

**EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO.
BREVE CONSIDERACIÓN SOBRE SU EVOLUCIÓN Y
SITUACIÓN ACTUAL***

*THE ARGENTINE TAX SYSTEM. A BRIEF CONSIDERATION ABOUT ITS
EVOLUTION AND CURRENT SITUATION*

*Cristian Altavilla***

Resumen: La distribución de competencias constituye un capítulo crucial en todo régimen federal de Estado, y dentro de éste, la distribución de competencias tributarias y el reparto de recursos financieros representan los temas más controversiales en las relaciones gobierno federal - provincias. El presente trabajo pretende hacer un análisis descriptivo del sistema tributario argentino a partir de las principales características de su diseño institucional provisto por la constitución nacional como de su coordinación efectiva a raíz de acuerdos y pactos entre niveles de gobierno. Este trabajo se estructura de la siguiente manera: una primera parte, introductoria, se refiere a los conceptos básicos referidos a la tributación y al derecho financiero en general. En una segunda parte se analizará específicamente el sistema tributario argentino diferenciando tres aspectos concretos (tres aspectos que, como se verá, no siempre coinciden en la práctica): (a) la distribución constitucional de competencias; (b) la distribución real de competencias tributarias entre niveles de gobierno, con especial consideración al Régimen de Coparticipación Federal de impuestos y a los diferentes pactos y acuerdos fiscales; y (c) el régimen de coparticipación previsto en el texto constitucional (art. 75, inc. 2º), que si bien aún no ha sido cumplido por los poderes constituidos, establece lineamientos y principios generales que rigen (o debieran regir) las relaciones fiscales entre nación y provincias.

Palabras clave: Federalismo - Sistema tributario - Régimen de coparticipación - Pactos fiscales - Derecho intrafederal.

* Trabajo recibido el 13 de septiembre de 2019 y aprobado para su publicación el 1 de octubre del mismo año. La presente contribución está dirigida a alumnos de la materia de Derecho Constitucional y de Derecho Público Provincial y Municipal.

** Abogado. Doctor en Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba y *PhD Visiting* en la Universidad de Bologna, Italia (2013). Director de la Carrera de Abogacía, Decanato Ciencias del Derecho, Universidad Siglo 21 (UES21). Profesor de la materia Derecho Constitucional, de Derecho Público Provincial y Municipal y de Derecho Político, Facultad de Derecho UNC y UES21; *Visitingresearcher* en la Universidad de Harvard, EEUU (2019). e-mail: cristianaltavilla@hotmail.com.

Abstract: The distribution of competences among level of governments represents a crucial point in every federal state, and within it, the distribution of tax competences and the allocation of fiscal resources, are the most controversial issues in the National-provincial relations. This paper intends to make a descriptive analysis of the Argentine tax system based on the main characteristics of its institutional design provided by both the constitution and the intergovernmental coordination through agreements. This paper is structured as follows: in a first introductory part, analysis the basic concept concerning taxation and financial law. In a second part, an analysis over the Argentine tax system will be made, taking into account three specific aspects: (a) the constitutional allocation of competences; (b) the real distribution of tax competences among levels of government, with special regard to the Coparticipation Federal Regime and the different fiscal pacts; and (c) the coparticipation regime as provided by the constitution in the 1994 reform (article 75.2).

Keywords: Federalism - Tax System - Coparticipation regime - Fiscal Pacts - Intrafederal Law.

Sumario: I.- Conceptos introductorios. La Potestad tributaria y la competencia tributaria. II.- El sistema tributario argentino.

I. Conceptos introductorios. La Potestad tributaria y la competencia tributaria

En esta primera parte analizaremos los conceptos básicos relacionados con la capacidad tributaria del Estado moderno, diferenciando entre poder tributario y competencia tributaria. Dentro de esta competencia genérica que es la facultad de recabar tributos, se analizará especialmente, la potestad impositiva del Estado, es decir, la facultad del Estado de instituir un tributo en particular, el más importante, que es el impuesto. También se analizará esta temática en relación a una estructura específica del Estado, el sistema federal y cómo funciona esa potestad tributaria en un Estado de estructura federal, cuestión que plantea la problemática del poder tributario originario y del poder tributario derivado.

I.1. Poder Tributario y Competencia Tributaria

El *poder tributario* es la potestad de instituir tributos. Esta comprende: (a) la competencia legislativa o fuente del derecho; (c) una serie de potestades normativas de aplicación o de ejecución; (d) las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de los actos administrativos de contenido tributario. Por su parte, la *competencia tributaria* es la facultad del ente con potestad tributaria de establecer un determinado tributo. Resulta importante no confundir estos dos conceptos, aun cuando ambos elementos puedan coincidir en un solo y único Estado -como sucede con los Estados de estructura unitaria-. Pero no sucede lo mismo en los Estados de estructura federal, donde potestad y competencia tributarias pueden diferenciarse claramente, y ahí la importancia de diferenciar ambos términos.

El Poder Tributario del Estado moderno tiene las siguientes características: (a) es *abstracto*, en tanto la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al

cumplimiento de la obligación. No hay que confundir el poder de imperio del Estado de establecer impuestos con el ejercicio de ese poder; (b) es *permanente*, porque el poder tributario es connatural al Estado y deriva de su soberanía, de modo que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, existirá indefectiblemente poder de gravar; (c) es irrenunciable, ya que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir; y (d) es *indelegable* porque así como el Estado no puede desprenderse del poder tributario (renunciar en forma absoluta y total), tampoco puede delegarlo o transferirlo transitoriamente (Giuliani Fonrouge 2003, Villegas 2009).

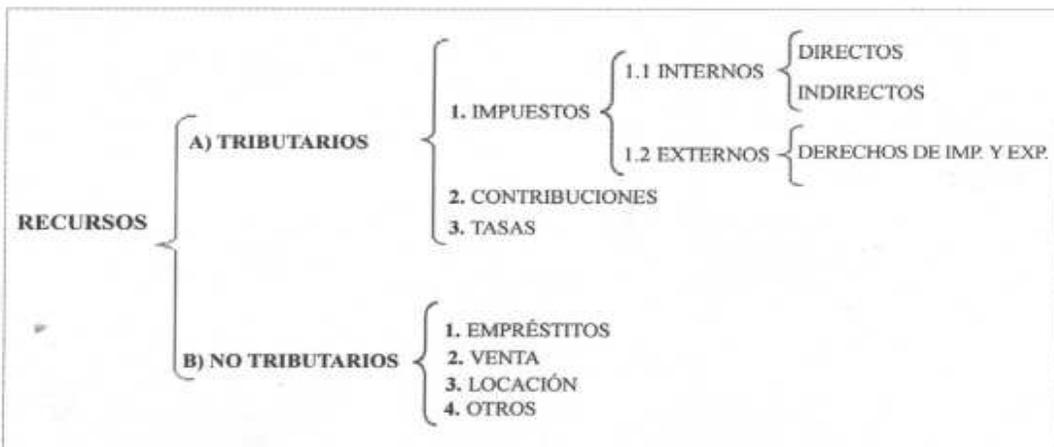
I.2. La potestad impositiva del Estado

Todo Estado necesita de recursos para afrontar los gastos que demandan el cumplimiento de sus objetivos: prestación de servicios, seguridad, administración de justicia, salud, educación, etc. Independientemente del modelo de Estado (desde un Estado liberal, gendarme, mínimo, hasta un Estado intervencionista, con un fuerte cúmulo de competencias orientadas al bienestar general) siempre habrá necesidad de recursos para satisfacer sus actividades. Siguiendo a Giuliani Fonrouge, se puede conceptualizar a los recursos del Estado como "*los ingresos que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social*" (2003).

Dentro del espectro de recursos con que cuentan los Estados modernos, el *impuesto* ha sido el recurso por excelencia. Esta importancia ha hecho que los recursos del Estado se clasifiquen en tributarios y no tributarios (Gráfico N° 1), entre otras clasificaciones.

Gráfico N° 1: Clasificación de los Recursos del Estado

Gráfico N° 1: Clasificación de los Recursos del Estado



Fuente: elaboración propia.

Dentro de esta gran variedad de recursos, cobran especial interés los recursos de naturaleza tributaria, también denominados *tributos*. El tributo es definido como "toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados" (Villegas 2003:151).

Los tributos han sido tradicionalmente clasificados en tres especies: impuestos, tasas y contribuciones. El *impuesto* es un tributo no vinculado, en el sentido de que su obligación tiene como hecho generador una situación totalmente independiente de la actividad que despliega el contribuyente como del propio Estado. La *tasa* tiene como hecho generador una prestación efectiva (o potencial) de un servicio o actividad estatal concreta que beneficia (*real* o potencialmente) al contribuyente. Por último, la *contribución* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales.

Pese a la gran variedad de recursos con que cuenta el Estado moderno, el *impuesto* sigue siendo hoy la principal fuente de financiamiento. El Estado puede establecer impuestos, dado que posee lo que se denomina *poder tributario*, que es "*la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*" (Giuliani Fonrouge 2003). Este poder es parte del *imperium* que posee todo Estado y que se traduce en la facultad de establecer obligaciones y deberes a los ciudadanos en aras del interés público. Entre ellas está la facultad de exigir *contribuciones pecuniarias* a los ciudadanos y no tiene otro fundamento, en definitiva, que el deber de colaboración y ayuda al sostenimiento de los ciudadanos para con esta estructura político-territorial que proporciona paz y seguridad -y, eventualmente, otros bienes públicos como la salud, la salubridad, la educación-, etc. En definitiva, como sostiene Hermann Heller, en los impuestos "va implícita la idea de que, incluso en épocas de paz, se forma parte de un gran ente común que a todos interesa y que nos impone sacrificios" (2007:175).

El impuesto ha sido definido como "*las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos*" (Giuliani Fonrouge 2003:255), o también como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos *impositivos*), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores" (Villegas, 2009:158).

El impuesto se diferencia de los demás tributos en tanto es establecido por el Estado *por* su propio imperio y se exige a los habitantes (en base a su capacidad contributiva objetiva) sin que tenga una finalidad específica, ya que el Estado posee plena discreción en su uso (siempre que se dirijan a satisfacer actividades de bien común).

Existen distintas clasificaciones de los *impuestos*¹, pero la que interesa al Derecho Constitucional y al Derecho Público Provincial y Municipal es la que distingue a los

¹ La doctrina clásica distingue los siguientes tipos de impuestos: (a) ordinarios y extraordinarios; (b) reales y personales; (c) proporcionales y progresivos; (d) directos e indirectos; y (e) financieros y de ordenamiento.

impuestos en *directos e indirectos*, ya que esta fue la clasificación que utilizó el constituyente de 1853 para distribuir la competencia tributaria entre niveles de gobierno. A su vez, dentro de esta clasificación, existen distintos criterios que fueron utilizados a lo largo de la historia para distinguir entre impuestos directos e impuestos indirectos.

El *criterio económico* distingue entre impuestos directos e indirectos según el costo del impuesto pueda trasladarse o no: los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen, mientras que los indirectos sí pueden trasladarse, y se cobran a una persona suponiendo que ésta se indemnizará a expensas de otras personas. El *criterio administrativo* clasifica a los directos como aquellos que se recaudan según listas o padrones, ya que gravan actos o situaciones perdurables en el tiempo (el desarrollo de una actividad profesional, por ejemplo), y los indirectos son aquellos que no se pueden incluir en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales (como el consumo). El criterio que tiene en cuenta la *situación de la riqueza gravada*: los directos son aquellos que gravan la riqueza por sí misma, independientemente de su uso (situación estática) y los indirectos no gravan la riqueza en sí, sino en cuanto a su uso (situación dinámica). Por último, está el criterio de la *capacidad contributiva*, el cual considera impuestos directos a aquellos que gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza o capacidad contributiva (posesión de un patrimonio, como ser una casa, un automotor, una renta o ingreso periódico) y como indirectos a aquellos que gravan manifestaciones mediatas de riqueza (el consumo) (Jarach, 2013).

En función de esta última clasificación, también interesa clasificar a los impuestos de acuerdo a la actividad o cosa que gravan. En este sentido, siguiendo a la OCDE, los impuestos se clasifican en:

TABLA N° 1: Clasificación de los impuestos según la OCDE

<p>1. Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital</p> <p>1.1. Personas físicas</p> <p>1.2. Sociedades</p> <p>2. Contribuciones a la seguridad social</p> <p>2.1. Empleados</p> <p>2.2. Empleadores</p> <p>2.3. Trabajadores por cuenta propia o no empleados</p> <p>3. Impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo</p> <p>4. Impuestos sobre la propiedad</p> <p>4.1. Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmueble</p> <p>4.2. Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta</p> <p>4.2.1. Personas físicas</p> <p>4.2.2. Sociedades</p> <p>4.3. Impuestos sobre sucesiones, herencias y donaciones</p> <p>4.4. Impuestos sobre transacciones financieras y de capital</p> <p>5. Impuestos sobre los bienes y servicios</p> <p>5.1. Impuestos sobre la producción, venta y transmisión de bienes y prestación de servicios</p> <p>5.1.1. Impuestos generales</p> <p>5.1.1.1. Impuestos sobre el valor agregado</p>

- 5.1.1.2. Impuestos sobre las ventas
- 5.1.1.3. Otros impuestos generales sobre los bienes y servicios
- 5.1.2. Impuestos sobre bienes y servicios específicos
 - 5.1.2.1. Impuestos selectivos
 - 5.1.2.2. Utilidades de los monopolios fiscales
 - 5.1.2.3. Derechos de aduanas y otros derechos de importación
 - 5.1.2.4. Sobre las exportaciones
 - 5.1.2.5. Sobre los bienes de inversión
 - 5.1.2.6. Sobre servicios específicos
 - 5.1.2.7. Otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales
 - 5.1.2.8. Otros impuestos sobre bienes y servicios específicos
- 5.1.3. Impuestos sobre el uso de bienes y sobre el permiso para usar bienes y realizar actividades
- 5.2. Impuestos recurrentes
 - 5.2.1. Sobre vehículos automotores

Fuente: OCDE (<https://www.oecd.org>).

I.3. La potestad tributaria en el Estado de estructura federal: Poder tributario originario y derivado

Los Estados de estructura federal, desde que coexisten dos o más niveles de gobierno en un mismo territorio, presentan una gran complejidad en materia tributaria. En efecto, el tema de los recursos suele ser uno de los puntos más conflictivos de la relación federal. Así como existe una distribución de competencias entre los distintos niveles de gobierno, en el caso argentino, entre los cuatro niveles de gobierno (federal, provincial, municipal y Ciudad Autónoma de Buenos Aires), dicha *distribución* se opera también en materia tributaria. Esta distribución que es efectuada por la propia Constitución Nacional y determina qué impuestos puede establecer la nación y cuáles las provincias.

Pero la práctica devela una serie de complejidades que la Constitución Nacional no reguló -y que tampoco podría hacerlo, ya que los textos constitucionales no pueden prever todas las eventualidades que pudieran presentarse en la realidad-. La coexistencia de dos (o más) niveles de gobierno con autoridad política y cuya jurisdicción opera directamente sobre una misma población y sobre un mismo territorio, genera una gran cantidad de conflictos que requieren ser afrontados desde la coordinación.

Una de estas cuestiones ha sido la diferenciación entre el poder tributario originario y el delegado o derivado. Esta distinción surge a partir de la gran variedad de organismos que cumplen funciones de gobierno y como tales se atribuyen la facultad de establecer impuestos. Particularmente en los Estados de estructura federal, este tema ha cobrado mucha vigencia.

En nuestro país existen distintas tesis al respecto. Así tenemos aquellas que atribuyen poder originario sólo a las provincias, siendo el de la nación y el de los municipios derivados o delegados por las *provincias*; y aquellas tesis que atribuyen poder originario a la nación y a las provincias, y derivado a los municipios. Para un análisis acerca de si el poder tributario municipal es originario o derivado -que consideramos superado a partir de la inserción del art. 123 en el texto de la Constitución Nacional en la reforma de 1994- pueden consultarse a Álvarez Echagüe 2000, Spisso 2009 y 2011, Bulit Goñi 1992, entre otros.

Giuliani Fonrouge dirime estas disputas sosteniendo que no cabe diferenciar en nuestro país entre poder tributario originario y derivado, pues entiende que "*todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas*". Todos los niveles de gobierno gozan de poder tributario originario o inherente, "*porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la 'esencia' sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país [...] no hay 'entes menores' y 'entes mayores'; hay órganos de gobierno de igual categoría institucional, actuando en el ámbito de sus respectivas competencias, por lo cual cada uno de ellos tiene los poderes implícitos a su propia existencia [...] Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud, y no de categoría; disponiendo las provincias de un poder amplio (art. 121) y el gobierno nacional y los municipios de poderes restringidos a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales*" (2003:268-269).

En definitiva, según la tesis de Giuliani Fonrouge, tanto la nación, las provincias y los municipios tienen poder tributario *originario* o *inherente*. La diferencia es de "magnitud", no de "categoría". Las provincias tendrán así un *poder amplio* en función del art. 121, CN, y la nación y los *municipios* un *poder restringido*, es decir limitado a sus respectivas funciones de gobierno. Pero todos son de carácter originario o inherente. Se trata también del reconocimiento del *derecho a los medios* (Rosatti 2012), o como la propia Corte Suprema, al hablar específicamente de los municipios, dijo, los entes estatales no pueden estar privados de las "atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido" (caso "Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe", citado por Hernández 2003:347).

II. El sistema tributario argentino

Hasta *aquí* se han analizado conceptos y elementos básicos necesarios para comprender la compleja estructura del sistema tributario que presentan los Estados modernos y en particular, los Estados federales. En esta segunda parte se analizarán tres aspectos concretos del sistema tributario argentino: (a) la distribución constitucional de competencias tributarias; (b) la distribución real de competencias tributarias entre niveles de gobierno (Régimen de Coparticipación Federal de impuestos y pactos fiscales); y (c) el régimen de coparticipación previsto en el texto constitucional tras la reforma de 1994 (art. 75, inc. 2°).

II. 1. Distribución constitucional de competencias

En el derecho comparado, existen distintas fórmulas, mecanismos o sistemas para distribuir las *competencias tributarias* entre niveles de gobierno. A partir de la coexistencia de distintos niveles de gobierno con potestad tributaria *originaria* (es decir, con el poder de establecer, sancionar y recaudar tributos sobre un mismo territorio y sobre los mismos contribuyentes), surge la necesidad de establecer ciertos mecanismos que tiendan a la coordinación de estas potestades. Se trata en definitiva de fórmulas para establecer qué impuestos pueden imponer los distintos niveles de gobierno.

Así se pueden identificar los siguientes mecanismos mencionados por la doctrina tributarista (Bulit Goñi 2004:30/3, Giuliani Fonrouge 2003:303/4, Gaya y Rocha 2001):

(a) *Concurrencia de fuentes*: todos los niveles de gobierno tienen idéntica potestad de gravar las mismas fuentes tributarias;

(b) *Separación de fuentes*: se asigna a cada nivel determinados recursos, los cuales serán de su explotación exclusiva; las *potestades normativas* de cada nivel se encuentran diferenciadas, siendo independientes uno respecto de los otros;

(c) *Sistema de cuotas adicionales (o suplementarias)*: un nivel (generalmente el Estado central) crea y recauda un determinado tributo, y los demás niveles aplican sobre ese tributo, *alícuotas suplementarias*. Existe aquí una concurrencia de fuentes también, pero lo que se separa son las alícuotas que corresponde a cada nivel de gobierno. Otra diferencia con aquel sistema es que el nivel de gobierno local no tiene injerencia sobre los aspectos esenciales del tributo, no pudiendo modificar su hecho imponible ni la base imponible, por ejemplo. No cuenta, en definitiva, de potestad legislativa.

(d) *Sistema de participación*. A través de este sistema se establece una masa común de las recaudaciones impositivas, sean sobre todos o sobre algunos impuestos en particular – y en este caso pueden coexistir tantos sistemas de participación como impuestos se establezcan como coparticipables. Un nivel de gobierno (generalmente el nacional) concentra en su jurisdicción la sanción, la recaudación y la ulterior distribución de lo recaudado (potestad legislativa). La distribución se opera acorde a ciertos criterios, los cuales pueden agruparse básicamente en dos: el *proporcional* o *devolutivo* (por el cual se transfiere a cada nivel un monto similar a lo que en su jurisdicción se recaudó en concepto de ese impuesto) y el *redistributivo* (que responde a cuestiones tales como necesidades financieras o la promoción del desarrollo armónico de los niveles de gobierno en su conjunto). Aquí no se distribuyen las fuentes, sino lo recaudado en virtud de aquellas. Este sistema pasó a ser más conocido por su neologismo *coparticipación*.

(e) *Sistema de Asignaciones (o de Subvenciones o de Transferencias)*. Por este sistema, un nivel de gobierno establece y recuda un determinado tributo y del monto total de dicha recaudación, transfiere o asigna a los restantes niveles un porcentaje o suma de ella. En la generalidad de los casos, quien recauda y transfiere es el Estado central. Esta transferencia puede hacerse de forma *condicionada* al cumplimiento de ciertos requisitos (por ejemplo, que dichos importes sean utilizados exclusivamente para la realización de una obra), o en forma *incondicionada* o *global* (es decir, sin condición alguna). Aquí el gobierno nacional es libre en la creación y destino de los fondos, pero una vez creado por ley, tales transferencias pueden ser *discrecionales* (cuando la propia ley deja a criterio del nivel que transfiere cómo y a dónde se transfiere) o *no discrecionales* (cuando la ley establece cuáles son los criterios a seguir para la asignación de tales recursos).

La diferencia substancial con el sistema de coparticipación radica en dos aspectos: en el sistema de asignaciones los tributos corresponden (o son competencia) del gobierno central, mientras que en el de coparticipación los tributos son concurrentes y, por esto mismo, los montos asignados a los niveles subnacionales no podrían estar condicionados,

mientras que en el sistema de asignaciones sí, dado que son impuestos exclusivamente nacionales.

(f) *Sistema de Créditos Fiscales*. Por el cual se computa como pago de un tributo de un nivel de gobierno el que el contribuyente haya hecho en concepto de un impuesto de otro nivel.

(g) *Sistema de Deducción Fiscal*. A través del cual un nivel de gobierno deduce de la base imponible de su tributo el importe que el contribuyente haya realizado al pagar el tributo de otro nivel.

El sistema tributario argentino ha empleado -sea en forma simultánea como sucesiva- casi todos aquellos sistemas mencionados en el acápite anterior, dependiendo del tipo de impuestos de que se trate. El esquema, en la actualidad, queda como sigue:

TABLA N° 2: Sistemas de distribución de competencias tributarias entre niveles de gobierno previstos en la Constitución

	Tipo de Tributo	Sistema	Nivel de gobierno		Norma
			Nación	Provincia	
1	Derechos de importación y exportación	Separación de fuentes	Exclusivo y permanente	Prohibido	Arts. 4°, 9°, 75 inc. 1° y 126
2	Impuestos directos	Coparticipación	Excepcional	Permanente	Art. 75, inc. 2°
3	Impuestos indirectos	Coparticipación	Permanente	Permanente	Art. 75, inc. 2°

Fuente: elaboración propia.

Cabe aclarar que esta es una simplificación del sistema, pues existen una gran cantidad de impuestos con *asignaciones específicas* (sistema de subvenciones o transferencias), pudiendo mencionarse el impuesto a las ganancias, donde se asigna un porcentaje destinado a financiar el Sistema de la Seguridad Social y a los Aportes del Tesoro Nacional; los impuestos sobre cigarrillos, el IVA, entre otros tantos, tienen también asignaciones específicas. Podría afirmarse que prácticamente todos los impuestos nacionales tienen alguna asignación específica.

De acuerdo al texto constitucional actual (es decir, luego de la reforma de 1994), las *competencias* entre nación y provincias ha quedado determinada de la siguiente manera²:

El gobierno federal puede establecer como (a) *competencia permanente y excluyente*: (i) derechos de importación y exportación (arts. 4°, 9, 75, inc. 2° y art. 126); (b) como *competencia excepcional*: impuestos directos ("por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien

² Nótese que aquí se habla de distribución de *competencias* y no de poder o potestad *tributaria* la cual, como se sostuvo anteriormente, es originaria e inherente a los cuatro niveles de gobierno.

general del Estado lo exijan" (art. 75, inc. 2º, 1º párr.); (c) como *competencia concurrente* con las provincias: impuestos indirectos (art. 75, inc. 2º, 1º párr.).

Las provincias por su parte, y según el principio general sentado en el art. 121, pueden establecer todos aquellos impuestos "no delegados por esta Constitución al Gobierno federal", tal cual reza el principio general de distribución de competencias y, en consecuencia, "no ejercen el poder delegado a la Nación" (art. 126). En función de ello, y en concordancia con las competencias federales establecidas constitucionalmente, tenemos que las provincias pueden establecer (a) como *competencia concurrente* con el gobierno federal, (i) impuestos indirectos (art. 75, inc. 2º, 1º párr.); (b) como competencia permanente, (i) impuestos directos (art. 121 y a *contrario sensu*, art. 126); (c) como competencia prohibida, derechos de importación y exportación (arts. 9, 126).

Cabe mencionar, además, como *competencia prohibida* a ambos niveles de gobierno el establecimiento de aduanas interiores (arts. 10, 11 y 12).

Con respecto a los municipios, la Constitución reconoce expresamente el poder tributario originario de estos entes: "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, *económico y financiero*" (art. 123) e incidentalmente, en el art. 75, inc. 30, reconoce a estos específicamente la *potestad impositiva* (es decir, de establecer impuestos):

"[...] Las autoridades provinciales y *municipales* conservarán los *poderes de policía e imposición* sobre estos establecimientos [de utilidad nacional], en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines".

Sin embargo, la Constitución no establece con precisión cuál es el alcance del poder tributario municipal, ni qué impuestos puede establecer. En consecuencia, queda a criterio de cada provincia su regulación. La mayoría de las Constituciones provinciales han reconocido la plena autonomía de las provincias, como así también la CSJN³.

Por último, con respecto a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), a partir de la Reforma Constitucional de 1994, se le reconoce su calidad de *autónoma*, equiparándola a las provincias y, en consecuencia, tiene las mismas facultades tributarias que aquellas (art. 129, CN)⁴.

También la Constitución menciona expresamente a la CABA cuando habla de la distribución de los fondos coparticipables (art. 75, inc. 2º, 3º párr.), de la transferencia de competencias, servicios o funciones (art. 75, inc. 2º, 5º párr.), y de la representación en el organismo fiscal federal (art. 75, inc. 2º, 6º párr.).

³ Para un mayor análisis del poder tributario municipal, puede consultarse Altavilla 2015a y 2017.

⁴ La equiparación a las provincias, sin embargo, no es plena. Véase Hernández 2011 y Barrera Buteler 2011.

TABLA N° 3: Distribución constitucional de competencias tributarias

		NACIÓN	PROVINCIAS
Impuestos	a) Internos	1) Directos Manifestación inmediata de la capacidad contributiva (Al patrimonio)	Propio y permanente Art. 121
		1) Indirectos Manifestación mediata de la capacidad contributiva (Al consumo)	Propia y permanente Art. 121
	b) Externos	Derechos aduaneros (de importación y exportación)	Prohibido Arts. 9 a 12 y 126
		Excepcional/por tiempo det. Art. 75, inc. 2°	Coparticipables Art. 75, inc. 2°
		Propia y permanente 1853: art. 4° y 67, inc. 2°	
		Concurrente 1994: art. 75, inc. 2°	
		Propio, permanente y exclusivo Art. 4 y 75, inc. 1°	

Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, el poder tributario de las provincias es, desde el punto de vista constitucional, muy amplio. Las provincias pueden establecer, sin limitación alguna, impuestos directos e indirectos, es decir, cualquier tipo de impuestos internos: impuestos al consumo, al patrimonio, sobre la renta, la seguridad social, sobre bienes y servicios, etc. Las limitaciones, en definitiva, vienen dadas por la naturaleza interprovincial o internacional de las actividades o cosas (materia imponible): desde el punto de vista internacional, no pueden (ya que tienen expresamente prohibido -arts. 9 a 12 y 126-) establecer *derechos de importación y exportación*; desde el punto de vista interprovincial, tampoco pueden establecer *aduanas interiores* (arts. 10 a 12). Ambas cuestiones caen bajo la competencia del Congreso de la Nación en virtud de la llamada "Cláusula del Comercio" del art. 75, inc. 13, que lo faculta a "Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí"⁵.

II.2. Distribución real de competencias entre niveles de gobierno: El Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley N° 23548) y los Pactos Fiscales

De acuerdo al texto constitucional, tal como se vio en el punto anterior, las provincias pueden establecer *todo tipo de impuestos directos e indirectos*, dado que no se establece ninguna prohibición específica al respecto. La ambigüedad y vaguedad del texto

⁵ Esta disposición es tomada de la Constitución de Estados Unidos, que contiene una redacción muy similar: Artículo I, Sección 8, Cláusula 3: [The Congress shall have power] to regulate commerce with foreign Nations, and among the several States, and with the Indian Tribes.

constitucional permite que tanto el gobierno federal como las provincias no solo puedan establecer cualquier tipo de impuestos directos e indirectos, sino que además la superposición impositiva, es decir, cuando dos o más niveles de gobierno establecen los mismos impuestos, sobre el mismo territorio y sobre la misma población, no resulta inconstitucional⁶. Así lo declaró expresamente la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación en el famoso fallo "Sociedad Anónima Mataldi Simón Ltda. c/ Provincia de Buenos Aires" de 1927⁷.

Las consecuencias perniciosas de la doble o múltiple superposición impositiva llevó a que los niveles de gobierno coordinaran entre sí sus competencias tributarias para impedir el establecimiento de impuestos análogos sobre las mismas actividades o productos, encareciendo así el costo de vida y dificultando el desarrollo económico. Como consecuencia de estas coordinaciones, surgió el primer régimen de coparticipación federal de impuestos (en adelante, RCFI) allá por la década de 1930.

En este importante precedente, la Corte reconoció que tanto la Nación como las provincias podían establecer impuestos indirectos, de manera *concurrente*, a raíz de una interpretación armónica entre el art. 4º y art. 67, inc. 2º (de la vieja numeración de entonces –actual art. 75, inc. 2º–). Con esto, la Corte estaría reconociendo también que la doble imposición no era inconstitucional: "estas atribuciones o poderes han sido creados para que se ejerciten y se desenvuelvan en su respectiva esfera de acción, propendiendo armónicamente a la consecución de los fines de interés público que los originan y fundamentan, sin que nada obste a la convivencia legal y material de los dos principios, rigiendo en sus respectivos campos de acción, sin roces ni conflictos irreparables, que no los hay posibles dentro de la Constitución".

Pero también reconoció que este sistema, el de concurrencia de fuentes, traía aparejado serios problemas: "*no obstante el equilibrio armónico que presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial [...] no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan [...] importantes intereses económicos y se originan conflictos jurisdiccionales fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida*". Esta situación había generado ya entonces, una "*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*".

⁶ Para GIULIANI FONROUGE "*existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario*" (2003:302).

⁷ En un fallo anterior, la Corte había sostenido la constitucionalidad de las leyes nacionales sobre impuestos internos, aunque sin referirse expresamente sobre la concurrencia de tales competencias, reconoció que el art. 4º contiene una *facultad implícita* del gobierno federal de crear y percibir impuestos indirectos (al consumo), aun cuando no encierra en sí misma una delegación de poder expreso a favor de la Nación (Confr. "Fisco Nacional, contra el doctor Martín S. Berho, por infracción a la ley de impuestos internos", Fallos, 121:264, sentencia del 1/07/1915).

A partir de entonces, las relaciones fiscales entre nación y provincias y, más específicamente, las competencias tributarias entre ambos niveles de gobierno estarían reguladas a través del sistema de coparticipación federal de impuestos. Desde entonces, existirían tres regímenes troncales⁸: (1) El primero se inicia con la Ley N° 12139 abarcando los años 1935 a 1972; (2) el segundo comienza con la sanción de la Ley N° 20221 en 1972 hasta su caducidad en 1984 y finalmente (3) el último período, el de la Ley 23548 de 1988, que se extenderá hasta la actualidad. En cada uno de estos períodos existieron uno o más *regímenes especiales*, simultáneos y coexistentes con estos tres troncales. Estos regímenes troncales sufrieron también muchas y variadas modificaciones en aspectos cruciales, tales como los porcentajes de distribución primaria y secundaria, en los criterios empleados para la distribución de los recursos, en los impuestos que compondrían la masa coparticipable, etc.

Por cuestiones de espacio, solo se analizará el régimen de coparticipación vigente (Ley N° 23548). Sin embargo, cabe realizar algunas consideraciones (aunque muy breves) sobre cómo se arribó a esta circunstancia de doble imposición.

El sistema tributario y rentístico ideado por los padres fundadores estaba basado en una clara y sencilla *separación de fuentes*: el gobierno federal proveía a sus gastos de los recursos provenientes de los derechos de importación y exportación, los que prácticamente cubrían cerca del 90% del presupuesto federal, mientras que las provincias se sustentaban con la recaudación de impuestos internos, directos (fundamentalmente, a la propiedad e ingresos de capital) e indirectos (sobre todo al consumo). Este sistema se mantuvo hasta fines del s. XIX (1853-1890).

Con la crisis económica mundial de 1890, que impactó enormemente en la economía nacional, desde que los principales países importadores de materias primas nacionales (principalmente el Reino Unido) dejaron de importar, las rentas federales cayeron dramáticamente, al punto de no poder cubrir los gastos ordinarios. Ante esta situación de crisis, en 1891 el gobierno federal decidió crear impuestos internos sobre el consumo, tributos que recayeron sobre productos de elaboración típicamente regionales, tales como el alcohol, cervezas, fósforos, licores, etc. (Altavilla, 2016, Spisso, 2009, García Vizcaíno, 1997). Estos impuestos subsistirían en el tiempo, generando así un período de concurrencia de fuentes en materia de impuestos indirectos.

En 1930, frente a otro escenario de crisis económica mundial, el gobierno federal volvería a echar mano sobre los impuestos internos, esta vez sobre los impuestos directos. De acuerdo a la Constitución, el gobierno federal podía crear impuestos directos, pero "por tiempo determinado" y que sean "proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación" y "siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan"

⁸ La doctrina tributarista diferencia entre regímenes de coparticipación *troncales* y regímenes de coparticipación *especiales*. Los troncales son aquellos en los cuales se agrupan el grueso de los impuestos que han de ser distribuidos entre ambos niveles de gobierno, mientras que los regímenes *especiales* en cambio son aquellos en los que se distribuye lo recaudado específicamente en virtud de uno o dos impuestos (VILLEGAS, 2009).

(art. 67, inc. 2°). Esta facultad excepcional, que solo puede ejercerla "por tiempo determinado", se terminó convirtiendo en una competencia ordinaria, por las consecutivas prórrogas a los impuestos directos creados desde entonces, y que subsisten hasta el día de la fecha, tal como el impuesto a las ganancias. En 1931, mediante decreto-ley, se crea el *impuesto a los réditos*, norma que será ratificada por Ley N° 11586 de 1932 que crea el impuesto formalmente. Tras las sucesivas prórrogas, en la década de 1970 aquel viejo impuesto a los réditos se termina convirtiendo en el moderno impuesto a las ganancias (creado por Ley N° 20628 de enero de 1974). Se genera así un nuevo período de concurrencia de fuente en materia de impuestos directos, que se suma a la ya existente concurrencia de fuentes sobre impuestos indirectos.

Entre 1930 y 1935 existe concurrencia de fuente sobre impuestos directos e indirectos. Tal como muestra la TABLA N° 4, el gobierno federal fue avanzando sistemáticamente sobre fuentes tributarias propiamente provinciales, hasta prácticamente desplazar a las provincias (al menos) en el aspecto legislativo del poder tributario, ya que, desde la instauración del RCFI, las provincias inhiben su poder tributario de sancionar (legislar) impuestos análogos a los coparticipados. Asimismo, se puede observar que los derechos de importación y exportación nunca fueron coparticipables, porque lo que estos recursos siempre fueron de exclusivo uso del gobierno federal.

TABLA N° 4: Evolución de las competencias tributarias federales sobre las provinciales

Impuestos		1853	1890	1930	1935 (- act.)
Dchos. de Impto. y Exp.		Nacional			
Impuestos internos	Directos	Provincial	Prov./Nac.		Régimen de Coparticipación
	Internos	Provincial	Provincial	Prov./Nac.	

Fuente: Elaboración propia.

II.2. 1. El Derecho Intrafederal. Algunas consideraciones

Desde 1935 hasta la actualidad, las relaciones fiscales Nación-provincias han estado reguladas a través de acuerdos, pactos o convenios intergubernamentales. El RCFI, si bien es creado mediante ley nacional, esta debe ser aceptada por las provincias, a través de sus respectivas legislaturas, mediante leyes provinciales de adhesión. En este sentido, las *leyes-convenio* de coparticipación (llamadas originariamente *leyes-contratos*) son una especie del género acuerdos intergubernamentales o interjurisdiccionales. A esta especial forma de acuerdo, se sumaron, a partir de la década de 1990, los *pactos fiscales* que si bien recibieron diversas denominaciones (pactos, tratados, convenciones, compromisos, acuerdos, consensos), todos ellos encuadran dentro del concepto genérico de tratados o acuerdos interjurisdiccionales –así lo sostuvo la Corte, manifestando que todas estas expresiones son sinónimos, ya que significan "acuerdo para reglar o reglamentar intereses"– (Barrera Buteler 1996).

Barrera Buteler dice que "*habrá acuerdo interjurisdiccional cada vez que distintos sujetos de una relación federal concierten entre sí sus voluntades creando un vínculo jurídico en base al consentimiento recíproco, por el cual se fijan objetivos comunes y los medios para alcanzarlos, en el ejercicio de sus respectivas atribuciones, y se generan derechos y obligaciones entre las partes, y generalmente también para sus respectivos habitantes*" (1996).

Respecto de su naturaleza jurídica, en lo formal son actos complejos, pues el acuerdo se logra a través de una serie de actos sucesivos que implican diversas etapas: negociación, firma, aprobación, conclusión y finalmente publicación. En cuanto a la materia, la naturaleza de tales acuerdos es de carácter ambivalente, ya que, al depender del tipo de relación regulada, será de carácter federal o local: si los acuerdos regulan la relación entre provincias y sus habitantes, tal norma tendrá carácter local; en cambio, si regula la relación entre nación y provincias, su naturaleza será federal. En el primer caso, los órganos jurisdiccionales competentes serán los tribunales de provincia, y en el segundo (dados los sujetos intervinientes) será la Corte Suprema de Justicia de la Nación (art. 116, CN) (Sagüés, 2003a:117).

Estos acuerdos interjurisdiccionales generan derechos y deberes no solo para los sujetos federados signatarios del mismo, sino que alcanzan también a sus habitantes. Constituyen una fuente importante del derecho público argentino y su jerarquía normativa se ubica por encima de las leyes nacionales y por debajo de la Constitución Nacional y los tratados internacionales. Generan una nueva especie dentro del derecho público, que la Corte Suprema denominó *Derecho Intrafederal* –caso "Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, s/ Acción Declarativa", fallado el 20/08/1991 (Altavilla 2015b, 2019, Bulit Goñi, 2010:95–).

En materia fiscal estos acuerdos han sido asiduamente utilizados. Por un lado, las leyes-convenio y por el otro los pactos, consensos, compromisos, etc., que genéricamente denominamos *pactos fiscales*. Por la forma y el contenido, estos pactos fiscales se diferencian de la ley-convenio. Esta última tiene la forma de una ley (compuesta de un articulado), mientras que los pactos fiscales tienen la estructura de un tratado (introducción, declaración de las partes firmantes, objetivos y parte dispositiva, compuesta de cláusulas), son firmados por los poderes ejecutivos y luego aprobados por los poderes legislativos (nacional y provinciales), mientras que la ley convenio es una ley del Congreso de la Nación, a la cual se adhieren las provincias mediante leyes provinciales emanadas de sus legislaturas locales.

II.2. 2. El Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos Ley 23548

El 7 de enero de 1988 se sanciona la Ley N° 23548 con vigencia retroactiva desde el 1 de enero de ese año. La denominación formal de esta ley fue "*Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias*", compuesta de cinco capítulos y 23 artículos. Este régimen se previó como transitorio, ya que tenía una vigencia prevista originariamente de solo un año. Sin embargo, el art. 15 establece que la vigencia del régimen "se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente". De esta manera se convirtió, paradójicamente y a pesar de su transitoriedad, en el de más longevo de los tres regímenes troncales.

Para analizar el RCFI es necesario tener en cuenta tres aspectos centrales: (a) masa coparticipable; (b) distribución primaria y secundaria; y (c) obligaciones de las partes.

(a) *Masa coparticipable*: esto es el conjunto de tributos que componen el fondo común que luego ha de distribuirse entre los niveles de gobierno. El régimen de la Ley N° 23.548 amplió significativamente la masa coparticipable, estableciendo que se compondría de "todos los impuestos nacionales existentes o a crearse" (art. 2°). De esta manera se incorporaron un gran número de impuestos nacionales que hasta el momento no se coparticipaban o se hacía a través de repartos *ad hoc* (Porto, 2003). Sin embargo, se establecieron importantes excepciones: aquellos cuya distribución esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación, que tengan afectación específica a propósitos o destinos determinados y los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades –siempre que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias– quedaban fuera de la masa coparticipable. Estas excepciones habían sido previstas ya en regímenes anteriores y dieron lugar a importantes conflictos intergubernamentales que si bien no lograron tener repercusiones en el ámbito judicial ni incluso trascendieron en lo político, sí contribuyeron a formar percepciones profundamente negativas entre los gobernadores respecto del régimen.

(b) *Distribución*: Una vez recaudados los recursos provenientes de los impuestos que conforman la masa coparticipable, se procede a la distribución de los mismos, en un primer paso, entre Nación y el conjunto de las provincias (distribución primaria) y luego entre las provincias (distribución secundaria) según determinados criterios, que pueden consistir en indicadores objetivos o simplemente en porcentajes fijados por la ley.

Con respecto a la *distribución primaria*, la ley implicó un nuevo avance de los gobiernos provinciales en el porcentaje que les correspondía, siendo la primera vez que el conjunto de las provincias superaba el porcentaje correspondiente a la Nación. La ley fijó un 42,34% para el nivel nacional y un 54,66% para al conjunto de las provincias. El restante 3% se distribuiría de la siguiente manera: el 2% para el recupero del nivel relativo de las provincias de Buenos Aires (el 1,57%), Chubut (0,14%), Neuquén (el 0,14%) y Santa Cruz (el 0,14%) y el 1% ingresaría al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias (art. 3°). Todas estas transferencias serían automáticas, con la finalidad expresa de evitar actitudes oportunistas por parte del gobierno nacional. La ley estipulaba además una *garantía de piso mínimo* en las transferencias (otra innovación en la materia), estableciéndose 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 por esta ley (art. 7°).

En cuanto a la *distribución secundaria*, se optaría por incluir directamente los porcentajes correspondientes a cada provincia (art. 4°), sin incluir criterios objetivos

de reparto alguno, calculado en base a lo que las provincias venían recibiendo en los últimos años del RCFI de 1972.

- (c) *Obligaciones de las partes.* El RCFI prevé una serie de obligaciones que pesan sobre las partes. (c.1.) Respecto de las provincias, estas se comprometen a: aceptar el régimen sin limitaciones ni reservas (art. 9º, inc. a); a no aplicar por sí; y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen *gravámenes locales análogos* a los nacionales distribuidos por la ley (art. 9º, inc. b); también se comprometen a que "no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley" (art. 9, inc. b, 2º párr.); a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el RCFI; y finalmente, una de las obligaciones más importantes que asumen las provincias es a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en el RCFI para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos (art. 9º, inc. g).

El gobierno federal asume como principal responsabilidad, la de efectuar la remisión automática y en forma diaria de los fondos recaudados, a través del Banco de la Nación Argentina (art. 6º); En el texto original de la ley, se comprometía a entregar, de su parte, a la Ciudad de Buenos Aires y al Territorio Nacional de Tierra del Fuego una participación compatible con los niveles históricos (art. 8º). En 1988 la ciudad de Buenos Aires no tenía aun el estatus autonómico y Tierra del Fuego era el último territorio nacional. Tras la autonomización de la CABA y la provincialización de Tierra del Fuego, el gobierno federal les dio participación directa en el RCFI: mediante Decreto N° 2456/90 se fija la participación de la provincia de Tierra del Fuego en 0,70%, y mediante Decreto N° 705/03 se fija la participación correspondiente a la CABA en un 1,40% en ambos casos del monto total recaudado.

La Nación asume, también, en lo que resulte aplicable, las obligaciones previstas en los incisos b), c), d), e) y f) del artículo 9º, por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción sean o no autárquicos (art. 8º). Por último, asume la obligación de garantizar un piso mínimo del 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, *tengan o no el carácter de coparticipables* (art. 7º).

El organismo fiscal federal: La Comisión Federal de Impuestos (CFI)

La Ley 23548 proroga la vigencia de la CFI⁹ creada por el anterior régimen de la Ley N° 20221 (de 1972), con la misma composición, funciones y forma de financiamiento. La

⁹ Capítulo III "De la Comisión Federal de Impuestos" (arts. 10 a 14).

intención fue mantener este organismo como ámbito de debate y de discusión entre ambos niveles de gobierno. La CFI se compone de un representante por el gobierno nacional y uno por cada una de las provincias que adhieran, quienes deberán ser personas especializadas en materia impositiva. Cuenta con un Comité Ejecutivo compuesto por el representante de la Nación y los de ocho (8) provincias. Por Reglamento, que el mismo Comité sancionará, se determinará los asuntos que deberán ser sometidos a sesión plenaria, establecerá las normas procesales pertinentes para la actuación ante el organismo y fijará la norma de elección y duración de los representantes provinciales en el mismo Comité Ejecutivo.

Acorde a la disposición legal, este organismo tiene como principales *funciones*: (a) aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución; (b) controlar la liquidación correspondiente a cada jurisdicción; (c) controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que impone la ley; (d) decidir si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la ley sea de oficio o a pedido de las partes (incluyéndose como legitimados a tal fin el Ministerio de Nación, las provincias o las municipalidades, contribuyentes o asociaciones reconocidas); (e) dictar normas generales interpretativas de la presente ley; (f) asesorar a la Nación y a los entes públicos locales en las materias de su especialidad y, en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad; (g) preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes; (h) recabar del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), del Consejo Federal de Inversiones y de las reparticiones técnicas nacionales censarias que interesen a su cometido; y, finalmente (i) intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional (art. 11).

Este organismo juega un rol muy relevante dentro del sistema financiero y del funcionamiento del RCFI, en particular las atribuciones (a) a la (d). Sus decisiones son obligatorias para todas las partes, ante las cuales procede el pedido de revisión (art. 12), el que será resuelto en sesión plenaria. Para que esta sesión funcione, se requiere un quórum de las dos terceras partes de sus miembros, requiriéndose para la decisión definitiva, simple mayoría de los miembros presentes. Esta decisión será definitiva y de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la CFI, salvo el recurso extraordinario federal ante la Corte Suprema (de acuerdo al art. 14 de la Ley 48), el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión (art. 12).

Cuando la CFI dictamina que una de las partes del RCFI no da cumplimiento efectivo de alguna de sus obligaciones, dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquélla o aquellas, los importes correspondientes (art. 13). La norma no dispone un tipo de sanción igualmente efectiva en el caso de que la parte incumplidora sea el propio gobierno federal. Asimismo, los contribuyentes pueden recurrir directamente ante la CFI.

Tabla N° 5: Principales tributos coparticipados

1. *Impuesto a las Ganancias* (Ley N° 20628 y Ley N° 26078)
2. *Impuesto al Valor Agregado*(Ley N° 23966 y Ley N° 26078)
3. *Impuestos Internos* (Ley N° 24674)
4. *Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y sucesiones Indivisas* (Ley N° 23905)
5. *Gravamen de Emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteo y Concursos Deportivos* (Ley N° 20630 y sus mod., Decreto N° 668/74)
6. *Impuesto Sobre el Capital de las Cooperativas*(Ley N° 23427, 23658, 23760, 25239 y 25791)
7. *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta* (Ley 25063).

Tabla N° 6: Principales tributos excluidos del RCFI

(A) Tributos provinciales (art. 9º, inc. b, Ley 23548)

1. *Impuestos provinciales a la propiedad inmueble*(Art. 9º, inc. b).
2. *Impuesto a los Ingresos Brutos* (Art. 9º, inc. b).
3. *Impuestos provinciales a las transmisiones gratuitas de bienes* (Art. 9º, inc. b).
4. *Impuestos provinciales a los automotores*
5. *Impuestos provinciales a los actos, contratos y operaciones a título oneroso (Impuesto de Sellos)* (Art. 9º, inc. b).
6. *Tasas retributivas de servicios* (art. 9º, inc. b, 2º párr., in fine).
7. *Imposición diferencial al expendio al por menor de vinos, sidras, cervezas y demás bebidas alcohólicas*(art. 9º, inc. b, 3º párr.)

(B) Tributos nacionales

1. *Impuestos nacionales afectados a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, declarados de interés nacional* (art. 7º, 2º párr.)
2. *Impuestos Aduaneros* (art. 4º, CN).
3. *Impuesto con asignaciones específicas*(art. 67, inc. 2).
4. *Tasa de Estadística* (Ley N° 23664, modificada por Ley N° 23697)
5. *Derechos de Importación y Exportación*(Código Aduanero, Decreto N° 2275/94 – Res. M. E. N° 11/02 y sus mods.).

(C) Algunos tributos nacionales con asignaciones específicas (art. 73, inc. 3º, CN)

1. *Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural* (Ley N° 23966 y Ley N° 24699)
2. *Impuesto a la energía Eléctrica* (Ley N° 23681, Ley N° 24065 y Ley N° 26078)
3. *Impuesto Sobre los Bienes Personales* (Ley N° 23966 y Ley N° 26078)
4. *Impuestos Internos – Seguros*

5. *Impuesto Sobre los Videogramas Grabados* (Ley 17741, mod. por Ley N° 24377)
6. *Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos* (Ley N° 17741, mod. por Ley N° 24377).
7. *Fondo Especial del Tabaco* (Ley N° 19800 y sus mods.).
8. *Impuesto a los Pasajes Aéreos* (Ley 19574).
10. *Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)* (Ley N° 24977 y Ley N° 26078).
11. *Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos* (Ley N° 24625, Ley N° 26073 y Ley N° 26078).
12. *Impuestos a los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria* (Ley N° 25413 y sus mods.).
13. *Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado para uso Automotor* (Ley N° 26028 y Decretos Nros. 564/05 y 118/06).
14. *Tasa de Infraestructura Hídrica* (decreto N° 1381/01).
15. *Recargo sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo* (Ley N° 25565).

Si bien es cierto que el RCFI de la Ley 23548 significó un importante avance en algunas cuestiones fundamentales, también es cierto que implicó un importante retroceso en otras cuestiones también fundamentales, que se traducen en un proceso de recentralización de competencias fiscales en manos del gobierno federal. Por un lado, esta ley incrementó el porcentaje de las provincias en la distribución primaria, superando por primera vez la parte del gobierno federal (42,34% para nación frente al 54,66% para las provincias); incrementó la masa coparticipable, incluyente ahora a *todos* los impuestos nacionales, creados o *a crearse*, de modo que cualquier nuevo impuesto creado por el gobierno nacional, entra automáticamente al RCFI. y finalmente, incluyó la garantía del piso mínimo del 34% de los recursos coparticipables. Pero en contrapartida, este régimen significó la mayor concentración de recursos fiscales en manos del gobierno nacional, ya que mientras más impuestos se incluyan en la masa coparticipable, menor es el ámbito sobre el cual las provincias pueden ejercer su poder tributario, ya que pesa sobre ellas la prohibición de establecer impuestos *análogos* a los coparticipables -término que además fue interpretado en sentido muy amplio por la Corte Suprema-. Actualmente, existen 23 impuestos vigentes a nivel nacional, mientras que las provincias solo recaudan cuatro impuestos.

Así como desde la perspectiva de la constitución nacional, las provincias tienen una competencia tributaria bastante amplia, ya que pueden crear impuestos directos e indirectos de forma permanente y sin restricción alguna, desde el punto de vista de la coordinación fiscal intergubernamental a través de acuerdos interjurisdiccionales, las provincias han visto (y aceptado) la constricción de su competencia tributaria a prácticamente su mínima expresión. Esta tendencia se ve exacerbada, además, por los distintos pactos fiscales firmados desde 1990 hasta la actualidad.

II.2. 3. Pactos Fiscales

Poco después de sancionado el RCFI de la Ley 23.548, el gobierno nacional y las provincias firmaron una serie de acuerdos tendientes a modificar algunos puntos cruciales

de aquel régimen. La mayoría de estos acuerdos se dieron o bien por presiones externas (por ejemplo, requerimientos del FMI de eliminar impuestos provinciales distorsivos, como Ingresos Brutos o Sellos) o bien en contextos de marcadas crisis económicas y financieras.

1. Presidencias de Menem (1989-1995; 1995-1999)

- a. Pacto Fiscal I (1992)
- b. Pacto Fiscal II: "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" (1993)

2. Presidencia de De la Rúa (1999-2001)

- a. Compromiso Federal I (1999)
- b. Compromiso Federal II: "Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal" y su primera Addenda" (2000)
- c. Segunda Addenda al Compromiso Federal II (2001)

3. Presidencia Provisoria de Duhalde (2002-2003)

- a. "Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos" (2002)

4. Presidencia de Macri (2015-act.)

- a. Consenso Fiscal I (2017)
- b. Consenso Fiscal II (2018)

Entre 1992 y 2018 se firmaron 8 pactos fiscales que modificaron puntos cruciales del sistema de distribución de recursos fiscales entre niveles de gobierno, en particular del RCFI. A modo de síntesis, se mencionan a continuación los puntos centrales modificatorios del RCFI en cada uno de ellos.

(1) *Pacto Fiscal I (1992)*. Durante el gobierno de Menem (1989-1999) se firmaron *dos pactos fiscales*. El *Pacto Fiscal I* (12/08/1992)¹⁰, se acordó una quita del 15% de la masa coparticipable bruta para atender los gastos de la previsión social (único servicio que el gobierno había centralizado) y se fijó una suma mínima mensual en la distribución primaria de \$725 millones, en sustitución a los porcentajes que fija la Ley 23548.

(2) *Pacto Fiscal II (1993)*. Exactamente un año más tarde se firmó el *Pacto Fiscal II* (12/08/1993)¹¹, que tendría dos objetivos: por un lado, ratificaba y prorrogaba lo acordado en el Pacto Fiscal I, y por el otro, se intentó llevar la reforma neoliberal (ajuste, control del gasto y privatizaciones) al ámbito provincial. Las partes se comprometieron a impulsar una importante reforma impositiva que eliminaría los impuestos distorsivos tanto nacionales como provinciales (por ejemplo, la eliminación del impuesto de Sellos e Ingresos Brutos y la disminución de las alícuotas de los impuestos Inmobiliario y Automotor, para que alcancen uniformidad en todas las jurisdicciones). La ley N° 24699 de 1996 prorrogará la vigencia de este pacto hasta 1998.

¹⁰ Ratificado por Ley Nacional N° 24130.

¹¹ Oficialmente denominado "Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento", ratificado por Decreto 14/94.

(3) *Compromiso Federal I (1999)*. Hacia finales de la década, con la asunción del nuevo presidente, Fernando de la Rúa, y en vísperas de una de las crisis políticas, económicas y sociales más importantes de la historia del país, el gobierno nacional volvería a concertar con las provincias un nuevo acuerdo. Esta vez el acuerdo no se firmaría en un contexto de cambio – el nuevo gobierno había manifestado seguir con el mismo modelo económico que el gobierno anterior y sus primeras medidas fueron coherentes en ese sentido -pero sí de fuerte crisis y debilidad del presidente-. En 1999 se firmará un primer acuerdo, denominado *Compromiso Federal (06/12/1999)*¹², por el cual las partes se comprometían a dar cumplimiento a los temas pendientes del Pacto Fiscal II de 1993, a disminuir el gasto público en sus respectivas jurisdicciones, a la creación de un fondo anticíclico, financiado con recursos coparticipables (similar al instituido por ley 25152) y la coordinación de los sistemas de crédito público y del endeudamiento provincial. En el mismo, se fijaba una suma única y global anual de \$1.350 millones, también en reemplazo de los porcentajes fijados por la Ley 23.548. A cambio, el gobierno nacional se comprometía a refinanciar las deudas provinciales y a dar cumplimiento a la manda constitucional de sancionar un nuevo régimen de coparticipación *antes de finalizar el año 2000*.

(4) *Compromiso Federal II (2000)*. A fines del año 2000, se firma el *Compromiso federal para el crecimiento y la disciplina fiscal* y su primera *Addenda (17/11/2000)*¹³, ratificatorio del anterior. Se vuelve a modificar la distribución primaria del régimen, estableciéndose un monto fijo mensual para los sucesivos años, hasta 2005. Las partes volvían a comprometerse a sancionar ley de coparticipación durante el año 2001.

(5) *Segunda Addenda al Compromiso Federal II (2001)*. Frente al agravamiento de la crisis fiscal y macroeconómica a partir de mediados de 2001, el gobierno nacional decide implementar un programa de "déficit cero". Para ello, firmó con los gobiernos provinciales una *Segunda Addenda al Compromiso Federal para el crecimiento y la disciplina fiscal (08/11/2001)*, en la que se disponía la reducción de las transferencias por coparticipación del 13%. A cambio, el gobierno federal refinanciaría las deudas provinciales.

(6) *Acuerdo Nación-Provincias (2002)*. Durante el breve gobierno del presidente provisorio Eduardo Duhalde, se firmó otro acuerdo con las provincias, denominado *Acuerdo Nación-Provincias sobre la Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos (27/02/2002)*¹⁴ por el cual se dejaban sin efecto la garantía de piso mínimo del 34% del art. 7° de la Ley 23548. En contrapartida, se incluía el 30% de lo producido por el impuesto a los créditos y débitos en cuentas corrientes bancarias (impuesto al cheque), recientemente creado. Se incluyó una cláusula por la que se comprometían a sancionar el régimen de coparticipación ordenado por la Constitución antes del 31 de diciembre de 2002.

Durante las administraciones del Presidente Néstor Kirchner (2003-2007) y de Cristina Fernández de Kirchner (2007-2011 y 2011-2015) no se suscribieron acuerdos formales globales con las provincias tendientes a modificar el régimen de coparticipación.

¹² Ratificado por Ley N° 25235.

¹³ Ratificado por Ley N° 25400.

¹⁴ Ratificado por Ley N° 25570.

(7) *Consenso Fiscal I (2017)*. Recién durante la presidencia de Macri se volverían a firmar dos nuevos pactos fiscales. El *Consenso Fiscal I* (16/11/2017)¹⁵ buscaría continuar las disposiciones acordadas por los Pactos Fiscales I y II. En este pacto se acordó una reducción de impuestos Ingresos Brutos y Sellos (un 1,5% del PBI en un plazo de cinco años), reducir del gasto público provincial, derogar el art. 104 de la Ley de Ganancias y establecer montos fijos en la distribución del Fondo del Conurbano (\$40.000 millones en 2018 y \$65.000 en 2019) para la provincia de Buenos Aires y finalmente detraer el 100% del Impuesto al cheque, para destinarlo exclusivamente a ANSeS.

(8) *Consenso Fiscal II (2018)*. Un año más tarde -frente a presiones políticas de los gobernadores y debido a la delicada situación económica- se firma el *Consenso Fiscal II* (13/09/2018)¹⁶ que implicaría una serie de excepciones a las obligaciones previstas por el *Consenso Fiscal I*: respecto del gobierno nacional, se dispuso suspender la prohibición de no creación nuevos impuestos nacionales sobre el patrimonio y dejar sin efecto el compromiso de no incrementar la alícuota del Impuesto sobre los Bienes Personales. Respecto de las provincias, se acordó posponer por un año la reducción del Impuesto de Sellos y suspender las limitaciones al gasto público dispuesta el año anterior.

Todas estas modificaciones apuntaron más a resolver conflictos específicos que a la búsqueda de un régimen estable de reparto. Las negociaciones que precedieron cada uno de estos acuerdos alcanzaron un fuerte matiz político (dando lugar preeminente a variables políticas tales como la pertenencia partidaria), soslayando las soluciones de carácter técnico-objetivo: "Como resultado de esos acuerdos, más las múltiples modificaciones introducidas a la asignación de los diferentes impuestos coparticipables, la distribución de recursos se ha convertido en un conjunto caótico de variados mecanismos de reparto *ad hoc* que han ido multiplicándose a lo largo de los años" (Cetrángolo y Jiménez, 2004a:130) y que fueran provocando una cada vez más marcada dependencia de los niveles subnacionales hacia los recursos del nivel central (Altavilla 2016).

II.3. El Régimen de Coparticipación en la Constitución Nacional tras la Reforma de 1994 (art. 75, inc. 2°)

En 1994 la Convención Nacional Constituyente incorporó importantes disposiciones con respecto al reparto de recursos entre nación y provincias, más específicamente, a través de uno de los mecanismos que se han estudiado: el Régimen de Coparticipación. La extensión del nuevo art. 75, inc. 2°, y el detallismo utilizado para prever este nuevo régimen (poco común en la técnica legislativa de la Constitución, más concisa y breve) pone de resalto el hecho de que la Convención fue más allá de lo originariamente previsto y se traduce en un intento de evitar futuros comportamientos oportunistas del gobierno nacional; por otra parte, la percepción negativa que tenían del régimen de coparticipación los propios convencionales (entre ellos, muchos gobernadores en ejercicio) llevó a incluir

¹⁵ Ratificado por Ley N° 27429.

¹⁶ Aprobado por Ley N° Ley 27469.

en cada párrafo del inciso una garantía para las provincias. Por su importancia y significancia, corresponde hacer un análisis de cada uno de los párrafos que componen el extenso inc. 2°.

1) Art. 75, inc. 2°, 1° y 2° Párr.: *"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".*

1.1) Sistema de Coparticipación de impuestos directos e indirectos: la Convención "constitucionalizó" el Régimen de coparticipación, tal como lo había dado la práctica constitucional desde hacía 60 años.

1.2) Asignaciones específicas: Los impuestos con asignaciones específicas son aquellos impuestos cuyo producido tiene una finalidad específica declarada por Ley del Congreso. Ese porcentaje afectado quedó siempre excluido de la masa coparticipable y por tanto, no coparticipados a las provincias. En la práctica, se evidenció que ésta fue la forma más recurrente por parte del gobierno federal de sustraer importantes recursos de la masa coparticipable, perjudicando la distribución primaria de las provincias. Por su parte, el Art. 75, inc. 3° establece los requisitos para establecer una asignación específica: (a) debe ser por tiempo determinado y (b) debe ser declarada por una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

2) Art. 75, inc. 2°, 2° Párr.: *"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":*

2.1) Acuerdos Presidente-Gobernadores: El primer paso para sancionar la Ley-Convenio, son estos acuerdos entre Presidente y gobernadores, como lo manifestó la práctica anterior, pero esta vez forman parte de la sanción misma de la Ley, y no como resultado de las exigencias de la realidad política. Con esto se fortalece un federalismo de concertación, pues busca el consenso previo de los Poderes Ejecutivos.

2.2) Automaticidad en la remisión de los fondos: Con esto, se quiso dar respuesta a los reclamos de las provincias desde hacía varias décadas, ya que uno de los mecanismos de presión del GF era demorar el envío de los fondos. Asimismo, esta cláusula estuvo prevista en todas las leyes anteriores.

3) Art. 75, inc. 2°, 3° Párr.: *"La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional".*

3.1) Distribución primaria y secundaria: Siguiendo con la práctica constitucional, distingue entre: *distribución* primaria, que es la primera distribución de la masa coparticipable entre Nación y el conjunto de las provincias y la *distribución secundaria*, una segunda distribución de la masa, entre cada provincia del porcentaje que le toca a éstas en la distribución primaria.

3.2) Distribución en relación directa a las competencias, servicios y funciones: Esta disposición también responde a viejos reclamos de las provincias: desde la década de 1990, la Nación transfirió a las provincias servicios como educación y salud, pero sin ser acompañados con los respectivos recursos. El gobierno federal aceleró el traspaso de estas competencias y se había comprometido a asignar los respectivos recursos, pero ello nunca sucedió, dando origen a fuertes conflictos entre Nación y provincias.

3.3) Criterios objetivos de reparto: se intenta lograr un sistema más equitativo y justo, con criterios claramente determinados, razonables y exentos de parcialidad, impidiendo que las asignaciones a cada provincia se efectúen a través de negociaciones donde variables como el *clientelismo* y la *pertenencia partidaria* juegan un rol decisivo. Así sucedió, por ejemplo, con los recursos provenientes de los ATN y con el manejo estratégico de la información necesaria para actualizar los coeficientes de distribución.

En el esquema constitucional, el nuevo RCFI busca conjugar dos grandes principios:

- **Principio de Equidad:** es decir, con justicia en el caso concreto: a mayor capacidad contributiva o poblacional, mayor participación. Este es un criterio devolutivo, por el cual, se intenta dar a cada una, lo mismo que aportó.

- **Principio de Solidaridad:** viene a moderar el criterio equitativo, pues de lo contrario, dada las fuertes asimetrías que caracterizan al federalismo argentino, muchas provincias no recibirían lo suficiente para afrontar sus gastos. Se traduce en la ayuda mutua entre las provincias. Responde a un criterio devolutivo, por el cual se intenta dar más a aquellas provincias que menos tienen de manera que puedan contar con recursos suficientes (que de otra manera no tendrían) para poder prosperar y lograr el objetivo que se plantea a continuación.

- **Prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional:** en concordancia con el Art. 75, inc. 19 (la "*nueva cláusula del progreso*"), se intenta paliar las desigualdades sociales existentes entre los habitantes de las distintas provincias: la calidad de vida en Buenos Aires no es la misma que en Formosa o La Rioja. Estos mismos criterios deben informar la Ley de Presupuesto, tal como lo indica el Art. 75, inc. 8°.

Con estos tres puntos se busca que la nueva ley y la distribución que contemple, estén basados en criterios objetivos, a través de indicadores socio-económicos que permitan detectar las necesidades reales de las provincias y, en función de ello, asignar recursos

suficientes para poder afrontarlas en igualdad de condiciones y generar así, en el largo plazo, una provisión de servicios públicos de igual calidad en todo el país.

4) Art. 75, inc. 2°, 4° Párr.: *"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".*

4.1) El Senado como Cámara de origen: A diferencia del art. 52, que establece que la Cámara de Diputados ser la cámara de origen en materia de contribuciones, el texto del art. 75 establece que en materia de coparticipación lo será el Senado. Esta disposición no contradice el principio del art. 52 ("no puede haber impuestos sin representación popular"), ya que aquí no se trata de crear impuestos, sino de distribuirlos entre los distintos niveles de gobierno. La norma es acertada en cuanto en la Cámara alta se encuentran representadas paritariamente las provincias, y es coincidente además con el art. 75, inc. 19, en cuanto establece que el Senado será Cámara de origen en todas aquellas leyes que estén vinculadas con el desarrollo educativo, cultural, humano y económico de las provincias.

4.2) Mayoría agravada (mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara): se intenta lograr un alto grado de consenso, por la dificultad de lograr dicha mayoría agravada.

5) Art. 75, inc. 2°, 5° Párr.: *"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".*

5.1) Transferencia de competencias: El constituyente nuevamente incorpora cláusulas tendientes a evitar abusos del gobierno federal, esta vez prohibiendo que la Nación transfiera a las provincias servicios o funciones sin los respectivos recursos, como había sucedido ya en la década de 1970 y luego en la de 1990. Además, deberá ser ratificado por la provincia interesada para que el traspaso tenga validez.

A lo largo del análisis del art. 75, inc. 2°, se pueden sintetizar los requisitos de la nueva ley-convenio de coparticipación:

- a. Tiene como base, acuerdos previos entre nación y provincias;
- b. El Senado es Cámara de origen;
- c. Requiere la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara del Congreso de la Nación para ser aprobada;
- d. No puede ser modificada unilateralmente;
- e. No puede ser reglamentada;
- f. Debe ser aprobada por las legislaturas de cada provincia;

- g. La distribución primaria (Nación-provincias y CABA) y secundaria (provincias y CABA), se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas;
- h. Debe contemplar criterios objetivos de reparto;
- i. Debe ser equitativa y solidaria
- j. Debe dar prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

6) Art. 75, inc. 2°, 5° Párr.: *"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".*

6.1) El Organismo Fiscal Federal: Esta norma eleva a nivel constitucional el órgano creado por la Ley 20.221, la *Comisión Federal de Impuestos*, ratificado luego por la 23.548. En él, tanto las provincias como la Nación tienen asegurada la representación. Tiene también la función de ser un tribunal administrativo (con apelación de sus decisiones directamente ante la CSJN).

7) La Cláusula Transitoria 6ª:

Esta Cláusula establece: *"Un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán 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".*

En primer lugar, establece como fecha Límite para sancionar la ley, diciembre de 1996. Al día de la fecha, los poderes constituidos continúan incurriendo en inconstitucionalidad por omisión en la labor legislativa. En segundo lugar, deja dos directivas muy claras para las relaciones nación-provincias: (1) *La distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada* -es una clara alusión a la experiencia vivenciada en los procesos de descentralización de la década de 1990; (2) *No podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma* -concordante con el párrafo anterior, trata de evitar nuevos trasposos que perjudiquen a las provincias, o nuevas modificaciones al actual régimen de coparticipación que vayan en contra de los intereses provinciales-. Pese a ello, en el "**Acuerdo Nación-provincias sobre relación financiera y bases de un RCFI**", firmado en 2002, se dispuso dejar sin efecto la garantía del piso mínimo establecido por el art.7° de la Ley 23548, del 35% de los recursos financieros, sean o no coparticipables, en la transferencia a las provincias, en clara y abierta violación de este principio constitucional.

En tercer lugar, establece que *los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias, no están afectados por esta disposición*. Dada la alta conflictividad en torno al RCFI, las provincias habían iniciado (al momento de la reforma constitucional) una gran cantidad de reclamos, todos ellos administrativos, ya que no habían llegado aún a los estrados de la CSJN reclamos sobre distribución de recursos coparticipables. Estos recién se darían en 2008 y la Corte fallaría a favor de las provincias recién en 2015.

Conclusiones

A partir del análisis y consideración de conceptos introductorios claves, tales como poder o potestad tributaria y competencia tributaria, es posible determinar las características del sistema tributario argentino y concluir que en su evolución ha alcanzado un grado de complejidad llamativamente alto, constituyéndose como un sistema caótico y desordenado.

Ello se manifiesta en la falta de concordancia que muestran los tres aspectos de este sistema que han sido analizados en este trabajo: (a) distribución constitucional de competencias; (b) coordinación intergubernamental; (c) régimen de coparticipación constitucional. Fácil resulta advertir que entre ellos no coinciden y sus resultados han sido muy disímiles y dispares. El resultado es un sistema muy complejo, caótico y desordenado; se ha constituido como un sistema *histórico*, que fue respondiendo a necesidades puntuales a medida que surgían, en particular, en momento de crisis financiera y económicas, más que uno *racional*, basado en acuerdos y consensos de largo plazo, como fuera de esperarse. El sistema tributario argentino es el resultado de respuestas concretas a momentos de emergencia, soluciones que perduraron en el tiempo y a las cuales se les fueron adicionando nuevas soluciones y modificaciones que consideraban aspectos puntuales o concretos del régimen, sin una visión global del mismo.

Resulta llamativa también la tendencia centralizadora de las reformas –aceptada por las provincias en los distintos pactos y acuerdos fiscales sancionados. El resultado ha sido una fuerte recentralización de competencias tributarias en manos del gobierno federal, competencias que la Constitución nacional otorgó con mayor amplitud a las provincias (en su diseño original, la Constitución previó poderes impositivos limitados para el gobierno federal, más vinculados al comercio exterior, dejando en manos de las provincias los impuestos internos directos e indirectos). En la actualidad, más de medio siglo después, el gobierno nacional terminó por concentrar, desde el punto de vista legislativo y administrativo (recaudación), prácticamente todos los impuestos internos, o al menos los más importantes, además de continuar ejerciendo de manera exclusiva y privativa los derechos aduaneros.

Por otra parte, el incumplimiento de la Ley de Coparticipación que manda la Constitución Nacional, constituye un claro ejemplo de la dificultad de lograr consensos de largo plazo que establezcan políticas de Estado que tiendan al *logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional*.

Desde este punto de vista, el problema es mucho más complejo y hunde sus raíces en las asimetrías económicas y geográficas que caracterizan a la federación argentina desde sus orígenes y que aún hoy no han podido ser superadas.

III. Bibliografía

- ALTAVILLA, Cristian (2015a) "Asignación de competencias y atribución de facultades tributarias en el régimen municipal argentino. Alcances y límites del poder tributario municipal", en *Propuestas para fortalecer el federalismo argentino*, Antonio M. Hernández, Ernesto Rezk y Marcelo Capello, (Coords.), Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Instituto de Federalismo, Córdoba, pp. 413- 448.
- (2015b) "La coparticipación del impuesto al cheque. Un análisis de las Relaciones Intergubernamentales a través de un estudio de caso", *Anuario XV (2013-2015) del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Nacional de Córdoba, pp. 3-25.
- (2016) *Conflicto y Coordinación política en las Relaciones Intergubernamentales en Argentina. Un análisis neoinstitucional a través del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos*, Tesis doctoral, Universidad Nacional de Córdoba.
- (2017) "El poder tributario en el régimen municipal de la Provincia de San Luis", *Anuario Revista Jurídica Región Cuyo – Argentina* N° 3, Instituto de la Región Cuyo de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, IJ Editores, Buenos Aires, edición online, disponible en: <http://ar.ijeditores.com/articulos.php?Hash=737df537fbbe9ba6852fb28c8d98abe8&hash>
- (2019) "Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, derecho intrafederal y los nuevos estándares en las relaciones fiscales intergubernamentales a partir de la reforma constitucional de 1994", *Revista Digital de la AACDN*° III, Edición Especial N° III "Premio Joven investigador en derecho constitucional". Disponible en: <http://aadconst.org.ar/revistadigital/wp-content/uploads/2019/02/CristianAltavilla.pdf>
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel (2000) "Los municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada", *Revista Impuestos*, Tomo LVII-B.
- BARRERA BUTELER, Guillermo (2011) "La relación federal", en Hernández, Antonio M. y Barrera Buteler, Guillermo, *Derecho Público Provincial*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pp. 138-145.
- BIDART CAMPOS, Germán (1998) *Manual de la Constitución Reformada*, Tomo I, Ediar, Buenos Aires.
- BULIT GOÑI, Enrique G. (1992) "Coparticipación federal de impuestos: el tironeo recurrente muestra como único camino el sinceramiento colectivo y una nueva concertación", en *Impuestos 1992*, Tomo LI - A, La Ley, Buenos Aires, pp. 03-12.
- (2004) "Sistemas de Coordinación de Potestades Tributarias a Distintos niveles de gobierno en el Régimen Federal Argentino" (Capítulo IX, pp. 27-74), en García Belsunce, Horacio (2004), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Vol. 2, Astrea, Buenos Aires.
- (2010) "En torno al llamado derecho intrafederal" en Asensio, Miguel Ángel y Pablo María Garat, Coords. (2010), "Federalismo Fiscal – II", *Revista de Derecho Comparado*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, pp. 95-112.
- CETRÁNGOLO, Oscar - JIMÉNEZ, Juan P. (2004b), "Las Relaciones entre Niveles de Gobierno en Argentina", en *Revista de la CEPAL*, N° 84, diciembre, Santiago de Chile: ONU-CEPAL, pp. 117-134. Disponible en www.eclag.org, consulta: 08/08/2008.

- GAYA, Raúl - ROCHA, Sebastián (2001) "Propuesta metodológica para la evaluación de las transferencias entre niveles de gobierno en un sistema federal", *Revista Internacional de Presupuesto Público* Nº 47, Nov./Dic., Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), Buenos Aires, pp. 29-68.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos (2003) *Derecho Financiero*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires.
- HELLER, Hermann (2007) *Teoría del Estado*, FCE, México.
- HERNÁNDEZ, Antonio M. (2011) "La Ciudad de Buenos Aires", en Hernández, Antonio M. y Barrera Buteler, Guillermo, *Derecho Público Provincial*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, pp. 631-682.
- (2003) *Derecho municipal. Parte general*, México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- JARACH, Dino (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- PORTO, Alberto (2003a) "Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos", *Documento de Federalismo Fiscal* Nº 2, Universidad Nacional de la Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Economía.
- ROSATTI, Horacio (2012) *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires.
- SAGÜÉS, Néstor Pedro (2003a) *Elementos de Derecho Constitucional*, Tomo I, Astrea, Buenos Aires.
- SPISSO, Rodolfo (2009) "El Poder tributario y su distribución", en García Belsunce, Horacio (Dir.), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 1, Astrea, Buenos Aires, pp. 1-25.
- (2011) *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- VILLEGAS, Héctor (2009) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires.