, solamente, para el régimen de coparticipación, o también para la reglamentación del organismo fiscal federal, que, según cree el referido autor, sería lo razonable.

La Comisión Federal de Impuestos⁶⁴ a que se refiere el art. 10 de la ley 23548 está constituida por un representante de la Nación y uno por cada provincia adherida, quienes deben ser especialistas en materia impositiva. Por cada titular se debe designar un representante suplente para casos de impedimento de los titulares. “Su asiento será fijado por la Comisión Federal en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos dos tercios de los estados representados” (art. 10 de la ley de coparticipación, modificado por la ley 25049).

La citada Comisión cuenta con un Comité Ejecutivo constituido por el representante de la Nación y los de ocho provincias.

El art. 11 de la ley 23548 establece las funciones de la Comisión Federal de Impuestos, entre las cuales figuran las siguientes: aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución; controlar la liquidación de las participaciones de los distintos Fiscos; controlar el cumplimiento de las obligaciones contraídas; decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Economía de la Nación, de las provincias o municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no, y en qué medida, a las disposiciones de la ley -también interviene a pedido de los contribuyentes

⁶³ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., loc. cit.

⁶⁴ Ver al final del presente trabajo, en el Apéndice respectivo, los textos actualizados y ordenados del Reglamento Interno y de la Ordenanza Procesal de la citada Comisión Federal

o asociaciones reconocidas-; dictar normas interpretativas; asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, "en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad"; preparar estudios y proyectos vinculados con problemas derivados de las facultades impositivas concurrentes; recabar informaciones de reparticiones técnicas; intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional.

Las decisiones de la Comisión son obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, salvo el derecho de solicitar revisión, debidamente fundada, dentro de los sesenta días corridos de la fecha de notificación respectiva. Este pedido es resuelto en sesión plenaria, "a cuyo efecto el quórum se formará con las dos terceras partes de sus miembros". La decisión correspondiente es adoptada por simple mayoría de los miembros presentes, y es de cumplimiento obligatorio. No se admite otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión" (art. 12).

La jurisdicción afectada por una decisión de la Comisión debe comunicarle, dentro de los noventa días corridos, contados desde la notificación de la decisión no recurrida, o sesenta días corridos, contados desde la notificación de la decisión recaída en la revisión, las medidas que haya adoptado para su cumplimiento. Vencidos dichos plazos sin efectuar esa comunicación, la Comisión dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina no transfiera a la jurisdicción respectiva los importes correspondientes al producto del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo (art. 13).

Los contribuyentes afectados por tributos declarados en pugna con el régimen "podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos Fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos" (art. 14)⁶⁵.

Es así que, sea por mención expresa de la ley (art. 12, ley 23.548 y antecesoras), o de normas procesales de actuación, o por el reconocimien-

⁶⁵ Cfr. GARCÍA VIZCAINO, Catalina, ob. cit., en Lexis N° 5604/003236.

to en las resoluciones de sus organismos, en el régimen de coparticipación se admitió que las decisiones de sus cuerpos máximos fueran susceptibles del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por la vía del recurso extraordinario previsto en el art. 14 de la ley 48.

Sin embargo, la jurisprudencia del referido tribunal en la materia, no ha sido pacífica. En ocasiones ha decidido la cuestión propuesta sin objetar su competencia, en otras la ha declinado por no tratarse de decisiones de un tribunal de justicia, en otras por inexistencia del caso o causa justiciable, en otras por entender que el remedio estaba disponible para los fiscos pero no para los particulares⁶⁶.

10. Incidencia de decisiones de política económica sobre la recaudación⁶⁷

El Estado federal adopta de continuo decisiones de política económica que tienen directa incidencia en el producido de los impuestos coparticipados.

En ese sentido, los proyectos aprobados en el marco de la ley de promoción industrial restan ingentes sumas al fondo de coparticipación federal, afectando los intereses de las provincias que no tienen intervención en la toma de decisiones. De esta manera, el Estado federal, discrecionalmente, concede beneficios fiscales, que reducen la recaudación de los tributos coparticipados, a emprendimientos industriales que favorecen a determinadas jurisdicciones, pero cuyo costo es soportado por el conjunto. De tal forma, la Nación promueve el desarrollo industrial en determinadas zonas, asumiendo y haciendo asumir a las provincias el costo fiscal del proyecto aprobado.

⁶⁶ En Sentencia recaída el 17 de noviembre de 1994 en la causa "Transportes Automotores Chevallier SA" (C.S., por mayoría, Fallos 317:1548, en ED del 13/2/95), decidió que no cabe que los contribuyentes interpongan recurso extraordinario directamente contra las resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos (en el caso un particular impugnaba un impuesto provincial por contrario al régimen) (Cfr. BULLI GONZ, Enrique G., ob. cit., en La Ley 1995-D, 977).

⁶⁷ En este apartado se realiza una síntesis de lo expuesto sobre el tema por SIBATO, Rodolfo R., ob. cit., en Lexis N° 6804/001672.

Otro ejemplo, cuando establece retenciones a las exportaciones (ver apartado siguiente), o fija diversos tipos de cambio para la liquidación de las divisas por debajo del valor real de mercado, al cual obligatoriamente le deben vender los exportadores al Banco Central, disminuyendo la ganancia de los operadores económicos, lo que se refleja en una menor recaudación del impuesto a las ganancias coparticipable. Esta situación no perjudica mayormente al Estado federal, que es directo beneficiario de las medidas mencionadas. De esta manera, la Nación acrecienta sus ingresos que no distribuye entre las provincias, y simultáneamente provoca una disminución en la recaudación de los tributos coparticipados.

Del mismo modo, la contribución del ahorro obligatorio, leyes 23256 y 23549 -que no fue coparticipable- al restarle capital a la producción o imponer la necesidad de recurrir a fuentes de financiación para satisfacer las exigencias de constituir el ahorro, tuvo incidencia en los resultados de la gestión comercial de las empresas, y, por ende, en la recaudación de los tributos coparticipables.

Al respecto, se podrá sostener que por medio de la cláusula de garantía prevista en el art. 7 de la ley 23548, que dispone que el monto a distribuir a las provincias no podrá ser inferior al 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración central, tengan o no el carácter de distribuibles, se pueden neutralizar las medidas del Estado federal que tengan incidencia negativa en la recaudación de los tributos coparticipables; mas es manifiesta la grave dificultad que ofrece definir el concepto de recursos tributarios coparticipables, entre los cuales no corresponderá incluir los provenientes del uso del crédito, aunque sí el ahorro obligatorio, que reviste naturaleza tributaria, y donde la pretensión de computar tanto la emisión monetaria como los recursos obtenidos por la negociación de divisas, las contribuciones parafiscales y otros, origina innumerables controversias de impredecible resultado.

En síntesis: las provincias se encuentran cautivas de un sistema que permite a la Nación extraer total o parcialmente tributos de la masa coparticipable a fin de darles una asignación específica; sufriendo así la recaudación de los tributos coparticipables ingentes reducciones debido a beneficios concedidos por la Nación, o en menor medida por las provincias, en el marco de las leyes de promoción industrial. Por lo demás, la incidencia negativa en el producido de los tributos coparticipables, por medidas del Estado federal -doble mercado para la negociación de las divisas, emisión monetaria, establecimiento de ahorros forzosos, etc. que benefician sólo a la Nación, hace del sistema de coparticipación un meca-

nismo con notorios desvíos que urge corregir en orden a fortalecer el régimen federal, objetivo perseguido por la reforma constitucional de 1994, que a esos fines institucionalizó el régimen de coparticipación tributaria.

11. El problema de las retenciones a las exportaciones

Conforme al art. 75 inc. 1 de la C.N., la Nación tiene la potestad para establecer los derechos de importación y exportación, y en este marco el sistema de retenciones a las exportaciones agropecuarias constituye un gravamen o impuesto creado sobre las mismas. Este tributo se aplicó de modo ocasional hasta que en 1967 se sancionó la ley 17.198, que lo estableció de modo permanente, criterio luego incorporado al Código Aduanero dictado mediante la ley 22.415.

El 11 de marzo de 2008, el Ministerio de Economía de la Nación emitió la Resolución 125/2008 por medio de la cual transformó las retenciones fijas, que ya se tributaban, en móviles de acuerdo a las mudanzas en el precio internacional. De resulta de ello, la alícuota para la soja llegaba al 44,1% y para el girasol al 39,1%.

Los Considerandos de la Resolución citada contienen como fundamentos de la decisión adoptada, por un lado, el aumento significativo de los precios internacionales de cereales y oleaginosas, con una elevada volatilidad en sus tasas de variación interanual y, por otro, los eventuales efectos negativos que ello produciría sobre el conjunto de la economía a través de mayores precios internos, menor equidad distributiva y una creciente incertidumbre en lo que respecta a las decisiones de inversión del sector agropecuario.

“Gelli advierte que no hay ninguna mención a necesidades fiscales y, en consecuencia, tampoco a requerimientos internos o externos que apremien al Estado y le lleven a aumentar la carga impositiva del sector (...)”⁶⁸.

Sin entrar al análisis del instrumento jurídico utilizado ni a las objeciones formales formuladas a la Resolución 125/08 que la tornan de dudosa constitucionalidad, por cuanto ello excede el objeto del presente trabajo,

⁶⁸ Anallón, María Gabriela, “Las retenciones a las exportaciones, delegación legislativa y equidad distributiva en el federalismo argentino”, en *El Gran Cuyo* 2008 (mayo), 309.

advierte Ábalos cierta contradicción entre los fundamentos expresados y lo resuelto en relación con el federalismo económico.

En el Considerando se menciona que los precios internacionales de cereales y oleaginosas han registrado un significativo aumento en los últimos años, con una elevada volatilidad de sus tasas de variación interanual, lo cual de persistir, podría repercutir negativamente sobre el conjunto de la economía a través de mayores precios internos, menor equidad distributiva y una creciente incertidumbre en lo que respecta a las decisiones de inversión del sector agropecuario. Por lo que, en ese contexto, la modificación propuesta del esquema de derechos de exportación aplicables a un subconjunto clave de cereales y oleaginosas constituiría una herramienta apropiada para solucionar los problemas previamente mencionados.

La contradicción aparece a juicio de la referida autora en que, por un lado, se pretende solucionar una hipotética "menor equidad distributiva", y por otro, se establece un impuesto en exclusivo beneficio del Estado Nacional, olvidándose que la distribución no solamente tiene alcances sociales sino también de tipo geopolíticos, es decir, en el caso de nuestro federalismo, incluyendo a los órdenes de gobierno provinciales.

En efecto, conforme se expuso, las únicas contribuciones que se coparticipan con las provincias son las contempladas en el inc. 2 del art. 75 de la C.N., es decir, las indirectas y las directas que correspondan a la Nación, salvo la parte o el total de las que tengan asignación específica. Mientras que están excluidos los derechos de importación y exportación contemplados en el inc. 1 del mismo artículo, ello -tal como lo explicáramos en párrafos anteriores- fruto de la reforma de 1994 que incorpora esta distinción en relación con la coparticipación.

"Por ello, el incremento de recursos para el Estado Nacional que supone la Resolución N° 125/08, deja afuera a las provincias que no se beneficiarán con ese aumento, siendo que el mismo se genera en sus propias jurisdicciones. No se cumple con la equidad en la distribución geopolítica, no se tiene en cuenta que la Nación debe velar por el desarrollo igualitario entre las provincias, por el fortalecimiento de los órdenes provinciales, sin olvidar que fueron aquellas las que delegaron los poderes tributarios a la Nación en aras de un federalismo que permitiera conciliar intereses. Por lo tanto, si lo que se pretendía era mejorar la equidad distributiva, el impuesto a crearse afectando el producto generado en las jurisdicciones provinciales podría haber sido otro, por ejemplo, un impues-

to directo o indirecto que ingresando en el inc. 2 del art. 75 permitiera la posterior coparticipación con las provincias"⁶⁹.

Al respecto, Marchiaro⁷⁰ sostiene que es una ficción considerar las retenciones agropecuarias meros impuestos aduaneros y, por ende, no coparticipables, esgrimiendo seis razones para coparticiparlas:

1. Los tributos en cuestión no son puros instrumentos de corte fiscalista, sino que son parte del esquema federal y ello impone que sean coparticipables.
2. Las provincias cuya producción depende del suelo -que se degrada con la soja- merecen el mismo trato que las provincias petroleras o mineras, que reciben regalías por la extracción de su suelo. Razones de equidad tributaria y propiedad del recurso natural suelo fundamentan esta posición.
3. Las retenciones se asimilan al impuesto a los ingresos brutos -en lugar de derechos de exportación-, porque tienen impacto en los precios de toda la cadena productiva, incluso en quien no exporta.
4. La competencia ambiental (art. 41 C.N.) es concurrente. No sólo la degradación del suelo por el tema de la soja, sino todo lo que tiene que ver con el ordenamiento territorial, va de la mano de la cuestión ambiental. Toda política ambiental requiere coordinación y la coparticipación en materia impositiva le resulta connatural.
5. El actual esquema de retenciones profundiza la concentración económica tributaria de un modo lesivo a nuestra forma de Estado.
6. El desarrollo humano es una competencia concurrente (arts. 75 incs. 18 y 19, 124 y 125, C.N.). Este instrumento tributario es hoy una importante herramienta de política económica y debe ser también una herramienta de política ambiental y agropecuaria.

12. El régimen de coparticipación vigente

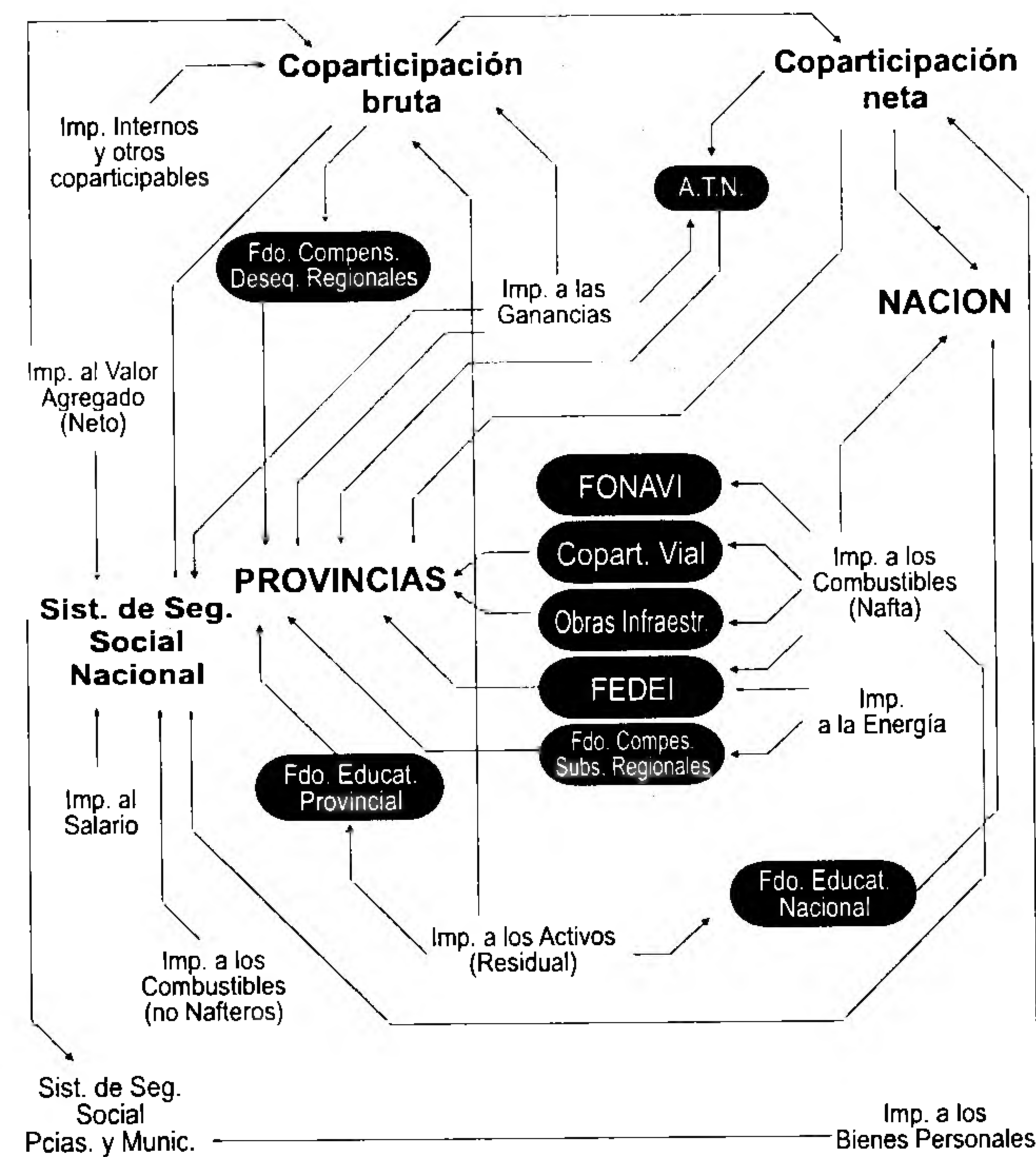
La actual situación del régimen de coparticipación tributaria se configura sobre la base de la vigencia de la ley 23.548, con las modificaciones introducidas por los Pactos Fiscales I y II, los Compromisos Federales y por las leyes de asignaciones especiales de recursos.

⁶⁹ ÁBALOS, María Gabriela, *ob. cit.*, *loc. cit.*.

⁷⁰ MARCHIARO, Enrique J., "Seis razones para coparticipar las retenciones agropecuarias", *Suplemento Actualidad*, en la Ley 08/05/2008, pág. 1/2

La situación generada por los Pactos Fiscales y Compromisos Federales (a veces prorrogados unilateralmente por el gobierno nacional, como sucedió en 1996) y las asignaciones especiales de recursos –que detraen fondos de la coparticipación primaria de la ley 23.548- han producido un estado de verdadera confusión e incertidumbre en el sistema general de redistribución de recursos entre la Nación y las provincias y ha llevado a Casas a referirse al actual sistema como el “laberinto de la coparticipación”⁷¹.

A continuación se presenta un diagrama del esquema del régimen de coparticipación federal de impuestos vigente, realizado por Semyraz⁷²:



⁷¹ Cfr. MONTBRUN, Alberto, ob. cit., págs. 252 y 256.

⁷² SEMYRAZ, Daniel, ob. cit., págs. 6 y 7.

En recuadros de fondo gris están representados los diversos impuestos que se distribuyen, en óvalos de fondo negro están los distintos fondos específicos, en letras sin enmarcar están indicados los actores principales, que son las Provincias, la Nación y un tercer socio que se ha sumado en años recientes al mecanismo de reparto interjurisdiccional de fondos: el Sistema de Seguridad Social Nacional.

Advierte el autor que, a pesar de su gran esfuerzo por realizar una síntesis, lo que se demuestra con mayor claridad es la extrema confusión que existe cuando se habla del régimen de coparticipación federal de impuestos vigente. Por tal motivo, se podría afirmar que se trata de un mecanismo insostenible y que debería ser modificado, adoptándose procedimientos de reparto de recursos más racionales.

13. Conclusión

Es opinión generalizada en la doctrina constitucional argentina la de señalar que la reforma reforzó el federalismo. Sin embargo, coincido con Dalla Vía⁷³, y con el mayor de los respetos por autores como Frías, Bidart Campos y Sagüés, que en la práctica se produce un gran debilitamiento por la inclusión de la coparticipación en nuestra norma constitucional. Ello es así, por cuanto, haber incluido la coparticipación equivale -a nuestro juicio- a un equívoco “blanqueo” de llevar a la norma una práctica originada en un desvío.

Tal como lo señala Dalla Vía, dadas como estaban las circunstancias, no existía ninguna necesidad de incluir el sistema de coparticipación en la Constitución y sí, en cambio, hubiera sido conveniente abrir el debate sobre la atribución de fuentes impositivas originarias entre Nación y provincias.

No debemos olvidar al respecto que la coparticipación federal es una de las instituciones que más ha contribuido a acentuar la dependencia de las provincias al poder central. De esta manera, la coparticipación federal

⁷³ DALLA VÍA, Alberto, ob. cit., loc. cit.

nació como una patología ante la insuficiencia de nuestro sistema fiscal de atribución de competencias.

Por otra parte, conforme lo advierte Segovia⁷⁴ la reforma tiene defectos formales y materiales.

Dentro de las críticas formales que pueden hacerse a las normas constitucionales que rigen la coparticipación, se podría señalar, en primer lugar, que las disposiciones son poco claras, como surge con evidencia incontestable al tratar de definir la situación de la Ciudad de Buenos Aires o la cuestión de las asignaciones específicas -estos temas ya dan lugar a interpretaciones encontradas en la doctrina y en la práctica, lo que atenta en definitiva contra los derechos de las provincias-.

En segundo lugar, se ha mantenido la distinción entre impuestos directos e indirectos, internos y externos, distinción que los especialistas han abandonado hace tiempo, perdiéndose así la ocasión de modernizar el texto constitucional.

En tercer lugar, se ha constitucionalizado la coparticipación, que no es más que una herramienta impositiva sujeta a los vaivenes de los cambios económicos y políticos.

Entrando a las críticas sustanciales o materiales, entendemos que la reforma constitucional no ha hecho más que seguir un criterio sociológico al recoger las prácticas habituales desde hace más de medio siglo, convalidando un sistema que de por sí es peligroso y sujeto a la discrecionalidad del poder de turno. Se ha convertido así a las provincias en otros tantos grupos de presión cuyo peso se mide, por ejemplo, por el potencial electoral que poseen antes que por criterios más justos y razonables.

Las provincias han sido menoscabadas en sus derechos, despojadas de todo poder tributario originario y exclusivo, y su situación es peor que la anterior a 1994. "Van a recoger las migajas del banquete al que serán principales convidadas las provincias grandes y fuertes, que se repartirán lo más importante de la torta impositiva"⁷⁵. Abona esta conclusión el simple hecho de que no se ha cumplido con lo dispuesto por la sexta

⁷⁴ SEGOVIA, Juan Fernando, ob. cit., loc. cit..

⁷⁵ SEGOVIA, Juan Fernando, ob. cit., loc. cit..

cláusula transitoria, pues hace ya casi doce años que debió haberse sancionado el nuevo régimen y aún estamos esperando una solución que ponga en práctica las "novedades" constitucionales.

En otras palabras, la reforma de 1994 no puso fin al proceso de centralización tributaria que venía padeciendo la Argentina desde hace años; al contrario, ha contribuido a consagrarlo, dándole rango constitucional, coadyuvando al fortalecimiento del gobierno central en desmedro de los locales⁷⁷.

Por encima de toda otra consideración, y parafraseando a Bulit Goñi, "el mandato constitucional nos enseña (...) que más allá de las palabras será difícil concertar una distribución interjurisdiccional justa y útil de la renta pública"⁷⁸.

Bibliografía

- ABALOS, María Gabriela, "Las retenciones a las exportaciones, delegación legislativa y equidad distributiva en el federalismo argentino", en *LL Gran Cuyo* 2008 (mayo), 309.
- BULIT GOÑI, Enrique G., "La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994", en *La Ley* 1995-D, 977.
- DALLA VÍA, Alberto, "El sistema federal fiscal", en *La Ley* 1998-E, 1152.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas", LexisNexis, 2007, en Lexis N° 5604/003034 y 5604/003236.
- MONTBRUN, Alberto, "Recursos Provinciales", en "Derecho Público Provincial y Municipal", *La Ley*, Volumen I, 2ª edición actualizada, Buenos Aires, 2004, Capítulo X, págs. 233/256.
- HERNÁNDEZ (h), Antonio María, "Federalismo, autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, págs. 45/73.

⁷⁷ Cf. SEGOVIA, Juan Fernando, ob. cit., loc. cit..

⁷⁸ Bulit Goñi, Enrique G., ob. cit., loc. cit..

- KRAUSE, Martín, "Competencia entre órdenes jurídicos: el caso de la coparticipación fiscal en la Argentina", SJA 29/12/2004 - JA 2004-IV-1411, en Lexis N° 0003/011030.
- MARCHIARO, Enrique J., "Seis razones para coparticipar las retenciones agropecuarias", Suplemento Actualidad, en La Ley 08/05/2008, págs. 1/2.
- SAGÜÉS, Néstor Pedro, "Elementos de derecho constitucional", Ed. Astrea, Tomo 2, 2ª edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, 1997, págs. 148/152 y 166/167.
- SEGOVIA, Juan Fernando, "La coparticipación unitaria en la reforma constitucional de 1994", en LL Gran Cuyo 1999, 675.
- SEMYRAZ, Daniel, "Coparticipación Federal de Impuestos. Bases para la definición de un nuevo sistema de distribución interjurisdiccional de recursos en la República Argentina", Ed. Universidad Católica de Córdoba, 1ª edición, Córdoba, 2003.
- SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", LexisNexis - Depalma, 2000, en Lexis N° 6807/001672.
- VALDEZ, Carlos Hugo, "El Estado Federal Argentino", en "Manual de Derecho Constitucional", Ed. Advocatus, Tomo I, 2ª edición actualizada, Córdoba, 1995, Capítulo VII, págs. 229/275.
- ZARINI, Helio Juan, "Constitución Argentina comentada y concordada. Texto según reforma de 1994", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1996.

EL CONTROL JUDICIAL SOBRE EL PODER CONSTITUYENTE PROVINCIAL

EDUARDO TORRES BUTELER¹

Sumario: 1. El control de constitucionalidad y el poder constituyente. 1.a. Poder constituyente originario. 1. b. Poder constituyente derivado. 2. El control judicial sobre el poder constituyente provincial derivado. 2. a. Control sobre aspectos sustanciales. 2. b. Control sobre aspectos formales. 3. Conclusión

1. El control de constitucionalidad y el poder constituyente

Unos de los pilares fundamentales del "Estado de derecho" constituye, sin dudas, el cumplimiento de una ley suprema que reconozca los derechos básicos de las personas y regule la composición y actuación de los órganos del Estado.

En nuestro sistema republicano, es el Poder Judicial el principal encargado y responsable de hacer efectiva la vigencia del orden constitucional a través del denominado control de constitucionalidad que puede aplicarse, en principio, sobre cualquier acto u omisión de los poderes constituidos.

El problema se plantea cuando lo que se pretende controlar es el poder constituyente del Estado; ¿Existe algún tipo de límite que enmarque el desempeño de este poder? y consecuentemente: ¿Puede el Poder Judicial declarar inconstitucional la actuación de una Asamblea General Constituyente?

¹ Ayudante Alumno de Derecho Público Provincial y Municipal, Universidad Católica de Córdoba