

Título: Bases para la reconstrucción del sistema tributario federal (Algunas ideas acerca de la coparticipación)

Autor: Cassagne, Juan Carlos

Publicado en: LA LEY2003-C, 1257

Cita: TR LALEY AR/DOC/7207/2003

En Argentina conviven prácticamente los tres sistemas básicos de distribución de tributos que existen en aquellos países en los que impera la forma política federal, que son: a) separación de fuentes tributarias entre Nación y Provincias, b) concurrencia de tributos y c) unificación de la recaudación y coparticipación federal de impuestos (1).

El esquema de distribución referido, se encuentra contenido en nuestra Constitución Nacional, que dispone:

a) en cabeza de la Nación: los impuestos aduaneros (conf. art. 75 inc. 1°); los directos que establezca por tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (conf. art. 75 inc. 2°) (2), los impuestos indirectos que establezca en concurrencia con las provincias (conf. art. 75 inc. 2°); las rentas de correo (art. 4); la demás tasas por servicios prestados en jurisdicción nacional.

b) en cabeza de las provincias: los impuestos directos (art. 75 inc. 2°); los impuestos indirectos en concurrencia con la Nación (art. 75 inc 2°); las demás tasas por servicios prestados.

Además, desde la reforma constitucional del año 1994, adquirió jerarquía constitucional el régimen de coparticipación (3) para todos los impuestos directos e indirectos, excepto los aduaneros (art. 75 inc. 2°, segundo párrafo) (4).

Las razones históricas, si bien pueden explicar esta coexistencia, no alcanzan a justificar los distorsionados efectos que se derivan de un modelo de reparto tributario tan inorgánico como ineficiente, sobretudo si se repara en que, la mayor parte de los sistemas comparados han optado por fórmulas más sencillas y pragmáticas, sin caer en la anarquía fiscal que padecemos. En los Estados Unidos, en cuyo sistema constitucional se inspiró parcialmente la Constitución de 1853 (5), el impuesto a la renta puede ser creado por el Congreso Federal y no es coparticipable (6).

En este punto, se comprueba que adoptamos un sistema propio cuyo déficit no pudo ser superado por los sucesivos intentos de coordinación financiera, lo cual condujo a la adopción simultánea de los tres sistemas de distribución antes señalados y, finalmente, como era de prever, a una situación de anarquía fiscal que, en la actualidad, resulta insostenible.

No es del caso explicar aquí cómo se forma actualmente el tesoro federal ni los mecanismos de impuestos indirectos concurrentes y directos por tiempo determinado que la reforma constitucional de 1994 declara coparticipables (7). Más que explicar la maraña hay que pensar en cómo salir de ella porque lo cierto es que se ha producido la fractura de la solvencia fiscal, el descontrol del gasto público y un caldo de cultivo que fomenta la corrupción, como consecuencia del desequilibrio fiscal vertical (Nación/Provincias) o la falta de correspondencia fiscal (quien gasta no recauda) que caracteriza al actual régimen de captación y distribución de recursos fiscales (8). En este cuadro, la sustitución del sistema federal por una fórmula que combina el centralismo en materia de recaudación con una coparticipación ineficiente y costosa para el bolsillo de los contribuyentes, constituye probablemente, el aspecto más objetable de todos los que se vienen denunciando ante la opinión pública.

El sistema así generado, que se agrava con la distribución discrecional de los aportes del tesoro nacional (ATN), la cíclica recurrencia a la creación de monedas o cuasi-monedas locales y una mal entendida autonomía municipal, está en la antípoda del federalismo originario, transformándose en algo así como un provincialismo que vive de los recursos que le proporciona un centro unificado de recaudación fiscal.

El resultado de la falta de correspondencia fiscal es que quienes son los supuestos beneficiarios del gasto no son los mismos que lo financian con su esfuerzo, al menos de manera directa, y por ello nadie controla la eficiencia con que se ejecuta dicho gasto. De esta manera, las autoridades gubernamentales no pagan el costo, en términos de pérdida de votos y de cargos electivos por malas administraciones, ya que en general los habitantes de una jurisdicción política no exigen rendición de cuentas a su gobierno por el gasto financiado con impuestos que pagan los contribuyentes de otra jurisdicción. Este endiablado sistema hace agua permanentemente por el lado del gasto provincial y como los recursos no alcanzan para repartir en los municipios resulta que éstos finalmente, invocando la llamada autonomía tributaria, crean tasas arbitrarias o les fijan valores a las existentes que exceden largamente los que tradicionalmente imponían por servicios locales efectivamente prestados, transformándolos en verdaderos impuestos.

En los últimos años, los municipios de provincia se han lanzado abiertamente a la búsqueda de recursos tributarios con los cuales solventar sus cada vez más deficitarios presupuestos, vulnerando sistemáticamente los

límites que a su poder tributario, fija la Constitución Nacional, el Convenio Multilateral y las distintas leyes orgánicas provinciales y de coparticipación secundaria de recursos.

En efecto, sin perjuicio de la indiscutible autonomía municipal, las potestades tributarias de los municipios son derivadas de las provincias a las que pertenecen [\(9\)](#), de forma que los estados provinciales pueden fijar límites al poder de imposición comunal.

Así, las leyes orgánicas provinciales suelen permitir, con carácter general, la creación de impuestos municipales. Empero, como en la mayoría de los casos, esta especie tributaria se superpone con el impuesto sobre los ingresos brutos, percibido por las provincias y coparticipables al municipio, éstos han optado por la creación de tasas retributivas de servicios.

Dentro de la división tripartita de los gravámenes, la doctrina ha entendido que la tasa es aquella especie que se verifica "cuando exista la prestación de un servicio por parte del Estado, en relación a determinada persona que, por ese solo hecho, se encuentra obligada a su pago" [\(10\)](#). Y la prestación de este servicio debe ser concreta y efectiva [\(11\)](#).

Sin embargo, la profundización de la crisis económica ha trastocado los parámetros fundamentales del concepto de la tasa, y las municipalidades han comenzado a crear, bajo la ficción jurídica de esta especie tributaria, verdaderos impuestos que no se corresponden con la existencia de prestación alguna a cargo del municipio, o sus administraciones reclaman el gravamen sin la existencia de prestación del servicio y ni siquiera de sustento territorial del contribuyente.

Es cierto que la jurisprudencia, especialmente la de los tribunales inferiores, antes que aclarar el panorama, introdujo nuevos factores de confusión sobre el alcance del poder tributario municipal, en particular, cuando legitimó la percepción de tasas desligadas del costo efectivo de los servicios públicos prestados vinculándolas, en cambio, a una capacidad contributiva general medida sobre los ingresos producidos, lo cual, en la práctica, contribuyó a diluir la distinción entre la tasa y el impuesto. Resulta evidente que este proceso conducirá a una suerte de "libanización" tributaria en el ámbito municipal.

Hay que advertir que, pese a la gravedad que exhibe la crisis actual, el problema argentino no es únicamente económico ni ético como tampoco sólo concierne a la reforma electoral. Es fundamentalmente el de recrear un poder nacional eficaz y probo como lo organizó la Constitución de 1853-1860, sobre la base de la supremacía federal, remozando el sistema con la introducción de la correspondencia fiscal de las Provincias en la recaudación de los impuestos y reduciendo al máximo la coparticipación federal de tributos, cuya asignación y control ha de quedar en manos del Congreso de la Nación y no de órganos constituidos por las Provincias.

Así se ha sostenido: "En la raíz del problema se encuentran una serie de causas más profundas y más antiguas, que enfrenta a fiscos anémicos con un esquema normativo de reparto financiero deficiente, lo cual, en última instancia, redundando en el debilitamiento de los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad, que constituyen garantías básicas de los contribuyentes en un moderno Estado de Derecho" [\(12\)](#).

El sistema que ha funcionado hasta ahora basado en la centralización tributaria en el gobierno nacional y en la descentralización del gasto público en el plano de las autonomías provinciales, ha demostrado que genera una gran irresponsabilidad y descontrol en el manejo de los recursos fiscales.

La regla que se imponga debe tratar que coincida la responsabilidad de recaudar con la administración del gasto. En esa línea, el mecanismo de coparticipación, si se pretende mantener las actuales estructuras provinciales, puede jugar para compensar los déficits de las Provincias que no cuentan con recursos suficientes, a través de un fondo en el cual aporten mancomunadamente la Nación y las Provincias que tengan superávit. En la integración del fondo de coparticipación habría que prever una mayor participación de las Provincias que cuentan con regalías petroleras [\(13\)](#) y mineras, habida cuenta que estos recursos pertenecían a la Nación (aún cuando las Provincias reclamaron siempre su titularidad) y que mantenerlos "in totum" en cabeza de las Provincias donde están radicados los yacimientos acentúa la desigualdad entre las Provincias ricas y las pobres.

En esa línea, sin premiar la ineficiencia en la administración del gasto ni castigar a las Provincias bien administradas, habría que crear un fondo compensador de desigualdades provinciales. El sentido de este fondo, que debería aprobarse por ley del Congreso, sería el de una ayuda del conjunto del Estado Federal fundada en el principio de la solidaridad, que ahora tiene base constitucional (art. 75 inc. 2º, Constitución Nacional). En resumidas cuentas, el cambio pasa por modificar el eje del modelo inorgánico que nos rige inclinandolo hacia la llamada correspondencia fiscal, con un fondo compensador de las desigualdades interprovinciales como complemento, ordenando también el llamado sistema integrado de jubilaciones y pensiones [\(14\)](#), permitiendo por ejemplo que las contribuciones patronales sean tomadas como pago a cuenta de IVA.

A su vez, el ámbito para concertar el federalismo tiene que generarse, conforme a nuestro sistema constitucional, en el propio gobierno federal, a través de sus órganos políticos representativos, lo cual no excluye la coordinación con los gobernadores de Provincia como agentes naturales que son de dicho gobierno.

Fuera de las razones que son inherentes al sistema constitucional lo cierto es que si la norma constitucional que instituye la llamada "ley convenio" de coparticipación federal no ha caído tempranamente en desuetudo, ha generado, al menos, un vacío constitucional que sólo puede suplirse con el precepto de los poderes implícitos del Congreso (art. 75 inc. 32, Constitución Nacional). De otra parte, en la actualidad vienen aplicándose los criterios establecidos por la última ley de coparticipación (ley 23.548 -Adla, XLVIII-A, 53-) anterior a la reforma constitucional de 1994, lo cual significa que si la laguna constitucional se ha cubierto con una ley del Congreso, nada impide que éste resuelva dictarla sin sujeción a los requisitos del acuerdo previo entre Nación y Provincias ni de las mayorías especiales requeridas en ejercicio de los referidos poderes implícitos del Congreso. Tampoco existe óbice constitucional alguno para que la ley prescriba el mecanismo de adhesión a fin de que las Provincias puedan acceder a los fondos coparticipables y en tal caso, no sería imprescindible que intervenga el organismo fiscal federal (previsto en el último párrafo del art. 75 inc. 2, Constitución Nacional) el cual, en realidad, se configura como un ente inter-provincial-nacional, cuyo sentido se encuentra vinculado al control del sistema de las leyes convenio, como lo proclama el propio precepto constitucional.

Actualmente, la anarquía fiscal impera en todos los niveles del Estado. El centralismo tributario que, sobre las ideas del Ministro Pinedo, se plasmó en la ley de unificación de impuestos internos de 1935 ha cumplido su ciclo y está agotado [\(15\)](#).

Lo curioso es que haya evolucionado en sentido contrario a los objetivos que perseguía y a los problemas que proponía resolver ya que, al unificar tributos que eran concurrentes y asignar a la Nación los respectivos poderes de creación y recaudación (comenzando por los llamados impuestos internos y siguiendo más tarde con otros tributos como el impuesto a las ganancias), provocó el descontrol del gasto público y la inequidad fiscal entre las Provincias, junto a un acentuado desinterés por la recaudación (y hasta en casos extremos protección de los evasores) así como una serie de reacciones que terminaron por deformar el centralismo fiscal y el sistema de coparticipación instituido.

En tal sentido, mientras las Provincias continuaban percibiendo (o al menos tenían derecho) sus cuotas de coparticipación de impuestos nacionales y fondos denominados Aportes del Tesoro Nacional (ATN), no vacilaron, para hacer frente al crecimiento de sus gastos, en crear una serie de tributos distorsivos (como los impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos) que Pactos Fiscales de carácter inter-provincial acordaron derogar, sin haberlo hecho efectivo hasta ahora [\(16\)](#).

La inequidad fiscal y la falta de solidaridad entre las Provincias aparece también reflejada en el hecho de que algunas de ellas pasaron a recibir directamente los ingresos por regalías petroleras y mineras, lo cual de ser una cuestión discutible antes de la reforma constitucional de 1994, en cuyo sistema podía interpretarse que eran recursos nacionales, se resolvió definitivamente a favor del reconocimiento de la titularidad regalística provincial.

Como ya fue expuesto, una distorsión más grave aún es la que revela el avance fiscal de los municipios, cuya extensión más allá de los límites que le impone su poder delegado, ha contribuido a recrear una suerte de poder originario autónomo, lo que resulta inconstitucional, por violar el diseño y sentido de los poderes tributarios del Estado Federal y de las Provincias en la Constitución Nacional.

El resultado de este fenomenal desorden se traduce en que buena parte de las Provincias y municipios gastan sin control y en forma ineficiente, aparte de contraer préstamos que después, de un modo u otro, deberá cancelar el Estado Federal, sin perjuicio de las emisiones de cuasi-monedas, que continúan emitiendo, aún cuando la Corte declaró en su momento inconstitucionales, pasando por alto la voluntad del constituyente (art. 75 incs. 6 y 11, Constitución Nacional).

El objetivo básico es controlar la aplicación del gasto público y su eficiencia, separando las responsabilidades entre Nación, Provincias y Municipios. No parece conveniente establecer el centralismo absoluto ni tampoco la descentralización total que propugnan algunos teóricos. Y para evitar la evasión y delimitar las competencias concurrentes son muy ricas las experiencias desarrolladas en la Argentina y en el derecho comparado.

Quizás haya que estudiar la conveniencia de retornar al Impuesto a las Ventas para simplificar los mecanismos de recaudación y de desdoblarse el Impuesto a las Ganancias entre Nación y Provincias, dejando a estas últimas la recaudación del correspondiente a las personas físicas, instrumentando pautas precisas que impidan la vigencia de impuestos locales distorsivos y limiten los abusos derivados de la creación de tasas municipales que no respondan al costo de los servicios efectivamente prestados.

No hay que perder de vista que la estabilidad tributaria constituye una de las principales señales que necesitamos dar para atraer las inversiones privadas que tanto requiere Argentina para despegar de esta crisis y poder así crecer ordenadamente y con equidad.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(A) El autor agradece la colaboración y sugerencias hechas para la revisión del texto y la redacción de las notas a María Inés Giménez y Hernán García Belsunce.

(1) Los datos del año 2001 muestran que la masa coparticipable de recursos tributarios que la Nación destina a las Provincias alcanza la suma de \$14.938.658, contra \$15.591.157, que se asignaron a la Nación de los fondos coparticipables. Así, la masa total de recursos coparticipados en sentido amplio (a través de distintas leyes) representó aproximadamente un 54,26% de los recursos totales de Nación y Provincias. Todo ello sin contar los recursos provenientes del sistema integrado de jubilaciones y pensiones que alcanzaron la suma de \$14.919.883, o sea, un 26,51% del total de los recursos nacionales y provinciales.

(2) Uno de los factores que contribuyó a la crisis del sistema de reparto de competencias tributarias entre los distintos niveles del Gobierno Federal, es que estos impuestos directos que la Nación sólo puede establecer, según el texto constitucional, con carácter excepcional, se transformaron en la práctica en tributos que la Nación impone permanentemente, con la previa renuncia de la potestad tributaria provincial.

(3) El régimen de coparticipación impositiva entre Nación y provincias se había iniciado ya en el año 1934, a partir de la denominada ley de unificación de impuestos internos, con vigencia a partir desde el 1° de enero de 1935, mediante la modalidad de "ley convenio" que requirió la adhesión de las provincias. Los sucesivos regímenes de coparticipación que lo reemplazaron plantearon dudas acerca de su constitucionalidad, aunque fue aceptada por gran parte de la doctrina. La Corte Federal, admitió tangencialmente la validez del sistema en los precedentes "Juan Madariaga de Anchorena", del 21 de noviembre de 1958 (Fallos 242:280 -La Ley, 94-215-); y "S.A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar c. Provincia de Tucumán", sentencia del 6 de noviembre de 1961 (Fallos 251:180 -La Ley, 108-870-). En CASAS, José Osvaldo, "La reforma constitucional y la coparticipación tributaria", PET N°72.

(4) GARCIA BELSUNCE, Horacio, "Enfoques sobre Derecho y Economía", ps. 442 y sigtes., Ed. Depalma; Buenos Aires, 1998.

(5) En los EUA, el Congreso Federal puede crear toda clase de impuestos directos e indirectos (art. 1°, sección 8°). En la Constitución Nacional de 1853, los impuestos directos son provinciales, y sólo excepcionalmente los puede imponer la Nación (art. 67 inc. 1°, Constitución histórica).

(6) La Enmienda 16 del 13 de febrero de 1913 establece que: "The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration". (El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento).

(7) Para un mayor detalle sobre la conformación del sistema de distribución, puede consultarse al respecto: CASAS, José Osvaldo, "El Laberinto de la Coparticipación", PET N°107, año 1996.

(8) A nivel internacional Argentina es uno de los países con mayor grado de descentralización del gasto público dado que aproximadamente la mitad del total de dicho gasto se origina en decisiones adoptadas por provincias y municipios en uso de sus facultades, mientras que por el contrario los mismos gobiernos no alcanzan a generar, en promedio, el 25% de los recursos totales.

(9) Arts. 5° y 123 de la Constitución Nacional. CS "in re" "Telefónica de Argentina v. Municipalidad de Chascomús" Fallos 320:619; "Operadora de Estaciones de Servicio S.A. v. Municipalidad de Avellaneda" Fallos 321: 1052 (DJ, 1997-2-1147; IMP, 1997-B, 2060; LLC, 1999-65; La Ley, 1998-D, 198; DJ, 1998-3-307).

(10) GALLI, Guillermo P., "Recursos Públicos", apartado: X. TASAS, en el libro "Manual de Finanzas Públicas" de: MORDEGLIA, Roberto M.; ALBACETE, Carlos E; FERNANDEZ DE LA PUENTE, Elena de; DAMARCO, Jorge H.; GALLI, Guillermo P.; NAVARRO, Patricio A.; TORRES, Agustín, p. 207, AZ editora S.A., Buenos Aires, 1986.

(11) CS "in re" "Compañía Química c. Municipalidad de Tucumán", 03/09/89, consid. 7° del voto de la mayoría. Fallos 312:1575 (IMP, 1989-B, 2273).

(12) TARSITANO, Alberto, "El Combate Perpetuo: El Principio instrumental en el impuesto de sellos y su aplicación a los contratos por correspondencia", publicado en el Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, marzo de 2000.

(13) Las regalías petroleras, en el año 2001, alcanzaron la cifra de \$1.051.626, lo cual representó aproximadamente algo menos del 2% del total de los recursos nacionales y provinciales (\$56.265.358). Esta cifra se habría incrementado sustancialmente este año (2002) a raíz de los efectos de la devaluación sobre el precio interno del petróleo crudo, y cabe señalar que todavía no ha sido modificado el precio del gas por la

variación en la tasa de cambio, al menos para aquellos yacimientos que no se usan para satisfacer contratos de exportación de gas.

(14) Este sistema es otra demostración de la anarquía fiscal existente porque aun cuando el objetivo inicial de la reforma que incorporó las cajas provinciales de previsión fue hacer más eficiente todo el sistema de previsión, en realidad permitió que el dispendio de los gobiernos provinciales más irresponsables en materia salarial para sus activos (sea por nivel de remuneraciones o por cantidad empleados) que es financiado por los más austeros a través del régimen de coparticipación, se extienda también a sus pasivos, puesto que si bien la incorporación de las cajas provinciales al sistema integrado de jubilaciones y pensiones implicó que las mismas debían adoptar las reglas nacionales en cuanto las condiciones para jubilarse y el haber de retiro como proporción del haber en actividad, el punto es que las provincias no tienen límite en cuanto al nivel de este haber en actividad como tampoco al número de empleados públicos que pueden tomar y que luego serán los futuros pasivos que deberá financiar el sistema integrado de jubilaciones y pensiones.

(15) Antes de la sanción de esta ley, habían existido, entre 1910 y 1934, once proyectos que tuvieron entrada en la Cámara de Diputados. (Para ver en detalle el resumen de cada proyecto puede consultarse GARCIA BELSUNCE, Horacio, "Estudios Financieros", p. 308 y sigtes., Ed. Abeledo Perrot, 1966).

(16) En un reciente fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, declaró que el denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", suscripto por el Sr. Presidente de la Nación y los Sres. Gobernadores de provincia, el día 12 de agosto de 1993, y luego ratificado por las legislaturas provinciales, debía ser considerado como derecho infrafederal y que no podía ser denunciado sino por acuerdo de todas las partes.

Además, destacó la Corte Federal "Que el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas como en el supuesto de autos (punto 2 del art. 1º), en otros se alude a la implementación progresiva de un régimen fiscal (exenciones a los ingresos brutos puntos 4 "in fine" y 7) y también se fijan políticas futuras como "propender a la privatización total o parcial... a la que alude el punto 9.". CS, "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c. Provincia de Buenos Aires y otro" sentencia del 19/08/99). Este mismo criterio fue ratificado por nuestro Máximo Tribunal in re "El Cóndor Empresa de Transporte c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa" de fecha 7 de diciembre de 2001.