

REGIMEN DE COPARTICIPACION TRIBUTARIA FEDERAL

por Rodolfo R. Spisso

1.- El régimen federal y la autonomía financiera

La Constitución nacional adopta el régimen federal. En función de ello las provincias se dan sus instituciones de consuno con el régimen republicano y representativo y los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional, debiendo asegurar la administración de justicia, el régimen municipal y la educación primaria. Bajo tales condiciones el Gobierno federal garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de su autonomía (art. 5° C.N.).

Mas la historia institucional argentina nos demuestra acabadamente que no existe autonomía provincial, si ella no viene acompañada por la autonomía financiera o sea por la posibilidad de elegir libremente sus tributos, recaudarlos y disponer su inversión.

La discusión del art. 4° de la Constitución en la Convención constituyente de 1853 suscitó la reprobación de Manuel Leiva, diputado por Santa Fe, que se opuso a la sanción del artículo por considerar que se les quitaba a las provincias los derechos de importación y exportación con que contaban para atender a sus gastos ordinarios, no quedándoles más recurso que la contribución directa que, de acuerdo con otro artículo del proyecto, el Congreso Nacional quedaba facultado para imponer, temporariamente, en ciertos casos ⁽¹⁾

Sin perjuicio de ello, las provincias no delegaron en el Gobierno Federal la facultad de establecer en el orden interno tributos tanto directos como indirectos que pueden ejercer con mayor amplitud que el Estado nacional. Este puede establecer en forma concurrente con las provincias impuestos indirectos, aunque esa posibilidad que no surgía expresamente del texto de la Constitución, antes de la reforma de 1994, fue reconocida por el Congreso de la Nación, de las resultados del célebre debate realizado en 1894 en la Cámara de Diputados, que tuvo como protagonistas principales al Ministro Terry y al diputado por Corrientes Manuel F. Mantilla, ⁽²⁾ y consagrada por la doctrina de al Corte Suprema de al Nación, en 1927 en la causa “S.A. Simon Mataldi Ltda.. v. Provincia de Buenos Aires”. ⁽³⁾ Mas en materia de impuestos directos el Estado Federal., desde 1853, sólo los puede establecer tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad común y el bien general del Estado lo exijan (art. 75 inc.2° C.N.), aunque la constitución material, aquella que tiene vigencia sociológica nos dice que también en éste ámbito la facultad de establecer impuestos directos se ha venido ejerciendo en forma concurrente entre el Gobierno federal y las provincias.

2.- Los problemas del ejercicio concurrente de la potestad tributaria. El régimen de coparticipación federal tributaria

¹⁾ Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”, 4ª edic. Abeledo Perrot pág. 48 y ss.

²⁾ Spisso, Rodolfo R. ob.cit. pág.52 y ss.

³⁾ CSJN, Fallos t.149:260.

Con la creación, a nivel nacional, de los impuestos internos en el año 1891, que coexistieron con análogos tributos provinciales existentes y con los que se fueron creando con posterioridad, comenzaron los problemas de superposición tributaria, que se fueron agudizando con el transcurso del tiempo.

Los impuestos internos provinciales, cuando se cobraban en la etapa primaria o manufacturera, se convirtieron parcialmente en impuestos a la salida de las mercaderías, frutos o productos de las provincias productoras, con lo que se llegó al establecimiento de verdaderas aduanas interiores. Por lo demás, tales tributos fueron utilizados como instrumentos discriminatorios según el origen de los productos, todo lo cual implicó el restablecimiento de aduanas interiores, en clara trasgresión a las disposiciones de los arts. 9, 10, 11 y 108 —hoy 126— de la Constitución nacional⁴.

Para superar dichas anomalías, se sucedieron diversos proyectos en el Congreso de la Nación y aportes doctrinarios⁵ —tendientes a evitar las consecuencias desfavorables para la economía nacional originadas en la múltiple imposición—, que no tuvieron concreción, más allá de la autorización concedida, en el proyecto de presupuesto del año 1934, al Poder Ejecutivo, facultándolo a convenir con las provincias la forma de distribución de los impuestos al consumo, a los réditos y a las transacciones.

La necesidad de lograr la coordinación de las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias había sido puesta de resalto por la Corte Suprema de la Nación en la causa “Simón Mataldi SA”, en la cual el tribunal, a la par de reconocer atribuciones concurrentes para instituir impuestos indirectos a las actividades económicas locales, destacó:

“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”.

Así las cosas, 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, con vigencia a partir del 1º de enero de 1935. La ley de unificación se estructuró sobre la base de la figura de la ley-convenio, que exige, para tener virtualidad, la adhesión de las provincias, a fin de que éstas tengan derecho a participar en el producido de la recaudación de los tributos nacionales e importa para

⁴ CASAS, José O., “Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina”, DF XLV-1; 97 y 193.

⁵ Véase su mención en GARCÍA BELSUNCE, *Estudios financieros*, p. 303.

los Estados locales la asunción del compromiso de derogar los impuestos internos provinciales y no establecer impuestos o tasas análogas a los nacionales comprendidos en el régimen de unificación.

Complementaria y contemporáneamente con la sanción de la 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 del gobierno provisional, creado por decreto del 19 de enero de 1932. En ambas normas, la Nación participó unilateralmente de la recaudación de dichos tributos a las provincias y al municipio capitalino. Con la sanción de la ley 12.956, se estructuró un régimen estable que amplió la masa de impuestos coparticipables, con la inclusión del impuesto a los beneficios eventuales, que había sido creado recientemente, y aumentó la distribución primaria para las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

En 1951, al establecerse el impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes, por ley 14.060, se instrumentó la participación de su producido a las provincias, utilizándose un sistema devolutivo, según el origen de sus fuentes generadoras, determinado por la radicación territorial de los bienes sujetos al gravamen.

Al caducar en 1954 el régimen de unificación de la ley 12.139, por denuncia efectuada por la Provincia de Corrientes, se sanciona la ley 14.390, que rigió desde 1955 hasta 1972. La ley 12.956 fue reemplazada, a su vez, por la 14.788, que rigió desde 1959 hasta 1972. Ambos regímenes, el de la ley 14.390 y el de la 14.788, juntamente con el organizado por la 14.060, quedaron comprendidos en la 20.221, que rigió desde 1973 hasta 1984. La ley 23.548 entró en vigencia el 1º de enero de 1988. La escasa participación de las provincias en la distribución del producido de los impuestos nacionales fue modificándose paulatinamente a partir de 1958; se incrementó con la ley 20.221, y mejoró aún más con la 23.548.

Las innovaciones establecidas por esta última en lo referente al aumento de la participación de las provincias en la distribución del producido de los tributos coparticipados, la ampliación de la masa coparticipable y la eliminación de la previa deducción, del fondo a distribuir, de las sumas destinadas a la financiación de los sistemas de previsión nacional y del Fondo Nacional de la Vivienda, leyes 22.293 y 22.453, han hecho decir, en valiosa opinión⁶, que la ley 23.548 constituye un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina.

Así llegamos a la reforma constitucional de 1994 que le da jerarquía constitucional a la coparticipación tributaria al incorporarla al texto de la Constitución.

3.- La reforma constitucional de 1994 y el fortalecimiento del federalismo.

La ley 24.309 que aprobó la necesidad de la reforma constitucional en su art. 3º habilitó el debate, por la Convención Constituyente, sobre “Distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos Régimen de coparticipación”, con el objetivo de contribuir al “Fortalecimiento del Régimen Federal”. Va de

⁶ CASAS, José O., así, el nombre dado a su valioso trabajo mencionado en nota 1.

suyo por tanto que tanto las cláusulas sancionadas por la Convención Constituyente como las normas infraconstitucionales que en consecuencia se dicten, deben satisfacer ese objetivo, que condicionó la reforma constitucional en el aspecto aquí considerado.

El objetivo de la ley 24.309 fue satisfecho con la reforma introducida al texto de la Constitución pues implicó el reconocimiento a nivel constitucional del derecho de las provincias y CABA a participar en la distribución del producido de los impuestos nacionales, derecho que anteriormente la Nación podía negar o desconocer, recurriendo al arbitrio de denunciar la ley convenio o no formalizando un nuevo acuerdo al vencimiento del que se encontrara en curso de ejecución. Resultó pues fortalecido sensiblemente el régimen federal y el deber de cooperación del gobierno federal para asistir a las provincias, cuyo derecho estaba limitado anteriormente a requerir subsidios al gobierno nacional, al reconocérseles el derecho a participar en el producido de los tributos nacionales; reconocimiento que, ahora, tiene rango constitucional.

4.- Directivas constitucionales en materia de coparticipación tributaria

La ley de coparticipación tributaria federal debe ser sancionada por el Congreso con mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara y luego sometida a consideración de las provincias y Ciudad de Buenos Aires, que en caso de adhesión deben formalizarla a través del dictado de una ley por sus respectivas legislaturas. La ley de coparticipación, expresión del derecho intrafederal de concertación, se incorpora al derecho público interno de cada Estado local, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional. Esa gestación institucional, puntualiza la Corte Suprema de la Nación, ⁽⁷⁾ ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es la imposibilidad de su modificación unilateral por cualquiera de las partes.

El fortalecimiento del federalismo debe atender, conforme las previsiones constitucionales, al deber de proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio, y para ello la Constitución nacional a la par que le impone al Congreso el establecimiento de políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de las provincias y regiones (art. 75, inc. 19, párr. 2º), consigna una serie de exigencias a tener en cuenta en la distribución de los fondos coparticipables entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, precisando que la distribución de los tributos coparticipables:

a) se debe efectuar en relación directa con las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto, y

b) al mismo tiempo debe ser equitativa y solidaria dando prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

5.- Diferimiento “sine die” de la manda constitucional

⁷⁾ Corte Sup., 19/8/1999, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina v. Provincia de Buenos Aires”.

A fin de lograr en el menor tiempo posible la consecución de los objetivos trazados por la reforma, la cláusula transitoria sexta de la Constitución impone el deber de sancionar un nuevo régimen de coparticipación conforme a las directivas fijadas en el art. 75 inc. 2, con plazo que feneciera el 31 de diciembre de 1996.

La necesidad de sancionar un nuevo régimen se impone inexcusablemente, pues el actual, desnaturalizado en su esencia, ha devenido inconstitucional, en tanto la distribución de los impuestos nacionales coparticipables entre la Nación y las provincias y Ciudad de Buenos Aires no se efectúa en relación directa a las competencias y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto, ni satisface el objetivo de ser equitativa, solidaria y dar prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (art. 75 inc.2º párrafo 3º C.N.).

El actual sistema suscita serios reparos en atención a que el esquema de distribución de recursos es complejo, ineficiente y poco flexible. Exhibe una ausencia de criterios objetivos y racionales para la distribución de las transferencias, ya que la ley 23.548 fija porcentajes de distribución secundaria sin establecer criterios objetivos para su determinación.

Adolece asimismo de desequilibrio fiscal vertical. A pesar de que el nuestro es uno de los países más descentralizados en términos de gasto público, dado que aproximadamente el 47% se realiza a nivel provincial y municipal, no ocurre lo mismo con los recursos, ya que las provincias y municipios sólo generan en promedio el 24% de los recursos totales. Se presentan entonces graves problemas de correspondencia fiscal al no existir un incentivo para que las provincias desarrollen acciones tendientes a incrementar sus recursos propios.

También presenta un desequilibrio fiscal horizontal que refleja la gran dispersión en la disponibilidad de recursos totales per cápita entre las distintas provincias, ya que algunas reciben recursos per cápita varias veces superiores a los de otras.

Además, el abuso en la sanción de asignaciones específicas ha desnaturalizado el propósito del Régimen de Coparticipación, unido al incumplimiento de la participación mínima a distribuir a las provincias de la recaudación de los impuestos nacionales, de consuno con la cláusula 7º de la ley 23.548 impone la elaboración de una nueva ley, conforme las pautas establecidas en el art. 75 inc.2, con toda urgencia atento la mora en el cumplimiento de la cláusula transitoria 6ª, de la Constitución nacional.

6.- La judicialización de la omisión constitucional

La Corte Suprema de la Nación en sentencia recaída en una causa promovida por la Municipalidad de la Rioja ⁽⁸⁾ solicitando la declaración de inconstitucionalidad del incumplimiento de la provincia en dictar el régimen de coparticipación municipal previsto en los arts. 168 y 173 de la

⁸) CSJN, 11/11/2014 "Recurso de hecho deducido por la Municipalidad de la Rioja en la causa Intendente Municipal Capital s/ amparo",

Constitución local, acogió la queja por recurso de inconstitucionalidad denegado, e hizo lugar al recurso extraordinario, y dejó sin efecto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia provincial, que había rechazado “in limine” la acción y le ordenó que substanciara la causa

Sin perjuicio de la admisibilidad de la judicialización de la omisión constitucional en dictar una nueva ley de coparticipación y las sentencias de la Corte en las causas promovidas por las provincias de Santa Fé y San Luis declarando la inconstitucionalidad del art. 76 de la ley 26.078 con relación a la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables pactada en el Acuerdo del 12 de agosto de 1992 y del decreto 1339/2001 que detrajo de la masa coparticipable inicialmente el 2,75%, y luego el 1,90% de la masa coparticipable para destinarlo al funcionamiento de la DGI, no ha de creerse que la vía judicial podrá dar acabada solución a la coparticipación federal y con ello al fortalecimiento del federalismo.

De ahí que lo más trascendente de las decisiones de la Corte en las causas promovidas por las provincias de Santa Fe, San Luis y Córdoba es la exhortación que el tribunal hace a a los órganos superiores de nuestra organización constitucional tendiente a la sanción de una nueva ley de Coparticipación federal, de consuno con las pautas enunciadas en el art. 75 inc.2° de la Constitución nacional. (9)

7.- El Régimen de Coparticipación y el fortalecimiento del federalismo

Sin perjuicio que la constitucionalización del régimen de coparticipación tributaria contribuyó a fortalecer el alicaído régimen federal no se sigue de ello que la sanción de una nueva ley, por si sola extenderá inexcusablemente en el tiempo la vigorización del federalismo argentino. Es que, la detracción de la masa coparticipable de tributos coparticipables de no regularse adecuadamente conspira contra los propósitos de robustecer el régimen federal. En ese sentido es de interés puntualizar que el tribunal cimero ha expresado que las asignaciones específicas de impuestos coparticipables deben ser establecidas por ley especial, con la mayoría de los miembros de ambas Cámaras, con plazo determinado de vigencia, y esta es la única y excepcional facultad con la que cuenta la Nación para afectar los impuestos que integran la masa coparticipable, sin necesidad de contar con un Pacto o la previa conformidad de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires. (10)

La afirmación del tribunal y la literalidad del inc.3° del art. 75 C.N. parecerían abonar la tesis que la reforma constitucional le otorgó al Congreso Nacional una facultad que antes no tenía, (11) pues conforme al art. 2 inc.d) de la ley 23.548 las contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios obras y fomento de actividades que se declaren de interés nacional, deben decidirse por ley del Congreso nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales. No compartimos el criterio de la Corte Suprema; el inc.3° del art. 75 de la C.N. no contradice la previsión del art. 2 inc.d) de la ley 23.548. Aquel simplemente no exige la conformidad de las provincias, lo cual viene reglamentado por la ley, que, si bien es anterior a la reforma constitucional, tiene plena vigencia. Por lo demás la exigencia del inc.d) del art. 2 de la ley 23.548 se correlaciona armoniosamente con la naturaleza convencional de la ley de Coparticipación, que con-

9) CSJN, CSJN 24/11/2015 “Santa Fe, Provincia de c/ Estado nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, CSJ 539/2009

10) CSJN, fallo indicado en la nota anterior

11) En ese sentido Bulit Goñi, Enrique “Constitución nacional y Tributación local”, tomo II pág.1073 edic. Ad.-Hoc

forme el inc.2 del art. 75 párrafo 4º no puede ser modificada ni reglamentada unilateralmente por ninguna de las partes. Afirmar que el establecimiento de asignaciones específicas de impuestos coparticipables no necesita de la conformidad de las provincias y Ciudad de Buenos Aires es poner en irrefragable contradicción la previsión del inc.2 del art. 75 con la del inc.3

La doctrina de la Corte Suprema tiene dicho que no cabe presumir la incongruencia del legislador, precisando que es principio de hermenéutica jurídica que debe preferirse la interpretación que favorece y no la que dificulta los fines perseguidos por la norma. Es menester evitar darles a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con todo valor y efecto.⁽¹²⁾ Si se acepta que una ley del Congreso con mayoría de los miembros de ambas Cámara puede vaciar de contenido la masa coparticipable, dándole el destino que el Gobierno nacional crea más conveniente, sin la anuencia de las provincias y de la CABA, fuerza es concluir que la Constitución ha creado un régimen de coparticipación que contiene en sí mismo el germen de su propia destrucción.

No obstante nuestra reserva al criterio permisivo que habilita al Gobierno nacional mediante una ley, bien que con una mayoría calificada, hacer detracciones de la masa coparticipable de impuestos nacionales, sin la previa conformidad de las jurisdicciones locales, creemos que el fortalecimiento del federalismo no se ha de lograr tan solo con el dictado de una nueva ley de coparticipación, sino que además será condición sine qua non el esfuerzo recaudatorio que realicen las provincias y la CABA con relación a sus recursos propios.

El fortalecimiento del régimen federal no hay que impulsarlo otorgándole al régimen de coparticipación tributaria federal una función exclusiva o excluyente de otros mecanismos que coadyuven al logro de tal objetivo. La historia institucional nos muestra que no ha sido el régimen de coparticipación tributaria tal como se lo ha implementado o más bien como se lo ha desnaturalizado en su esencia, la forma más adecuada para afianzar la autonomía financiera de las provincias.

Creemos firmemente que no resulta conveniente hacer descansar esencialmente en la distribución de los ingresos federales la formación del Tesoro provincial. Sin desmerecer la trascendencia del régimen de coparticipación tributaria, el fortalecimiento del federalismo debe provenir de una adecuada distribución de las fuentes tributarias entre la Nación, las provincias y sus municipalidades y la Ciudad de Buenos Aires en lugar de un acrecentamiento de la distribución primaria de los recursos federales, que se han visto notoriamente menguados por reiteradas asignaciones específicas de impuestos coparticipables.

Coadyuvando a ese propósito proponemos el siguiente esquema de distribución de fuentes tributarias en el marco de la nueva ley de coparticipación: 1) A las provincias se les asigna la regulación y recaudación del impuesto al Patrimonio Neto que se agregará al impuesto sobre los ingresos brutos, inmobiliario rural, patentes de automotores, tasas por servicios prestados y contribuciones de mejoras, 2) A las municipalidades de provincias se les asignan el impuestos inmobiliario urbano y el impuestos de ocupación por el uso diferencial del suelo, el subsuelo y espacio aéreo del dominio públicos y las tasas por servicios efectivamente prestados; 3) A la Ciudad de Buenos Aires se les asignan los mismo tributos que a las provincias, substituyendo el inmobiliario rural por el inmo-

¹²⁾ CSJN 01/03/1988 "Pvcia. Santiago del Estero c/Gob.Nacional", Fallos t..311:193 y sus citas: 297:142 y 301:460, entre otros.

biliario urbano y el impuesto por la ocupación por el uso diferencial del suelo, el subsuelo y espacio aéreo del dominio público. 4) Las provincias, sus municipios y la CABA no podrán establecer otros tributos que los expresamente asignados, debiendo regularlos conforme a los perfiles que la ley de coparticipación establezca, para asegurar la uniformidad en sus aspectos esenciales. 5) A la Nación se le asignan el impuesto a las ganancias, el IVA, a los consumos específicos y los impuestos sobre los combustibles, el creado por la ley 25.413, el cual se computará íntegramente como pago a cuenta de los otros gravámenes, y las tasas por servicios prestados, y cualquier otro tributo que instituya la Nación en el futuro.

Hemos preferido mantener el impuesto sobre los ingresos brutos, pese a las críticas que ha recibido por ser un tributo acumulativo y plurifase o en cascada, como suele denominarlo la doctrina francesa, y de carácter real al desatender la capacidad contributiva global general del sujeto pasivo, por la experiencia recogida desde su larga vigencia, y por las graves dificultades que conlleva la adopción de otros tributos. En ese sentido decía Alberdi que “después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo, ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin des-hacerlo; operación en que hay siempre un peligro de ruina”⁽¹³⁾ Si en cambio hemos suprimido el anacrónico impuesto de sellos y el impuesto a la transmisión gratuita de bienes al asignarle a las provincias el impuesto sobre Patrimonio neto.

A su vez, los municipios de provincia también verán acrecentados sus recursos con la asignación del impuesto inmobiliario urbano y el de ocupación por el uso diferencial del suelo, el subsuelo y espacio aéreo del dominio público. En este aspecto hemos tenido muy en cuenta la obra de José Osvaldo Casas: “Coparticipación y tributos municipales” que hemos adoptado en partes substanciales.

De tal manera las provincias necesitarán menos de los recursos federales coparticipables y los municipios de la participación que de dichos recursos y de los provinciales les conceda la provincia. De tal suerte, el sistema de coparticipación subsistirá como complementario de la división de las fuentes tributarias que cada jurisdicción administre, fortaleciendo de manera efectiva el régimen federal que la Constitución proclama.

8.- La supresión de asignaciones específicas y deducciones previas. Exigencias para el establecimiento de nuevas asignaciones de tributos coparticipables.

La nueva ley de coparticipación que se sancione debe suprimir todas las asignaciones específicas vigentes y las deducciones previas de los tributos establecidas, para superar la confusa y compleja distribución de los tributos coparticipables actual, a fin de poder visualizar con claridad y precisión cuál es el porcentaje que a cada parte le corresponde en la distribución primaria de los impuestos nacionales, superando lo que se ha llamado el laberinto de la coparticipación.⁽¹⁴⁾

¹³⁾ Juan Bautista Alberdi, “Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina”, Edic. Escuela de Educación Económica y Filosofía de la Libertad”, 1979, pág 274

¹⁴⁾ En Spisso, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario” 5ª edic, pág. 180 pueden consultarse la serie de deducciones previas y asignaciones específicas de impuestos coparticipables.

El abuso de establecer asignaciones específicas que detrajeron ingentes sumas de impuestos coparticipables se ha potenciado con la creación de cargos específicos creados por la ley 26.095 para el desarrollo de obras infraestructuras energéticas, fijados por el Poder Ejecutivo que importa una desembozada violación al principio de reserva de ley que sustrae fondos a la masa coparticipable, no obstante el criterio de la Corte Suprema que le ha negado naturaleza tributaria, al asignarle substancia tarifaria, habilitando con ello su fijación por el Poder Ejecutivo u organismo de él dependientes ⁽¹⁵⁾ A su vez la ley 26.181 que crea el Fondo Hídrico de Infraestructura y establece un impuesto sobre las naftas y sobre el gas natural, con afectación específica, sin plazo determinado, al desarrollo de obras y servicios de infraestructura hídrica y de protección de la infraestructura vial y ferroviaria.

La ley de coparticipación podría agregar condicionamientos para el establecimiento de nuevas asignaciones específicas, que se agregaría a la exigencia constitucional de ser sancionada por el Congreso con el voto de la mayoría de los diputados y senadores que integran cada una de las Cámaras, exigiendo la conformidad de las totalidad de las provincias, como lo establece el art. 2 inc.d) de la ley 23.548 o por lo menos con la aprobación de las dos terceras partes del conjunto de ellas y la Ciudad de Buenos Aires, complementándose así el inc.3° del art. 75 de la C.N..

9.- La distribución primaria

Una de las mayores dificultades para acordar entre las partes es el porcentaje de la distribución primaria de los tributos nacionales. No se puede partir de la idea de distribuir en un 50% de la recaudación entre Nación y Provincias, como lo proponía un proyecto de la Asamblea constituyente de 1957 con relación a los impuestos indirectos o con el porcentaje del 42,34% para la Nación y el 56,66% para las provincias establecido por la ley 23.548.

En primer lugar, hay que definir cuáles son los servicios y funciones que debe asumir el gobierno central y cuáles deben prestar las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Así las actividades públicas o regulatorias con fuertes externalidades y superposición de jurisdicciones requieren la centralización en la jurisdicción nacional. Por otra parte, la naturaleza política de la nación exige la uniformidad de su política, no teniendo sentido proveer localmente a la defensa o a las relaciones exteriores Y del mismo modo se acepta que la política macroeconómica debe ser única y que los aspectos distributivos corresponden al gobierno nacional. ⁽¹⁶⁾

Una fuerte descentralización de los gastos y de la tributación permite un máximo grado de responsabilidad de los gobiernos locales y una participación de control más activa por parte de la ciudadanía. Claro está que la decisión en la elección por la prestación a nivel nacional o local de servicios y funciones depende de la concepción del Estado que se desee implementar. Con un Estado paternalista, de intervención generalizada de la economía nacional, con control de precios y control

¹⁵⁾ CSJN 11/06/2013 "Establecimientos Liniers S.A. c/ E.N. ley 26.095", consideró que los cargos específicos creados por la ley 26.095 tenían naturaleza tarifaria, y en consecuencia podían ser fijados por el Poder Ejecutivo.

¹⁶⁾ López Murphy, Ricardo H. "Coparticipación y Federalismo", Academia Nacional de Ciencias Económicas 1996, pág. 80

de cambios, alta inflación y otorgamiento de subsidios generalizados y un capitalismo de reparto con alto grado de corrupción en el manejo de la cosa pública requiere de una fuerte centralización del poder y de las decisiones a adoptar para favorecer a sus cortesanos.

Por otra parte, a los efectos de fijar el porcentaje de la distribución primaria habrá que tener en cuenta el acrecentamiento de los tributos propios que pudieran asignársele a las provincias y Ciudad de Buenos Aires, en el marco de la nueva ley de coparticipación. Y en tanto, la Nación participa a las provincias de la recaudación de los impuestos internos nacionales, las provincias recaudan para sí los impuestos propios, sin participar a la Nación con su producido. No se nos oculta que la Nación recauda los impuestos al comercio exterior, respecto de cuya recaudación no se encuentra obligada a participar a las provincias, más los impuestos a la exportación deben tender a desaparecer pues una sana política tendiente a ampliar los mercados para los productos argentinos, en una economía globalizada, impone la supresión de tales derechos, para satisfacer por otra parte el principio de igualdad en la distribución de la carga pública, de manera de no imponer una mayor incidencia tributaria sobre el sector exportador. Y en cuanto a los derechos de importación, más que un propósito recaudatorio, han sido establecidos para proteger a la producción nacional y deben tender a disminuir en la medida que una mejora en la competitividad de los productos nacionales lo permita.

De la parte asignada a las provincias y CABA se le descontará un 10% para atender el déficit del Presupuesto General de Gastos y Recursos del Gobierno nacional. Dicha detracción será ir reduciendo proporcionalmente a la disminución de dicho déficit.

10.- La distribución secundaria

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

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

- a) El 60% en proporción directa a la población, de manera de responder a la directiva de contemplar criterios objetivos de reparto. La distribución secundaria debe tener en cuenta, en parte significativa lo que cada jurisdicción local contribuye a la recaudación de los impuestos nacionales. La ley 20.221 distribuía el 65% en forma proporcional a la población.
- b) El 30% en proporción directa al cociente resultante de dividir erogaciones destinadas a la construcción de viviendas y gastos en salud y educación sobre el total de las erogaciones presupuestarias. El logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, que responda a las exigencias de equidad y solidaridad depende de la construcción de viviendas y la realización de gastos en salud y educación. La Constitución

está requiriendo la prestación efectiva de dichos servicios, de ahí que el coeficiente basado en la eficiencia en la consecución de tales fines tiende a premiar su mejor prestación. Medir resultados en la prestación de los servicios es mucho más efectivo que establecer la distribución en relación directa al índice de pobreza o necesidades básicas insatisfechas, sin medir los resultados de gestión tendientes mejorar la calidad de vida de las personas.

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

11.-Denuncia del Régimen de Coparticipación Federal.

La denuncia del régimen de Coparticipación tributaria federal por parte de una o varias provincias no acarrea la caducidad del sistema, recuperando aquella que ejerce el derecho de receso la plenitud del ejercicio de sus facultades tributarias cuya abstención transitoria y parcial se hubiera consagrado en la Ley de Coparticipación.

El porcentaje asignado a la provincia denunciante en la distribución primaria incrementará el correspondiente a la Nación. A su vez, las alícuotas de los impuestos nacionales disminuirán para los actos económicos con sustento territorial en la provincia denunciante en proporción al porcentaje que le había sido asignado en la distribución secundaria de impuestos coparticipables.

En el régimen actual el receso de una o de varias provincias no produce ni la caducidad del régimen de coparticipación, ni la suspensión de los impuestos nacionales en la jurisdicción de la provincia denunciante. De ahí que a la jurisdicción que ejerce el derecho de receso con el propósito de recuperar en plenitud el ejercicio de sus potestades tributarias, de las que transitoriamente se abstuvo de ejercer, le sería muy dificultoso y a la postre perjudicial aumentar la presión tributaria en el ámbito de su jurisdicción, incrementando las alícuotas de sus recursos propios o instituyendo impuestos análogos a los impuestos a las ganancias, al IVA y a los tributos sobre los combustibles, pues los contribuyentes alcanzados por el incremento de la presión tributaria se encontrarán en una situación desventajosa respecto de otros contribuyentes emplazados en otras jurisdicciones.

La regulación de la Coparticipación tributaria federal, tal como se ha legislado hasta ahora determina que las provincias y la CABA se vean forzadas a aceptar el régimen que les ofrece la Nación pues de quedar afuera se ven privadas de participar en la distribución de la recaudación de los impuestos nacionales, y a su vez de incrementar la presión tributaria en sus respectivas jurisdicciones empiezan a transitar el camino hacia la confiscatoriedad del sistema tributario en su conjunto, -

integrado por tributos nacionales, provinciales y municipales-, y estimulará a los contribuyentes de sus respectivas jurisdicciones a trasladar sus actividades económicas a otras jurisdicciones adheridas al régimen de coparticipación, a fin de eludir el incremento de la presión tributaria de la provincia que queda al margen del sistema o que hace uso de su derecho de denunciar el régimen

12.- El perfil de los impuestos provinciales y de la CABA.

1º) El impuesto sobre los ingresos brutos recaerá sobre los ingresos provenientes de toda actividad económica habitual y con fines de lucro, excluidas las realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.

No podrá establecer diferente tratamiento fiscal según el origen o el destino de los productos o servicios, afectando el comercio interprovincial o internacional.

La base imponible estará conformada por la diferencia entre los precios de adquisición y venta de bienes. No se computarán los ingresos originada en la exportación de bienes o servicios.

En los caos de aplicación del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, en que una jurisdicción impugne la distribución por defecto de los ingresos brutos que ha efectuado el contribuyente, deberá imperativamente darse intervención a todos los fiscos involucrados por esa impugnación, debiéndose compensar los créditos y débitos directamente entre los fiscos, salvo omisión en la declaración de los ingresos brutos.

2º) En el impuesto al Patrimonio neto no se computará para su determinación la valuación el valor o costo de los inmuebles urbanos por constituir dicha materia objeto de imposición exclusiva de los municipios. Las provincias podrán computar en el impuesto sobre el Patrimonio Neto el valor de los inmuebles rurales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el de los inmuebles urbanos, en la medida en que simultáneamente no instituyan el impuesto inmobiliario rural las primeras y el inmobiliario la segunda.

3º) Las tasas serán exigibles por servicios efectivamente prestados, debiendo su monto guardar una razonable equivalencia con los costos directos e indirectos incurridos en su prestación, sin perjuicio de su distribución en función de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

De impugnarse por el contribuyente la prestación efectiva del servicio o la razonable equivalencia entre la cuantía de la obligación y el costo global de prestarlo, la carga de la prueba corresponderá al organismo fiscal respectivo.

4º) El impuesto de ocupación por el uso diferencial del suelo, subsuelo y espacio aéreo tendrá como contribuyentes a las empresas prestadoras de servicios de telefonía, fija o celular, internet o televisión por cable o satelital; como aquellas de distribución de energía eléctrica, gas natural o servicios sanitarios, excepto en el último de los casos cuando la ocupación del dominio público responda a la prestación del servicio destinados al uso doméstico de viviendas económicas.

La base imponible estará constituida por la facturación total, deducido el IVA y cualquier otro impuesto nacional o provincial específico liquidado a los usuarios. La tasa no podrá exceder el 2% en general del monto de la facturación con las deducciones admitidas.

5º) La valuación fiscal de los inmuebles en el impuesto inmobiliario y Patrimonio Neto no podrá superar el 80% del valor de mercado del bien y las tasas medias, en ningún caso podrán superar el 1,50% del monto imponible en general y el 1% en el caso de inmuebles destinados a la vivienda del contribuyente. Se admitirá que la valuación fiscal pueda ser efectuada por el contribuyente que deberá acompañarla con un informe fundado de profesional arquitecto, conforme al reglamentación que dicten las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, sin perjuicio del derecho del fisco de verificar la exactitud de la base imponible declarada.

6º) El impuesto inmobiliario rural se aplicará a la tierra libre de mejoras, siempre que éstas sean necesarias para una razonable explotación.

13.- Disposiciones complementarias

La nueva ley de coparticipación federal tributaria establecerá:

a) Que en caso de denuncia de la ley por alguna de las provincias o Ciudad de Buenos Aires, las alícuotas de los tributos nacionales se reducirá, en jurisdicción de la parte denunciante, en proporción al porcentaje que ésta recibe en la distribución secundaria.

b) Autorizará la sanción por las provincias y la Ciudad de Buenos Aires de alícuotas adicionales complementarias de los impuestos nacionales, en cuyo caso la jurisdicción local dejará de participar en la distribución de la recaudación del tributo nacional respecto del cual ha establecido el adicional, y a su vez las alícuotas del impuesto nacional se reducirá, en jurisdicción de la parte que hubiere sancionado tales adicionales, en proporción al porcentaje que ésta recibe del tributo nacional en la distribución secundaria.

A los efectos indicados deberá coordinarse entre la Nación, las provincias y Ciudad de Buenos Aires la vigencia de las recíprocas modificaciones que se implementen.

c) Los contribuyentes y responsables afectados por el incumplimiento de las disposiciones de la ley por parte del Estado nacional, provincias, sus municipalidades o CABA, podrán ocurrir por la vía de la acción declarativa sin necesidad que exista acto administrativo de determinación de la obligación fiscal o por vía de la acción de repetición, sin necesidad de reclamación administrativa previa.

d) La incidencia global de los impuestos nacionales, provinciales, sus municipalidades y Ciudad de Buenos Aires no podrá ser superior al 50% de las ganancias netas de una explotación o actividad razonablemente administrada.

Las ideas inspiradoras

Al proyectar las bases y puntos de partida para la sanción de un nuevo régimen de coparticipación de impuestos nacionales, que recordemos debió ver la luz antes de la finalización del año 1996, según lo exige la cláusula transitoria sexta de la Constitución nacional, hemos partido de la premisa que todo intento sobre el particular debe tender al fortalecimiento de nuestro alicaído régimen federal, conforme los propósitos perseguidos por la reforma constitucional de 1994.

El fortalecimiento del régimen federal no hay que impulsarlo otorgándole al régimen de coparticipación tributaria federal una función exclusiva o excluyente de otros mecanismos que coadyuven al logro de tal objetivo. Y la historia institucional nos muestra que no ha sido el régimen de coparticipación tributaria tal como se lo ha implementado o más bien como se lo ha desnaturalizado en su esencia, la forma más adecuada para afianzar la autonomía financiera de las provincias.

Creemos firmemente que no resulta conveniente hacer descansar en la distribución de los ingresos federales parte substancial de los recursos de los entes locales. Sin desmerecer la trascendencia de la coparticipación el fortalecimiento del federalismo debe provenir de una nueva asignación de recursos propios de las provincias y Ciudad de Buenos Aires, en lugar de un acrecentamiento de la distribución primaria de los recursos federales, que se han visto notoriamente menguados por reiteradas asignaciones específicas de impuestos coparticipables.

Es por ello, que con vistas a afianzar la autonomía de los entes locales hemos partido de una nueva división de las fuentes tributarias. Así a las provincias se le asignan el impuesto inmobiliario rural, el de patente de automotores, impuesto al Patrimonio Neto y tasas por servicios efectivamente prestados, exigiendo una correspondencia entre el costo del servicio y el monto del tributo.

Hemos preferido mantener el impuesto sobre los ingresos brutos, pese a las críticas que ha recibido por ser un tributo acumulativo y plurifase o en cascada, como suele denominarlo la doctrina francesa, y de carácter real al desatender la capacidad contributiva global general del sujeto pasivo, por la experiencia recogida desde su larga vigencia, y por las graves dificultades que conlleva la adopción de otros tributos

Si en cambio hemos suprimido el anacrónico impuesto de sellos y el impuesto a la transmisión gratuita de bienes al asignarle a las provincias el que recae sobre el Patrimonio neto.

A su vez, los municipios de provincia también verán acrecentados sus recursos con la asignación del impuesto inmobiliario urbano y el de ocupación por el uso diferencial del suelo, el subsuelo y espacio aéreo del dominio público. En este aspecto hemos tenido muy en cuenta la obra de José Osvaldo Casas: “Coparticipación y tributos municipales” que hemos adoptado en partes substanciales.

Siguiendo con el criterio de la ley 23.548 resulta esencial que la ley establezca los perfiles de los tributos cuya sanción y recaudación se asigna a las provincias y municipios de forma de mantener cierta uniformidad entre las jurisdicciones locales.

De tal manera las provincias necesitarán menos de los recursos federales coparticipables y los municipios de la participación que de dichos recursos y de los provinciales les conceda la provincia.

De tal suerte, el sistema de coparticipación subsistirá como complementario de la división de las fuentes tributarias que cada jurisdicción administre, fortaleciendo de manera efectiva el régimen federal que la Constitución proclama.

Finalmente se instituye un sistema que permite a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires, denunciar totalmente o parcialmente el régimen de coparticipación mediante el establecimiento de alícuotas complementarias de los impuestos federales, en cuyo caso las alícuotas de éstos en la jurisdicción local disminuirá en el porcentaje de distribución primaria asignado a las jurisdicciones locales.

Para evitar la desnaturalización del régimen de coparticipación federal mediante asignaciones específicas de impuestos federales coparticipables, se prevé establecer un límite y someter a la adhesión de las provincias cualquier decisión del gobierno federal sobre el particular. Dichas asignaciones específicas entraran en vigencia cuando se logre adhesión de por lo menos dos terceras partes de las jurisdicciones locales adheridas.