

Título: Problemática de la coparticipación federal de tributos

Autor: Cassagne, Juan Carlos

Publicado en: LA LEY 23/11/2022, 1 - LA LEY 2022-F, 351

Cita: TR LALEY AR/DOC/3405/2022

Sumario: I. Sobre la afectación del federalismo. Defectos y vicios del sistema de coparticipación tributaria.— II. Esquema de la tributación federal.— III. El mecanismo constitucional de la coparticipación federal.

(*)

I. Sobre la afectación del federalismo. Defectos y vicios del sistema de coparticipación tributaria

Tal como lo ha venido denunciando la doctrina tributarista, el régimen de coparticipación federal de impuestos establecido en la Reforma Constitucional de 1994, aparte de constituir un verdadero laberinto (1), ha acentuado la tendencia hacia el unitarismo o concentración del poder tributario en cabeza de la Nación, la cual, mediante dicho sistema, recauda más de lo que precisa gastar y distribuye el resto entre las provincias.

No vamos a explicar en este trabajo cómo se forma el tesoro federal ni los mecanismos de impuestos indirectos concurrentes y directos que, por tiempo determinado, la reforma constitucional de 1994 declara que son coparticipables (2). 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 del Estado. 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) y una mal entendida autonomía municipal (que se convierte en una suerte de poder independiente), se encuentra en las antípodas del federalismo originario, transformándose en algo así como un provincialismo que utiliza de los recursos que le proporciona un centro unificado de recaudación tributaria.

El resultado de la falta de correspondencia fiscal radica en que quienes son los supuestos beneficiarios del gasto no son los mismos que lo financian con su esfuerzo, al menos de manera directa. 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 estos finalmente, invocando la llamada autonomía tributaria, crean tasas arbitrarias o les fijan valores a las existentes que exceden largamente los que tradicionalmente se hallaban facultadas a imponer por servicios locales efectivamente prestados, transformándolas en verdaderos impuestos.

En los últimos tiempos 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, fijan 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 (3), de forma que ellas poseen competencia para fijar límites al poder de imposición comunal, puesto que la autonomía no implica independencia.

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

Hay que advertir que, pese a la gravedad que exhibe la crisis actual, el problema argentino en materia tributaria no es únicamente económico ni ético. Es fundamentalmente el de recrear un poder nacional eficaz y probo como lo organizó la Constitución de 1853-1860, en forma armónica entre Nación y provincias, remozando el sistema con la introducción de la correspondencia fiscal de estas últimas en la recaudación de los impuestos. Como contrapartida habrá que reducir 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.

En tal sentido se ha dicho que: "En la raíz del problema se encuentra 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, redundará 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" (4).

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.

A las críticas mencionadas cabe adicionar que la coparticipación, al dejar expeditas las potestades tributarias provinciales, abre un camino para generar situaciones de doble imposición tributaria, las cuales, como es sabido, han sido validadas por la jurisprudencia de nuestros tribunales, en la medida en que las respectivas imposiciones no fueran confiscatorias.

Por lo demás, el federalismo fiscal se resiente al detraer en la coparticipación federal las contribuciones que tengan asignaciones específicas (art. 75 inc. 2 primera parte y art. 3º de la CN), así como también con el otorgamiento de subsidios a las provincias (art. 75 inc.) de la CN), los que han terminado asignándose al Ministerio del Interior /ley 23.548), conocidos como ATN, y caracterizados por la discrecionalidad de su otorgamiento, sin que exista control alguno para regular la cuantía y eficiencia del gasto provincial ni la medida de la distribución.

En consecuencia, se impone el reordenamiento íntegro del sistema tributario sobre la base de la correspondencia fiscal, la que debe entenderse como un principio elemental de buena administración (5), sin salirse de los cauces constitucionales.

II. Esquema de la tributación federal

El esquema constitucional de distribución referido se encuentra básicamente contenido en nuestra Constitución Nacional, la cual dispone:

a) en cabeza de la Nación: los derechos de importación y exportación (conf. art. 75 inc. 1º); 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. 2º); los impuestos indirectos que establezca en concurrencia con las provincias (conf. art. 75 inc. 2º.); las rentas del correo (art. 4).

b) en cabeza de las provincias: los impuestos indirectos en concurrencia con la Nación (art. 75 inc 2º). Sobre los directos nada dice el precepto, pero siempre se ha interpretado que se trata de una facultad concurrente.

Además, desde la reforma constitucional del año 1994 se reguló en la Constitución el régimen de coparticipación para todos los impuestos directos e indirectos (art. 75 inc. 2º, segundo párrafo), lo que no incluye los derechos de importación y exportación que se atribuyen solo a la Nación (6).

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, sobre todo 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, el impuesto a la renta puede ser creado por el Congreso Federal y no es coparticipable.

En este punto, se comprueba que adoptamos un sistema propio cuyo déficit no ha podido corregirse en los sucesivos intentos de coordinación financiera, lo cual condujo a la adopción simultánea de sistemas de

distribución tributarios distintos (7) y, finalmente, como era de preverse, a una situación de anarquía fiscal que, en la actualidad, resulta insostenible.

III. El mecanismo constitucional de la coparticipación federal

A este respecto, la escritura de la Constitución prescribe que determinados impuestos (los indirectos y directos), con excepción de los que tengan una asignación específica, "son coparticipables" (art. 75 inc. 2, primera parte, in fine).

En el plano hermenéutico nos parece acertada la opinión doctrinaria que ha interpretado este precepto constitucional en el sentido de que no consagra la obligatoriedad de la coparticipación, sino que solo regula las bases formales y materiales inherentes a los requisitos y criterios que deben presidir la coparticipación federal de impuestos en el supuesto en que se decida instrumentarlos (8), lo cual, a nuestro juicio, resulta prácticamente imposible, dado que, en definitiva, el sistema constitucional requiere la unanimidad de las provincias.

El ámbito para concertar el federalismo tiene que generarse, conforme a nuestro esquema 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 resultan 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 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 este resuelva dictar una legislación apropiada sin sujetarse a los requisitos del acuerdo previo entre Nación y provincias ni de las mayorías especiales requeridas en ejercicio de sus referidos poderes implícitos.

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 (9).

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 interprovincial acordaron en su momento derogar (10).

El objetivo básico es controlar la aplicación del gasto público y su eficiencia, separando las responsabilidades entre Nación, provincias y municipios. Y para evitar la evasión y delimitar las competencias concurrentes, son muy ricas las experiencias desarrolladas en la Argentina y en el derecho comparado.

No hay que perder de vista que la estabilidad y la equidad tributarias constituyen las principales señales que necesitamos dar para atraer las inversiones privadas que tanto requiere Argentina, para superar la crisis que padecemos y poder así crecer en forma armónica, ordenada y eficiente.

(A) Presidente de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires. Académico Honorario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de Madrid. Miembro correspondiente de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas de Madrid y de varias academias iberoamericanas.

- (1) BULLIT GOÑI, Enrique G., "Constitución Nacional y Tributaria Local", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009, p. 589.
- (2) 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. 1996.
- (3) 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, LA LEY, 1998-D, 198.
- (4) 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 2000.
- (5) Ver RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, "El ciudadano y el poder: el principio y el derecho al buen gobierno y a la buena administración", Reus, Madrid, 2012, p. 11 y ss., GALLI BASUALDO, Martín, "La buena administración en las organizaciones públicas nacionales y en la gobernanza global", Marcial Pons, Buenos Aires, 2019, p. 39 y ss.; y también AZOULAI, Loïc, "Le prince de bonne administration", en Droit Administratif Européen (dir. Jean Bernard Auby y Dutheil de la Rochère, Jacqueline), Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 997 y ss.
- (6) GARCÍA BELSUNCE, Horacio, "Enfoques sobre Derecho y Economía", Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 442 y ss.
- (7) Dichos sistemas son: a) separación de fuentes entre Nación y Provincias; b) concurrencia de tributos y c) unificación de la recaudación y coparticipación de tributos; véase también MANILI, Pablo Luis, "Tratado de Derecho Constitucional Argentino y Comprado", La Ley, Buenos Aires, 2021, t. V, p. 303 y ss.
- (8) BULLIT GOÑI, Enrique G., ob. cit., ps. 587-588.
- (9) 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 a GARCÍA BELSUNCE, Horacio, "Estudios Financieros", Abeledo Perrot, 1966, p. 308 y ss.
- (10) En un 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 presidente de la Nación y los Sres. gobernadores de provincia, el día 12 de agosto de 1993, y luego ratificado por las legislaturas provinciales, debería ser considerado como derecho intra federal y no podría ser denunciado, sino por acuerdo de todas las partes.