



**FEDERALISMO FISCAL EN
ARGENTINA.EVOLUCIÓN RECIENTE
Y PERSPECTIVA HISTÓRICA**

MARZO 2020

ÍNDICE DE CONTENIDOS

OPC

EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS

p. 2

RESUMEN EJECUTIVO	5
INTRODUCCIÓN	6
DISTRIBUCIÓN DE FACULTADES TRIBUTARIAS. LA SEPARACIÓN DE FUENTES Y LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS ...	7
Régimen de coparticipación federal de impuestos en nuestro país	14
Bases del federalismo fiscal vigente	18
Ley 23.548. Breve descripción y análisis.....	19
Principales detracciones a la masa coparticipable	24
c.1) Impuesto al Valor Agregado. Financiamiento de la AFIP.....	25
c.2) Impuesto a las Ganancias	27
c.3) Impuesto sobre los Bienes Personales	28
c.4) Impuesto sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria.	28
c.5) Impuesto sobre los combustibles líquidos y gaseosos	29
c.6) Monotributo.....	30
c.7) Transferencia de servicios (Ley 24.049).....	30
c.8) Financiamiento Educativo (Ley 26.075).....	32
Reforma constitucional de 1994.....	33
d.1) Incorporación del régimen de coparticipación a la Constitución Nacional.	33
d.2) Sujetos del futuro régimen.....	35
d.3) “Regímenes de coparticipación”.	35
d.4) Particularidades de la futura ley-convenio.	35
d.5) Principios y criterios de distribución.	36
d.6) Organismo Fiscal Federal.....	37
d.7) Posible inconstitucionalidad del régimen actual.....	38
PACTOS FISCALES.....	43
Pacto Fiscal I	45
Pacto Fiscal II	48

Compromiso Federal (1999)	51
Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal (2000).....	52
Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos (2002).....	55
Consenso Fiscal 2017	56
a) Compromisos Comunes.	58
b) Compromisos de la Nación.....	59
c) Compromisos de las provincias y de Ciudad Autónoma.	61
c). 1) Impuesto sobre los Ingresos Brutos.	61
c) 2) Impuesto Inmobiliario.....	62
c) 3) Impuesto de Sellos.	62
c) 4) Tributos sobre la nómina salarial.....	62
c) 5) Tributos específicos.	63
c) 6) Municipios.....	63
c) 7) Procesos judiciales.	63
c) 8) Asignaciones específicas.....	63
Consenso Fiscal 2018.....	64
Impuesto a las Ganancias.	64
Responsabilidad Fiscal.	64
Impuesto sobre los Bienes Personales.	65
Impuesto de Sellos.....	65
SÍNTESIS Y CONCLUSIONES	66
BIBLIOGRAFÍA Y ANTECEDENTES.....	69
ANEXOS	71
JURISPRUDENCIA (CSJN)	71
LEGISLACIÓN CONSULTADA.	71

ÍNDICE DE GRÁFICOS

OPC

**EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS**

GRÁFICO 1	20
GRÁFICO 2	61

RESUMEN EJECUTIVO

La relación fiscal entre los diferentes niveles de gobierno ha mutado desde la creación misma de la Nación. Desde la Constitución Nacional del año 1850, la norma fundacional ha incorporado diferentes nociones de federalismo fiscal, el cual se ha ido adaptando a circunstancias políticas y económicas.

El presente documento tiene el objetivo de poner a disposición del público en general, la comunidad académica y las instituciones políticas, una síntesis de esta rica historia normativa que continúa y continuará evolucionando y forma parte de un conjunto de trabajos que la Oficina de Presupuesto del Congreso produce en materia de Federalismo Fiscal.

En particular, este trabajo presenta de forma cronológica la evolución de las relaciones fiscales entre el gobierno Nacional y las provincias y Ciudad de Buenos Aires, revisando los primeros planteos legales de la Constitución del 1850 hasta el último Consenso Fiscal Federal de 2018.

No pretende ser un recorrido exhaustivo, sino por el contrario apunta a centrar la atención en los principales acuerdos que subyacen esta relación y cómo se han modificado en el tiempo, resaltando la falta de cumplimiento al texto constitucional de 1994 que explícitamente exhortó a la sanción de una ley de Coparticipación Federal de Impuestos y que, justamente a 25 años de dicho acontecimiento, no ha tenido respuesta.

INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene por objetivo describir las mutaciones que el federalismo fiscal argentino ha venido protagonizando desde la misma creación de nuestra federación. Dada la fructífera bibliografía que puede encontrarse en oportunidad de cada uno de los debates históricos y refundacionales que esta materia representa, estos serán referidos al solo efecto de introducir y contextualizar la no menos interesante discusión que se da en el marco del incumplimiento constitucional en el que se encuentra el presente régimen de distribución de recursos de recaudación nacional.

Dentro de este enfoque temporal, cabe también advertir que el objeto a describir lo constituye la normativa de la distribución de recursos de recaudación nacional, por lo que las remisiones a las cifras involucradas lo serán tan sólo a los fines contextualizar en magnitudes relativas asimilables a la situación actual, dado que los desajustes macroeconómicos ocurridos a lo largo de la historia nacional así lo requieren.

Hechas estas advertencias preliminares, este documento se estructura de la siguiente manera. Luego de la presente introducción, se describe el contexto de federalismo fiscal establecido en la Constitución fundacional y la mutación hacia una concurrencia de fuentes desde la interpretación de la CSJN. En esta sección se describe cómo la necesidad de coordinar esta concurrencia lleva a la aparición de sistemas de coparticipación en nuestro país. Estos sistemas son abordados en la sección III, en la que además de la breve descripción de la evolución del sistema de coparticipación por impuestos hasta su unificación a partir de 1973, se analiza en profundidad la situación de la Ley Convenio vigente, tanto desde sus características principales y las detracciones sufridas, como desde los requerimientos que la Reforma Constitucional de 1994 impone a la nueva Ley Convenio que la sustituya. En la sección IV, se desarrollan los sucesivos Pactos y Compromisos Fiscales que transformaron el transitorio pero sencillo sistema de coparticipación diseñado en la Ley 23.548 en el Régimen de distribución de recursos de recaudación nacional que rige en la actualidad, tanto desde la descripción histórica de cada uno de ellos, como de la resolución que a partir de 2015 implicaron los fallos de la CSJN acerca de los litigios no resueltos hasta entonces. Finalmente, el documento concluye y sintetiza los principales puntos surgidos del desarrollo de cada uno de los aspectos tratados.

DISTRIBUCIÓN DE FACULTADES TRIBUTARIAS. LA SEPARACIÓN DE FUENTES Y LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

OPC

EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS

p. 7

En nuestro régimen constitucional tanto la Nación como las provincias están dotadas de poderes tributarios originarios y genuinos. Ante ello el constituyente ha ideado instrumentos que se proponen, principalmente, lograr una coordinación fiscal y evitar múltiples imposiciones. De estos instrumentos se derivan distintos límites al poder tributario del Estado, por cuanto el ejercicio concurrente de facultades tributarias por parte de las distintas esferas de gobierno, sin coordinación alguna, podría desnaturalizar el programa constitucional¹.

En su versión histórica (1853/60) la Constitución Nacional ha adoptado el sistema de “separación de fuentes” a los efectos de establecer qué competencias tributarias recaen en el Estado nacional y cuáles en las provincias. Conforme surge de su texto (actuales artículos 4, 75, 121 y 126) el reparto de las potestades tributarias entre dichos niveles de gobierno es el siguiente:

Corresponde al Estado nacional: a) de manera “exclusiva” recaudar los derechos de importación y exportación; b) de manera “concurrente” con las provincias el establecimiento de contribuciones indirectas²; y c) de manera transitoria, excepcional y proporcionalmente en todo el territorio nacional, el establecimiento y la recaudación de las contribuciones directas, cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado así lo exijan.

Corresponde a los Estados provinciales: a) como facultad “propia” el establecimiento de contribuciones directas, lo que implica una facultad “concurrente y transitoria” con aquella referida en el supuesto c) del apartado anterior, respecto del Estado nacional; y b) de manera “concurrente y estable”, con el Estado nacional, el establecimiento de contribuciones indirectas.

Este parámetro de distribución de facultades que utiliza la Constitución (es decir, la distinción entre contribuciones directas e indirectas) ha sido acreedor de diversas objeciones. La cuestión es compleja por cuanto resulta sumamente confuso identificar con nitidez cuándo nos encontramos ante una contribución directa³ y cuándo ante una indirecta y, como bien es

¹ SPISSO, Rodolfo, Derecho Constitucional Tributarios, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, p. 69.

² Esta facultad concurrente fue reconocida por la CSJN en 1934 en “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada v. Provincia de Buenos Aires” y plasmada en el texto constitucional en la reforma constitucional de 1994.

³ Ver Recuadro I

sabido, más allá de la importancia didáctica que poseen las clasificaciones las mismas no siempre involucran estándares precisos o puros.

Recuadro I

Si bien no surge de las discusiones generadas en el seno de la Convención Constituyente (en torno al entonces artículo 67 de la Constitución) qué debía entenderse por “contribuciones directas o indirectas”, considerando como fuente principal del texto constitucional las obras de Alberdi, cabe citar lo expresado por este en “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina”, p. 169/171, (disponible en <http://www.eumed.net/coursecon/textos/2004/alberdi-sistema.pdf>) que, no sólo resulta esclarecedor de las concepciones de federalismo fiscal de aquel entonces, sino también de las dificultades de aplicar el establecimiento de imposiciones directas en un Estado Nacional en formación:

“La Constitución argentina admite estos dos métodos de exigir el pago de la contribución; pero se muestra inclinada al último, que, sin duda alguna, es más conforme a sus principios, a los intereses que ella tiene en vista, y a las circunstancias presentes del pueblo de la Confederación Argentina. Es fácil demostrarlo por el examen comparativo de las ventajas e inconvenientes de los dos sistemas de contribuciones directas e indirectas.

Las dos contribuciones que menciona por su nombre el artículo 4 de la Constitución, las aduanas y los correos, son precisamente contribuciones indirectas; de las demás contribuciones sólo habla en estos términos genéricos.

De las contribuciones indirectas hace una fuente ORDINARIA de rentas, como resulta de las siguientes facultades dadas al Congreso por el art. 64; le corresponde: "Legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación y de exportación que han de satisfacerse en ellas. Reglamentar la libre navegación de los ríos interiores, habilitar los puertos que considere conveniente, y crear o suprimir aduanas. Reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí. Arreglar y establecer las postas y correos generales de la Confederación. Hacer sellar moneda y fijar su ley".

Todas estas facultades envuelven la de establecer otras tantas especies de contribuciones indirectas como recurso ordinario para los gastos de la Confederación.

No sucede lo mismo con las contribuciones directas. La Constitución sólo las admite en el carácter de contribuciones extraordinarias. Tal es lo que resulta de

los siguientes términos en que se expresa el inciso 2 del art. 64: "Corresponde al Congreso,... imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Confederación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan". Estas palabras no dejan duda sobre el carácter extraordinario y excepcional de las contribuciones directas como recurso del gobierno de la Confederación.

Según eso, el uso ordinario de esa fuente de renta queda reservado a los tesoros de provincia para el sostén de sus gobiernos locales, siempre que el Congreso no eche mano de ella en casos extraordinarios.

La Constitución ha sido sensata en dar a un gobierno naciente, como el de la Confederación, el uso ordinario de la contribución más adecuada al estado de cosas de un país que principia la reorganización de su integridad nacional, interrumpida por largos años de aislamiento y de indisciplina.

La contribución indirecta es la más abundante en producto fiscal, como lo demuestra el de las aduanas, comparativamente superior al de todas las demás contribuciones juntas.

Es la más fácil, porque es imperceptible al contribuyente su pago, que casi siempre hace en el precio que da por los objetos que consume. Paga la contribución en el precio con que compra un placer y naturalmente la paga sin el disgusto que acompaña a toda erogación aislada. Esta calidad de la contribución indirecta es de mucho peso en países y en tiempos en que la autoridad empieza a establecerse, y necesita economizar todos los pretextos de descontento y de inobediencia.

Es la contribución más libre y voluntaria, porque cada uno es dueño de pagarla o no, según que quiera o no consumir el producto en cuyo precio la paga. Los Estados Unidos la admitieron sin reparo, al mismo tiempo que negaban al Parlamento británico el derecho de imponerles contribuciones sin su consentimiento. Es la contribución que prevalece en el sistema de rentas de Inglaterra, el país que mejor ha sabido conciliar los intereses de la libertad con los de la industria.

Es impersonal y, por lo tanto, más justa y menos vejatoria; gravita sobre el producto, sin atender a la persona de quien es.

Es la más cómoda, porque no exige las molestias de la repartición por provincias o estados de la publicidad, examen y pesquisas de libros y papeles, que requiere la contribución directa para calcular el valor de la renta sobre que debe imponerse, por la valoración del fondo que la produce. Es también la más cómoda, porque se paga poco a poco, a medida que se compran los objetos de consumo.

Es la más progresista, porque el legislador puede gravar a su elección los consumos más estériles, favoreciendo a los más útiles para el progreso y bienestar del país.

Bajo este aspecto la contribución indirecta en manos de un legislador que sabe pensar, es un instrumento de civilización y de grande influjo en la moral pública del país. Gravar fuertemente los consumos viciosos, es el medio de legislar en las costumbres sin comprometer la libertad. Desgravar los consumos elegantes, es embellecer la población. ¿Queréis que los Entrerrianos y Cordobeses vistan con más elegancia que los de Buenos Aires? Eximid de todo impuesto de aduana la introducción de ropa hecha en París y en Londres.

La contribución indirecta es la más igual en proporción, porque la paga cada uno en la medida de sus goces y consumos; la paga el extranjero lo mismo que el nacional.

Es la más segura, pues que descansa en el consumo, necesario a la existencia.

Síguese de lo que precede que las contribuciones de patentes, para el ejercicio de ciertas ventas, o el desempeño de ciertas industrias, la contribución territorial o catastro, la contribución sobre los capitales, el diezmo, contribución agrícola de la tierra, etc., etc., como pertenecientes a la clase de las contribuciones directas, son del resorte ordinario de las legislaturas provinciales, y sólo en casos urgentes puede el Congreso Nacional imponerlas.

La Constitución nacional argentina ha sido sabia en dejar a cada provincia el uso de la contribución directa, porque se necesita la estabilidad de los gobiernos locales ya reconocidos, para arrostrar el disgusto que suscita en el contribuyente, y el conocimiento personal de la fortuna de los que la pagan, que sólo puede tener el gobierno que está inmediato a ellos y a sus bienes, es decir, el gobierno de provincia. - Se puede decir que la contribución directa, por todas sus condiciones normales, es esencialmente provincial”.

Más allá de la mentada falta de precisión podría sostenerse que las “contribuciones directas” son aquellas que gravan manifestaciones concretas o inmediatas de capacidad contributiva y en principio (atenta a ser un efecto económico de los impuestos) no son trasladables. Por su parte, las “contribuciones indirectas” son aquellas que gravan manifestaciones mediatas o no concretas de capacidad contributiva (como lo es el consumo) y en principio son trasladables en la cadena económica.

Pero el asunto vuelve a tornarse complejo si es que se repara en el fenómeno económico de la traslación. Harold Somers sostiene que: “El punto legal del pago del impuesto es sólo el punto de partida. El sujeto legal del pago del impuesto puede tratar de hacer que otro lo pague, y puede tener éxito. Generalmente ésta no es una violación de la ley, sino que cae en un campo que la ley no toca” ya que

“Siempre hay alguna oportunidad para conseguir, tarde o temprano, que algún otro pague alguna parte de nuestros impuestos” (Harold SOMERS, Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Fondo de Cultura Económica, México, 1952, p. 168-169).

Por su parte, la CSJN ha sostenido en Fallos 288:333 que “El hecho de que se trate de impuestos llamados directos no autoriza a presumir su no traslación a los precios...” y que “...conforme la doctrina más autorizada, resulta impropio hacer descansar la caracterización de un impuesto en los fenómenos de la incidencia y percusión y ello así porque, según la coyuntura, un impuesto indirecto puede a veces resultar directo y viceversa. A lo sumo, se está ante una indudable cuestión de hecho y prueba a cargo de quien la invoque en su beneficio”.

En algunos casos, como en el IVA, el legislador ha juridificado el efecto económico de la traslación. En Fallos 316:1533 la CSJN dijo que en el IVA “...el legislador previó el funcionamiento del tributo de manera tal que su carga se traslade hacia quien ha de pagar por el bien o el servicio gravado...”. Agregó el Tribunal que obviar ello implicaría “...desnaturalizar la aplicación del referido tributo...en oposición al modo como el legislador concibió el funcionamiento del impuesto”.

El artículo 81 de la Ley 11.683 es otro claro ejemplo de la juridificación del efecto económico de la traslación. Dicha norma establece que “Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Por último, cabe destacar que las intenciones de dar jerarquía legal al efecto económico de la traslación, en materia de impuestos locales, no ha prosperado. Por ejemplo, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, celebrado entre el Estado Nacional y las Provincias el 12 de agosto de 1993, estableció que los fiscos locales debían implementar coordinadamente un sistema “...que permita la discriminación obligatoria del actual impuesto sobre los Ingresos Brutos en las facturas o documentos equivalentes, en las ventas entre inscriptos”. Sin embargo, ello nunca fue cumplido.

Ahora bien, el esquema originalmente ideado por los constituyentes de 1853/60 no se ha mantenido invariable y el sistema de distribución de facultades tributarias entre la Nación y las provincias ha sido objeto, a lo largo de la historia, de innumerables reformulaciones. Esta

suerte de mutación constitucional puede dividirse en tres etapas⁴: a) separación de fuentes tributarias (1853-1890), a la que ya se ha hecho mención más arriba; b) concurrencia tributaria de fuentes (1890-1934), también derivada de la separación antes referida; y c) coparticipación federal de impuesto (a partir de 1935).

En el esquema originario de la Constitución Nacional (1853/60) el Estado nacional se nutría de los recursos consignados en el artículo 4° de la Constitución Nacional y principalmente de los derechos de importación y exportación, los cuales comportaban un recurso de financiamiento exclusivo para esa jurisdicción. Por su parte, los fiscos locales se financiaban con impuestos internos⁵ tanto directos como indirectos.

El único mecanismo de transferencias interjurisdiccionales en el texto histórico de la Constitución fue el previsto en el entonces artículo 67 inciso 8º, que incluía entre las atribuciones del Congreso la de acordar subsidios del Tesoro Nacional a las provincias cuyas rentas no alcancen a cubrir sus gastos ordinarios. Este fue un instrumento previsto para equilibrar el régimen federal de autonomía entre las provincias y lograr cierta igualación fiscal entre ellas. No obstante, la significación cuantitativa de esta herramienta fue escasa⁶.

Pero el “pánico de los 90”, es decir, la crisis económica verificada a partir de 1890 generó que (por la fuerza de los hechos) el sistema de separación de fuentes tributarias ideado por la Constitución sea valorado desde una perspectiva hasta ese entonces novedosa. Aparece así el ejercicio de las facultades tributarias concurrentes entre el Estado nacional y las provincias, como resultado de la mencionada crisis, y en el marco de la caída en la recaudación de la principal fuente de financiamiento del Estado nacional. Se comenzó a establecer y recaudar impuestos internos al consumo (a los vinos, naipes, bancos y compañías de seguros) a nivel nacional, en paralelo con las provincias.

Esta situación generó intensos debates en la arena política. La defensa de la facultad para establecer tributos internos por parte del Estado nacional fue ejercida inicialmente por Vicente Fidel López⁷, por entonces Secretario de Hacienda del Presidente Carlos Pellegrini y

⁴ ROJO, César Guillermo, Coparticipación federal de impuestos, reingeniería conceptual, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2012, p. 43-46.

⁵ Para esta época la Constitución Nacional no establecía como facultad concurrente entre ambos niveles de gobierno el establecimiento de contribuciones indirectas, cuestión que se plasmara recién en 1994.

⁶ PORTO, Alberto, Transferencias intergubernamentales y disparidades fiscales a nivel subnacional en Argentina, Banco Interamericano de Desarrollo, diciembre de 2016, p. 2.

⁷ No sustentó su defensa en cuestiones constitucionales sino más bien en los problemas financieros del Estado, el peso de su deuda y el mantenimiento de los servicios públicos. Planteo la siguiente disyuntiva: o se establecen dichos impuestos o el Estado nacional se verá obligado a incrementar los derechos aduaneros bajando los instrumentos prohibitivos y dejando abandonada a su propia suerte la industria nacional, hasta entonces sobreprotegida (conforme los expone Spisso en Derecho Constitucional Tributario, tercera edición, Lexis Nexis, Bs. As. 2007, p. 64).

posteriormente (de manera más enfática) por José Antonio Terry, en su célebre debate con Mantilla, diputado por Corrientes.

En oportunidad de debatirse en el Congreso la prórroga de los referidos impuestos⁸ el diputado Manuel Florencio Mantilla entendió que la posibilidad de que el Estado nacional regule y recaude impuestos internos no hallaba asidero en el espíritu financiero de la Constitución Nacional. El legislador sostenía que entre el artículo 4 y 67 inciso 2° (hoy 75 inciso 2°) de la Constitución existía una relación de complementariedad, razón por la cual el Estado nacional sólo podía establecer contribuciones directas que fueran equitativas y proporcionales a la población y, además, impuestas por tiempo limitado siempre que la defensa, seguridad común y bien general lo exijan.

Por su parte, el Ministro de Hacienda Terry entendía que los artículos 4 y 67 inciso 2° de la Constitución debían interpretarse de manera independiente. Así, sostenía que el artículo 4 comprendía los recursos ordinarios del Estado nacional, sin distinguir entre contribuciones directas e indirectas, mientras que el artículo 67 inciso 2° refería a sus recursos extraordinarios.

Finalmente se impuso la postura del Ministro Terry, dando nacimiento a la facultad concurrente entre el Estado nacional y las provincias en lo que hace a la posibilidad de crear y recaudar impuestos indirectos, situación que fue convalidada años más tarde por la CSJN⁹.

⁸CASÁS, José Osvaldo, Semblanza del profesor José Antonio Terry, publicado en

<http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/79/lecciones-y-ensayos-79-paginas-377-397.pdf>.

⁹Fallos 149:260. La CSJN expresó que “Que los antecedentes de doctrina y jurisprudencia sobre la cuestión propuesta deciden que, en general, los tributos indirectos al consumo interno...pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del artículo 4 de la Constitución que dice: De las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, interpretándose por consideraciones de orden jurídico y fundamentos de carácter económico, que si bien dicha cláusula no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo... los que tienen ya, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se han seguido como renta fiscal, el constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera”.

Agregó el Tribunal que “los actos de la legislatura de una provincia no pueden ser invalidados sino en aquellos casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un exclusivo poder, o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas, fuera de cuyos casos, es incuestionable que las provincias retienen una autoridad concurrente con el Congreso”

Ingresando a la década del 1930, con la implementación del antiguo impuesto a la renta (Ley 11.682), inmerso en una nueva y severa crisis económica internacional, el Estado nacional vuelve a avanzar sobre las facultades impositivas provinciales¹⁰.

Fue la situación descrita en los párrafos anteriores (fundamentalmente lo acontecido con los impuestos internos -concurrentemente recaudados por la Nación y las provincias-), lo que desembocó en el dictado de la primer Ley de Coparticipación de nuestro país, 12.139, de 1935. De esta manera, con la denominada “ley de unificación de impuestos internos”, se ingresó en la tercera de las etapas del diseño fiscal federal de nuestro país, es decir, la relativa a la coparticipación federal de impuestos.

RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS EN NUESTRO PAÍS

El régimen de coparticipación federal de impuestos representa la manifestación más importante del federalismo y, dentro de éste, del federalismo fiscal o de concertación.

Pedro Frías define al régimen de coparticipación como aquel “sistema universal que unifica la programación y recaudación de ciertos impuestos para su redistribución posterior” entre las distintas jurisdicciones, lo que genera “actos de administración” de los mismos, por un lado, y “actos de transferencia”, por el otro¹¹.

A grandes rasgos puede sostenerse que los sistemas de coparticipación persiguen dos objetivos: uno práctico o de coordinación fiscal y otro netamente distributivo.

La practicidad de estos regímenes reposa en la coordinación de las facultades entre distintas esferas de gobierno dotadas de autonomía, a los efectos de evitar, fundamentalmente, la múltiple imposición. Si bien esta última (que se verifica cuando diversos niveles de gobierno gravan a un mismo sujeto pasivo, el mismo objeto de imposición y en idéntico período temporal) no resulta por sí misma inconstitucional¹² genera indeseables impactos económicos, encarecimiento de costos y precios, multiplicidad de administraciones

¹⁰ Ver, Cetrángolo, O. y Jiménez, J.P. (1998), “Algunas reflexiones sobre el federalismo fiscal en la Argentina”, Desarrollo Económico, Número Especial, Vol. 38, Buenos Aires.

¹¹ PÉREZ HUALDE, Alejandro, Coparticipación federal de impuestos en la Constitución Nacional”, Buenos Aires, Depalma, 1999, p. 37.

¹² Puede citarse como último pronunciamiento en que reiteró tal doctrina al fallo “Pan American Energy c/ Chubut”. La CSJN sostiene ello siempre que los tributos involucrados hayan sido creados por la autoridad competente y no se viole garantía constitucional alguna.

tributarias, mayor onerosidad recaudatoria y perjuicios al contribuyente¹³, razón por la cual los efectos de la misma deben morigerarse.

De esta manera los regímenes de coparticipación tienden a canalizar la recaudación de los principales impuestos en cabeza de una única jurisdicción, aprovechando las ventajas de la centralización recaudatoria, entre ellas, la coordinación fiscal.

Otra de las ventajas de dicha centralización reposa en el efecto distributivo que de ella puede derivarse atento a que posibilita la corrección o reducción de diversas asimetrías¹⁴, en el marco del principio de “solidaridad federal”. Este principio repara en que el Estado nacional y las provincias conforman una unidad sólida, comparten la misma suerte, por lo que deben trabajar conjuntamente para el logro del bien común de la Nación toda. La faceta distributiva de este principio exige de los estados locales más pudientes “...un aporte proporcionalmente mayor que las provincias más pobres, para que, a través de un gasto equitativo del erario público, se puedan equilibrar los desequilibrios entre las distintas jurisdicciones de la Nación”¹⁵.

Conforme fue expuesto con anterioridad nuestro esquema constitucional originario no previó el sistema de coparticipación, sino que se limitó a regular, vagamente, la separación de fuentes. También se indicó que fruto de la crisis de 1890 el Estado nacional comenzó a recaudar, de manera concurrente con las provincias, distintos impuestos internos. Ello generó constantes supuestos de múltiple imposición por cuanto dos esferas de gobierno, al amparo de la jurisprudencia de la CSJN, gravaban las mismas fuentes tributarias. Producto de esta situación fue dictada la Ley 12.139¹⁶ de unificación de impuestos internos.

Dicha norma buscó reordenar el sistema tributario a efectos de lograr: a) la efectiva igualdad de cargas impositivas en todo el territorio nacional; b) el mejor funcionamiento del sistema tributario global aprovechando la subaditividad de la función de costos de recaudación y la minimización de la carga excedente de los impuestos; c) evitar las trabas en el comercio interprovincial; y d) corregir, objetivo de política económica, disparidades fiscales interprovinciales. Además, en el marco de esta Ley las provincias se comprometieron a derogar los impuestos internos vigentes en sus jurisdicciones y a no establecerlos en el futuro.

¹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Volumen I, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 347.

¹⁴ GONZÁLEZ BERTOMEU, Juan Ignacio, en “El derecho a la igualdad”, coordinado por Roberto Gargarella y Marcelo Alegre, Buenos Aires Abeledo Perrot, 2012.

¹⁵ URIBURU, Gregorio José, El bien común y la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, El Derecho, Buenos Aires, marzo de 2017, p. 1-8.

¹⁶ Reemplazada por la Ley Nº 14.390 la cual rigió hasta 1973.

Años más tarde, mediante las Leyes Nº 12.143 y Nº 12.147, respectivamente, comenzó a coparticiparse a las provincias el antiguo impuesto a las ventas y a los réditos.

Luego, a través de la Ley Nº 12.956, se amplía la masa coparticipable con el impuesto a las ganancias eventuales y beneficios extraordinarios.

Por su parte, la Ley Nº 14.060 creó un impuesto sustitutivo del impuesto nacional a la transmisión gratuita de bienes y estableció un régimen particular de reparto a los fiscos provinciales.

Tiempo después, la dispersión normativa fue sintetizada por la Ley Nº 20.221, mediante la unificación de todos los regímenes de coparticipación de impuestos. Esta ley, que mantuvo su vigencia hasta fines del año 1984, presentaba dos características salientes. En primer lugar, incluía para su distribución la totalidad de los impuestos nacionales, excluidos los impuestos sobre el comercio exterior y aquellos cuyo producido tuvieran algún tipo de asignación específica. En segundo lugar, determinaba, a través de coeficientes de reparto secundario, objetivos establecidos a través de relaciones polinómicas entre indicadores estadísticos económicos y sociales, que permitían incluir criterios redistributivos entre provincias¹⁷.

Sin embargo, fue durante la vigencia de la Ley 20.221 que se produjeron las primeras transgresiones al régimen de coparticipación. Hacia finales de los años setenta un proceso de descentralización fiscal dispuesto unilateralmente por el gobierno nacional transfirió hospitales y establecimientos escolares de nivel primario a las provincias sin contrapartida financiera¹⁸. En segundo lugar, en 1980 se dispuso la afectación de una porción del IVA al sistema de seguridad social introduciendo la novedad de las precoparticipaciones, luego de que se impusiera una importante reducción de la carga fiscal sobre la nómina salarial. Estas políticas nacionales originaron desequilibrios financieros provinciales que tuvieron que ser atendidos con Aportes del Tesoro Nacional desarticulando el régimen. El conflicto entre jurisdicciones alcanzaría un nivel tal, que al finalizar en 1984 la vigencia de la Ley 20.221, no fue posible consensuar un nuevo régimen.

De tal manera durante los años 1985 a 1987¹⁹ no hubo en nuestro país ley alguna de coparticipación, lo que habilitó al gobierno nacional a repartir discrecionalmente los recursos

¹⁷Porto, A y otros (1996), Estudio sobre Finanzas Provinciales y el Sistema de Coparticipación de Impuestos. Cuadernos de Economía Nro. 15. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Abril de 1996.

¹⁸ Ver Cetrángolo y Jimenez (1998); y Porto, A. y otros (1996)

¹⁹ En el año 1984 las provincias recibieron el 48,5% conforme el artículo 2° de la Ley 20.221. Luego de que esta norma dejara de regir (al 31/12/1984) la falta de acuerdo en un nuevo régimen de coparticipación fue cubierta por los ATNs que en 1985 fueron del 59,3% y en 1986 del 57% Hasta que se crea la ley 23548, según lo sostiene Susana Beatriz Palacio (en "Coparticipación Federal", 2003, publicado en http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacc030057-palacio-coparticipacion_federal.htm, identificador de cita DACC030057).

a las provincias²⁰. Recién a inicios de 1988 comenzaría a regir la Ley 23.548, norma que contempló un “Régimen transitorio de distribución” cuya vigencia caducaría el 31 de diciembre de 1989. Sin embargo, la misma norma estableció una prórroga automática en caso de no establecerse un nuevo régimen de coparticipación federal²¹.

Finalmente, la reforma de la Constitución de 1994 buscó “fortalecer el federalismo”²² y plasmó en su texto (artículo 75 inciso 2°) el sistema de coparticipación federal de impuestos²³,

²⁰ BASUALDO, Eduardo, El sistema de coparticipación federal de impuestos en la actualidad, Documento de Trabajo 5, Centro de Investigación y Formación de la República Argentina (CIFRA), disponible en www.centrocifra.org.ar/docs/DT%20n5%20.pdf.

El reparto se efectuaba en virtud de las necesidades y negociaciones de las provincias. Asimismo, es importante recordar que los porcentajes de distribución del período analizado constituyeron la base para establecer los porcentajes que contiene en la actualidad la Ley N° 23.548, estableciendo en su artículo 17 que, sobre el reparto efectuado en dicho período las provincias no podrán efectuar reclamo administrativo alguno, debiendo en consecuencia recurrir a la justicia.

²¹ Artículo 15 de la Ley N° 23.548 establece que “La presente ley regirá desde el 1 de enero de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989. Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”.

²² Conforme las expresiones utilizadas por la Ley N° 24.309 de necesidad de reforma. Su artículo 3 dispuso la habilitación para su debate y resolución en la Convención Constituyente, entre otros temas, el “fortalecimiento del régimen federal”, y allí la “distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos.” y el “Régimen de coparticipación”.

En este contexto el artículo 75 inciso 2° establece: “Corresponde al Congreso de la Nación: Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires 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. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá 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. 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”.

Por su parte, la Cláusula Transitoria Sexta establece que “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”.

De manera complementaria, el artículo 75 inciso 3° de la Constitución Nacional establece que el Congreso podrá “Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

²³ Bulit Goñi sostiene que la coparticipación federal vivió sesenta años de intemperie constitucional, desde 1934 hasta la reforma de 1994. Asimismo, expone que recibió, durante todo ese tiempo, la crítica de la doctrina y la pasividad de la jurisprudencia, y estuvo sustentada sólo por la fuerza de los hechos (Prólogo de la obra Coparticipación Federal de Impuestos en la Constitución Nacional, op. cit.).

lo “constitucionalizó”²⁴, estableciendo parámetros tanto sustanciales como procedimentales del régimen.

A la par, la reforma dispuso en su Cláusula Transitoria Sexta que un nuevo régimen de coparticipación debió sancionarse a fines de 1996. Sin embargo, la combinación de garantías respecto del reparto hacia las provincias y los requisitos de aprobación de la ley convenio, establecidas en el nuevo régimen a través del inciso 2 del artículo 75 CN, no pudieron ser resueltas legislativamente aún por el sistema político²⁵. Es así que el mantenimiento del actual régimen atenta contra el espíritu de la reforma constitucional de 1994, cuestión sobre la que se volverá más adelante.

BASES DEL FEDERALISMO FISCAL VIGENTE

Según se ha señalado, a comienzos de 1988 la Ley Nº 23.548 estableció un régimen transitorio de distribución de recursos tributarios entre la Nación y las provincias, que se encuentra vigente en la actualidad.

Esta norma trajo importantes cambios en las distribuciones primaria y secundaria de recursos. En primer lugar, aumentó la participación de las provincias en el reparto de fondos al establecer en 54,66% la distribución primaria, a diferencia de lo establecido por la Ley 20.221 (que establecía dicho porcentaje en 48,5%), reconociendo el impacto de los servicios transferidos a fines de los años setenta sin contrapartida financiera.

En cuanto a la distribución secundaria, la principal diferencia con la Ley Nº 20.221 es el abandono de todo criterio explícito y objetivo para el establecimiento de los coeficientes de distribución. Los coeficientes de la Ley 23.548 se establecieron en torno a las distribuciones efectivamente realizadas durante el período 1985-1987, en el cual no existía ley de coparticipación y el reparto se realizaba de acuerdo con las necesidades de cada jurisdicción

²⁴ ASENSIO, Miguel, “Federalismo Fiscal y coparticipación impositiva en un marco de equidad y solidaridad” (publicado en Centro de Estudios Científicos y técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1996, pág. 167) expone que a partir de la reforma constitucional de 1994 “se institucionaliza con rango constitucional a la coparticipación...cristalizando así un consenso mayoritario existente en la fase preconstituyente...”.

El término “constitucionalización” fue utilizado en el seno de la convención constituyente por el convencional Masnatta y luego fue reproducido por la CSJN en “El Cóndor c/ Buenos Aires” de 2001.

²⁵ Basta con mencionar rápidamente, como lo hace Pablo Sanguinetti (El régimen de coparticipación federal de impuestos y las finanzas provinciales, en La coparticipación en su laberinto, ponencias del VIII Seminario sobre Federalismo Fiscal, 2005, pág. 78), que la razón del atraso en el dictado de la ley debe buscarse en que un cambio en la distribución de recursos entre jurisdicciones genera la percepción de que habrá “ganadores y perdedores”. Esta cuestión de “suma cero”, genera sin duda una tremenda reticencia a cualquier modificación alentando, en consecuencia, un sesgo a favor del status quo.

y del poder de negociación de los gobiernos provinciales (aunque tomando como base la distribución de la antigua Ley Nº 20.221). En segundo lugar, se introdujo un límite a los ATN fijándoseles en 1% de la recaudación de los impuestos coparticipables, preservando el mecanismo para enfrentar emergencias y evitar los excesos en la administración de los mismos.

La Ley 23.548, por su parte, estableció una cláusula donde la suma a distribuir a las provincias no puede ser inferior a 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales, tuvieran o no el carácter de coparticipables.

Esta Ley Convenio autodefinida como transitoria, recolectó la experiencia de los incumplimientos sufridos por los anteriores regímenes de coparticipación, estableciendo una serie de definiciones que impidieran caer en las elusiones normativas del pasado.

LEY 23.548. BREVE DESCRIPCIÓN Y ANÁLISIS

La Ley Nº 23.548 se estructura fundamentalmente sobre los siguientes pilares:

La masa coparticipable²⁶, es decir los recursos a distribuir, se conforma con el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse (artículo 2º). Ahora bien, no integran la masa coparticipable: a) los derechos de importación y exportación por cuanto constituyen recursos exclusivos del Estado nacional por imperativo constitucional (artículos 4 y 75 inciso 1º); b) aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación²⁷; c) los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de Ley Nº 23.548, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino²⁸; y d) los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias²⁹.

Sin embargo, la proliferación de regímenes especiales a los que se hará especial mención en apartados siguientes, deformaron la simpleza de un sistema de coeficientes de distribución primaria a ser aplicado sobre el concepto de masa de recursos coparticipables lo más amplio posible (“...todos los impuestos nacionales existentes o a crearse”), hasta conformar el

²⁶El sistema adoptado por la Ley 23.548, a diferencia de los anteriores regímenes, incluye en la masa a distribuir todo aquello que expresamente no se excluya.

²⁷ Como sucede con la Ley Nº 23.966 o el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

²⁸ Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de la Ley

²⁹ Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de la Ley.

denominado “laberinto de la coparticipación”³⁰ vigente para 2018, el que, a través de la reducción considerable de la masa coparticipable a través de los coeficientes originales, logró desviar importantes recursos de la distribución de aquel régimen³¹ (señalado por la elipse en el gráfico siguiente).

GRÁFICO 1

ESQUEMA DE DISTRIBUCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES



FUENTE: Comisión Federal de Impuestos

Si bien la Ley 23.548, de 1988, dispone que las afectaciones previstas en los apartados c) y d) del párrafo anterior deberán decidirse mediante una ley del Congreso con la posterior adhesión de las Legislaturas provinciales, ello colisiona con lo regulado por el artículo 75 inciso 3° de la Constitución reformada en 1994.

Por ende, lo dispuesto en la materia por la Ley 23.548 ha quedado virtualmente derogado con la reforma constitucional, ya que las afectaciones específicas de recursos coparticipables pueden ser establecidas o modificadas única y unilateralmente por el Congreso de la Nación, por tiempo determinado y por una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la

30 Cuyos primeros análisis fueron desarrollados por el Dr. Anibal Oscar Berteau (<http://federalismofiscal.com/laberinto/#laberinto>) durante la década del '90, para finalmente ser adoptados por la propia Comisión Federal de Impuestos hasta su versión 2018 por Resolución 242/18.

31 Lo expuesto conlleva a la consecuencia que los porcentajes reales previstos en la coparticipación primaria disten con los nominales previstos por la ley. La mayoría de las afectaciones de carácter específico tienden a financiar el sistema de seguridad social, lo que constituye a éste como una “jurisdicción adicional” de facto.

totalidad de los miembros de cada Cámara, no siendo ya necesaria la venia de las legislaturas locales.

La “coparticipación primaria” (el reparto entre la nación y las provincias) se establece en un porcentaje del 42,34% para el Estado nacional y un 54,66% para las diversas jurisdicciones locales (artículo 3°). En lo que refiere a la coparticipación secundaria (la distribución entre las provincias) el artículo 4° de la Ley la prevé de la siguiente manera: Buenos Aires 19,93%; Catamarca 2,86%; Córdoba 9,22%; Corrientes 3,86%; Chaco 5,18%; Chubut 1,38%; Entre Ríos 5,07%; Formosa 3,78%; Jujuy 2,95%; La Pampa 1,95%; La Rioja 2,15%; Mendoza 4,33%; Misiones 3,43%; Neuquén 1,54%; Rio Negro 2,62%; Salta 3,98%; San Juan 3,51%; San Luis 2,37%; Santa Cruz 1,38%; Santa Fe 9,28%; Santiago del Estero 4,29%; y Tucumán 4,94%.

El artículo 8° de la Ley establece que la Nación, de la porción que le corresponde de su coparticipación primaria, entregará a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a Tierra del Fuego “una participación compatible con los niveles históricos, la que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma transferida en 1987”. Estas distribuciones constituyen uno de los aislados supuestos en que el Estado nacional resigna parte de su coparticipación, por cuanto dichas jurisdicciones (a la entrada en vigencia de la Ley 23.548) conformaban territorios nacionales^{32 33}.

La ley contempla otras dos distribuciones particulares: a) un 2% a distribuir en forma automática para el recupero del nivel relativo entre las provincias de Chubut, Neuquén,

³² Conforme el Decreto N° 2456/90 (texto según Decreto N° 702/99) la provincia de Tierra del Fuego recibe un 0,7% de los recursos correspondientes a Nación.

³³ Por su parte, por medio del Decreto N° 194/16, modificado por su par 257/18, se estableció el coeficiente para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en un 3,75% sobre el monto total recaudado por los gravámenes conforme el artículo 2° de la Ley. Como se verá luego, fruto del Consenso Fiscal 2017 y del Decreto 257/18, el porcentaje actual de distribución es de 3,50%. Cabe destacar que el Decreto 399/16 aclaró que el coeficiente fijado por el Decreto 194/16 no incidiría en la distribución de los recursos del derogado Fondo Federal Solidario, la cual se realizaría entre las jurisdicciones beneficiadas conforme las proporciones vigentes al 31 de diciembre de 2015, ni en la de otros sistemas o regímenes análogos actualmente existentes (artículo 1°).

Asimismo, se dispuso que “Los fondos transferidos a la Ciudad de Buenos Aires resultantes de la diferencia existente entre el coeficiente de participación que estaba previsto en el Decreto 705 de fecha 26 de marzo de 2003 y el dispuesto en el Decreto 194 de fecha 18 de enero de 2016, serán destinados para consolidar la organización y funcionamiento institucional de las funciones de seguridad pública en todas las materias no federales ejercidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

El Decreto 194/16 estableció dicho porcentaje en torno al “Convenio de Transferencia Progresiva a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de facultades y funciones de seguridad en todas las materias no federales ejercidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” suscripto entre la Nación y esta jurisdicción el 5 de enero de 2016. Ahora bien, como se verá luego, el Consenso Fiscal 2017 generó la derogación del 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y la prórroga de la vigencia del Impuesto al Cheque, con una asignación específica del 100% de su recaudación a la Anses. En este último caso hasta tanto se sancione una nueva ley de coparticipación federal de impuestos o hasta el 31 de diciembre de 2022, lo que ocurra antes. Fue así que el Consenso se propuso modificar el artículo 1° del Decreto 194/16 por lo que se estableció (desde el 1° de enero de 2018 –Decreto 257/18-) en 3,50% la participación de la Ciudad en los impuestos coparticipables, de forma tal de mantenerla en condiciones de igualdad con el resto de las jurisdicciones frente a la mencionada derogación del citado artículo 104 y el incremento de la asignación específica del Impuesto al Cheque.

Buenos Aires y Santa Cruz; y b) un 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias (ATN), destinado a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales³⁴. Este último porcentaje opera como tope de asignación adicional del Poder Ejecutivo en lo que hace a la distribución de fondos de acuerdo a la Ley N° 23.548³⁵.

Los fondos a transferir, conforme lo dispone el artículo 6º de la Ley, los girará el Banco de la Nación Argentina de manera automática a cada provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN). Lo mismo rige para la participación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Tierra del Fuego.

El artículo 7º de la Ley contempla una novedosa, hasta entonces, cláusula de garantía de distribución de recursos a las jurisdicciones subnacionales. Dicha norma establece que “el monto a distribuir a las provincias, no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%)³⁶ de la recaudación de los recursos tributarios³⁷ nacionales de la Administración Central³⁸, tengan o no el carácter de distribuibles por esta Ley”³⁹.

Se contemplan una serie de obligaciones para las provincias al adherir, entre las que pueden destacarse: a) hacerlo sin limitación o reserva alguna; b) no aplicar por sí, y a que los municipios no lo hagan, tributos análogos a los nacionales coparticipados, salvo algunas excepciones⁴⁰; c) derogar los tributos provinciales y promover la derogación de los

³⁴ Dichos fondos son administrados por el Ministerio del Interior, a quien se les asigna presupuestariamente. El Ministerio debe informar trimestralmente a las provincias la distribución de estos fondos, indicando los criterios de asignación.

³⁵ Con la excepción de las previstas de otros regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación.

³⁶ Al respecto se ha discutido si las afectaciones específicas de los recursos coparticipables deben ser o no computados para conforma la garantía. Más allá de esta discusión, que en los hechos impacta sobre la garantía, la Ley es clara en torno a que deben ser computados (refiere a recursos tributarios “tengan o no el carácter de distribuidos por esta Ley”).

³⁷ La discusión en torno a esta norma giró en determinar qué debe entenderse por recursos “no distribuidos por la Ley”. Al respecto no hay duda de que los recursos aduaneros (exclusivos de la Nación) deben considerarse a los efectos de la garantía del 34% (éstos revisten naturaleza tributaria y así lo ha sostenido la CSJN en “Cameronera Patagónica SA” del 15/04/2014). Ello por cuanto la finalidad de esta norma fue evitar, principalmente, que la Nación no distraiga la recaudación de recursos coparticipables y fortalezca la de los no coparticipables.

³⁸ Recurriendo a lo regulado por la Ley de Administración Financiera (24.156), que distingue dentro de la Administración Pública a la “administración central” de los “organismos descentralizados”, se excluyen del cómputo de la garantía los fondos de la seguridad social.

³⁹La Contaduría General de la nación determina antes del 15 de febrero del año siguiente, si se ha distribuido un monto equivalente al porcentual garantizado, en función de la recaudación efectiva del ejercicio fiscal vencido. En caso de resultar inferior, el ajuste respectivo deberá ser liquidado y pagado a las provincias antes del 30 de abril del mismo año, en función de los porcentuales de distribución previstos en el artículo 3º, inciso c) y artículo 4º de la Ley 23.548.

⁴⁰ Esta obligación, conocida como “prohibición de analogía”, contiene algunas excepciones. Pueden citarse los impuestos provinciales sobre los ingresos brutos, a la propiedad inmobiliaria, sellos, automotor y transmisión gratuita de bienes. Asimismo, la mentada obligación no abarca a las tasas por servicios efectivamente prestados.

municipales que resulten en pugna con el régimen de coparticipación, debiendo el Poder Ejecutivo local y, en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare; d) suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de la Ley o a las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos; y e) establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen por la coparticipación federal de impuestos 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.

Se ratifica a la Comisión Federal de Impuestos (CFI) instituida por la Ley Nº 20.221. Este organismo se compone con un representante de la Nación y uno por cada provincia adherida, con sus respectivos suplentes. Se integra, a su vez, de un Comité Ejecutivo compuesto por el representante de la Nación y ocho de los correspondientes a las provincias. Entre sus funciones pueden citarse: a) aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución; b) controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde⁴¹; c) controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución; d) decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, de asociaciones reconocidas o de los contribuyentes, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la Ley; e) dictar normas generales interpretativas relativas al régimen de coparticipación; f) asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, ya sea de oficio o a pedido, 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

En cuanto al concepto de analogía la CSJN ha dicho que la misma “no requiere una completa identidad de hechos impositivos o bases de imposición, sino una coincidencia sustancial”. Por su parte, ha dicho la Comisión Federal de Impuestos (CFI) que “la analogía debe buscarse en torno a elementos sustanciales” y que la misma “incluye la función económica que esta llamada cumplir el tributo impugnado”.

Sobre el tema, Dino Jarach ha expuesto que “Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos impositivos o definiciones más amplias que comprendan los hechos impositivos de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos impositivos, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos impositivos o bases de medición”. Por su parte, dicha norma prevé determinadas exigencias de coordinación fiscal las cuales deben ser observadas por las provincias en los impuestos a los Ingresos Brutos y de Sellos.

⁴¹ Para ello, la AFIP, el Banco de la Nación Argentina y cualquier otro organismo público nacional, provincial o municipal, estarán obligados a suministrar directamente toda información y otorgar libre acceso a la documentación respectiva que la Comisión solicite.

problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes; y h) Intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional.

Las decisiones adoptadas por la CFI son obligatorias para la Nación y las provincias. La Ley contempla un recurso de revisión de aquellas cuya resolución no admite otro remedio procesal, salvo el recurso extraordinario previsto en el artículo 14 de la Ley Nº 48. Cuando el asunto a resolver involucra la prohibición de analogía y el Fisco en cuestión no dé acatamiento a lo resuelto por la CFI, el organismo dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquél los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto en relación con el cual se hubiese declarado la analogía.

PRINCIPALES DETRACCIONES A LA MASA COPARTICIPABLE

Tal como se ha señalado, de acuerdo con el régimen de coparticipación previsto en la Ley Nº 23.548 “la masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse”. No obstante, existen excepciones a esta regla, que en el régimen vigente introducen importantes modificaciones en la masa coparticipable, como asimismo en la distribución primaria y secundaria, dando lugar a un complejo sistema de distribución de la recaudación de impuestos nacionales, que como se dijo, ha sido denominado “laberinto de la coparticipación”.

Según se verá, son pocos los impuestos que se coparticipan íntegramente de acuerdo con el régimen de la Ley 23.548. En este sentido, la gran cantidad de regímenes especiales de distribución y “asignaciones específicas” introducen importantes modificaciones en la masa a distribuir según el régimen de coparticipación.

La reforma de 1994 consagró en el texto constitucional (artículo 75 inciso 3º) una práctica reiterada en materia de coparticipación, en virtud de la cual proliferaron importantes detracciones a la masa coparticipable. Esta norma dispone que corresponde al Congreso “Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”. De esta manera se establece el único supuesto de excepción al principio de integridad de la masa coparticipable consagrado en la Constitución.

Pero fue recién en noviembre de 2015 cuando la CSJN⁴² introdujo interpretativamente, fruto de la excesiva litigiosidad que rodeaba a este asunto, los lineamientos que deben seguirse para que una afectación específica sea constitucional. Así, el Tribunal expresó que a) la utilización de las afectaciones específicas debe esgrimirse con “estrictéz y con total apego a las exigencias” del artículo 75 inciso 3º, bajo el riesgo de afectar seriamente (en caso contrario) el régimen federal; b) cualquier interpretación que se haga del artículo 75 inciso 3º debe considerar la voluntad del constituyente de “fortalecer el régimen federal”; c) la afectación sólo puede recaer sobre una parte o el total del producido de la recaudación de “impuestos directos o indirectos coparticipables” y no sobre la masa coparticipable en general; d) deben establecerse por tiempo determinado; y e) deben ser establecidas por una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, sin necesidad de contar con la conformidad de las provincias.

A renglón seguido se hará mención de las principales asignaciones específicas de recursos coparticipables que impactan sobre la masa coparticipable y que, como se dijo, hacen la excepción al principio de la integridad de la misma.

c.1) Impuesto al Valor Agregado. Financiamiento de la AFIP.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), en virtud de lo dispuesto por el artículo 5, punto 2 de la Ley Nº 23.966 (artículo 52 de la Ley del tributo), no se coparticipa íntegramente, sino que el 89% se distribuye entre la Nación y las provincias de acuerdo a la Ley 23.548; en tanto que el 11% restante se asigna al Régimen Nacional de Previsión Social, destinándose este último porcentaje en un 90% a la Anses (9,9% de la recaudación total) y un 10% (1,1% de la recaudación total) para ser distribuido entre las jurisdicciones provinciales y la Ciudad de Buenos Aires, a prorrata de acuerdo a la cantidad de beneficiarios de las cajas de previsión o de seguridad social⁴³.

Cabe aquí referir a que el Decreto Nº 1399/2001, de autarquía de AFIP, estableció un mecanismo de financiamiento del organismo con parte de los recursos provenientes del IVA. En dicho contexto, el financiamiento mencionado se compondría con el 2,75% de la recaudación nacional excluidos los recursos de la seguridad social, fondos que se retendrían

⁴² En los casos “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos” y “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, ambos resueltos el 24/11/2015.

⁴³ A partir del traspaso de distintas cajas al sistema nacional, el 11% destinado a Previsión Social, en rigor se distribuye de la siguiente manera: 93,73 % para la Anses (10,31% de la recaudación total del impuesto), y 6,27% (0,69% de la recaudación total del impuesto) entre las Provincias y Ciudad Autónoma de Bs. As.

de la recaudación coparticipable del IVA (es decir, del 89%). A partir del año 2003, el mentado porcentaje debía reducirse anualmente 0,04 puntos en los tres períodos siguientes, quedando fijado dicho porcentaje de la siguiente manera: para el año 2003 en 2,71% y para 2004 en 2,67%. En virtud de lo dispuesto por la Ley Nº 25.967 a partir del año 2005 el porcentaje era 1,90%⁴⁴.

Este Decreto generó que muchas provincias solicitaran la declaración de inconstitucionalidad en el seno de la CSJN. El 24 de noviembre de 2015 la CSJN finalmente lo invalidó en casos que involucraban a las Provincias de Santa Fe y San Luis⁴⁵.

El Tribunal sustentó la invalidez del Decreto en base a los siguientes argumentos: a) se establece una detracción de recursos coparticipables, previa a la distribución primaria de la masa de fondos coparticipables, sin que haya mediado ninguna manifestación de acuerdo o adhesión por parte de la provincia actora, ni norma dictada por el Congreso que reúna los recaudos exigidos por el artículo 75 inciso 3° de la Constitución Nacional; b) no surge de la causa ni de las normas invocadas por la Nación que el Decreto haya formado parte del “Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” de 2002; c) no puede afirmarse que se trate de una afectación específica en el marco del artículo 75 inciso 3° de la Constitución, ya que la misma sólo puede ser establecida por el Congreso Nacional sobre una parte o el total de la recaudación de impuestos indirectos o directos en particular, por tiempo determinado y mediante la sanción de una ley especial con las referidas mayorías agravadas de ambas Cámaras, cuestiones no verificadas en el caso; d) el Decreto constituye una disposición de carácter legislativo dictada por el Presidente de la Nación fuera de las bases de la delegación de facultades contenida en la Ley 25.414 (invocada por la Nación) y, por consiguiente, violatorio de la Constitución Nacional.

Estas sentencias obligaron al Estado nacional a coordinar con las provincias un nuevo mecanismo de financiamiento de la AFIP, cuestión que finalmente se logró a través de la suscripción de pactos con cada una de las jurisdicciones en los que se estableció que el organismo federal se financiará con el 1,9% de la recaudación neta total de cada uno de los recursos coparticipables cuya administración está a su cargo⁴⁶.

⁴⁴ En virtud de las prorrogas dispuestas por las Leyes Nº 26.078, 26.198, 26.337, 26.422, 26.546, 26.728 y 26.784 Para el período fiscal 2011, véase Decreto 2054/10.

⁴⁵ En las causas "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", CSJ 539/2009, y "San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos", CSJ 1039/2008.

⁴⁶ No han firmado convenios las provincias de San Luis y Santa Fe por cuanto han obtenido sentencias favorables de la CSJN en la materia. Tampoco ha firmado un convenio la provincia de La Pampa, jurisdicción a la que se le aplica el Decreto 1399/01.

c.2) Impuesto a las Ganancias

Cabe destacar que la afectación específica contenida en el entonces artículo 104 de la ley que regula al impuesto (20.628) ha sido derogada en el marco de la Ley 27.432, como consecuencia directa del cumplimiento del Consenso Fiscal 2017, al que se hará mención luego. Fundamentalmente esta derogación se generó fruto del reclamo histórico de la provincia de Buenos Aires luego de que se sancionara la Ley N° 24.621.

Sin perjuicio de ello, cabe repasar brevemente cual era la situación imperante.

Esta norma estableció que la Provincia de Buenos Aires debía recibir un 10% del producido del impuesto, pero con un tope de \$650.000.0000, el cual había quedado congelado desde el año 1996. Así las cosas, la provincia de Buenos Aires se encontraba en una situación de inferioridad respecto del resto de las jurisdicciones. La diferencia resultante entre los \$650.000.000 que recibía y el 10% del producido del impuesto se distribuía entre el resto de las provincias según las proporciones establecidas en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 23.548. Además, sólo se distribuía entre ellas un 4% en base al Índice de Necesidades Básicas Insatisfechas, reparto del cual no participaba la provincia de Buenos Aires

Previo a la mencionada derogación del artículo sólo se coparticipaba en los términos de los artículos 3 y 4 de la Ley N° 23.548, un 64% del producido del impuesto. El restante 36% se distribuía de la siguiente manera: un 20% al Sistema Único de Seguridad Social; un 10 % hasta un monto de seiscientos cincuenta millones de pesos (\$ 650.000.000) anuales a la Provincia de Buenos Aires, con destino específico a obras de carácter social⁴⁷ (conocido como “Fondo del Conurbano”)⁴⁸; un 2% destinado a Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN); un 4% entre todas las jurisdicciones provinciales, excluida la de Buenos Aires, conforme el Índice de Necesidades Básicas Insatisfechas.

Asimismo, con carácter previo a la distribución referida precedentemente, se efectuaba una detracción anual de \$580.000.000 para destinar a la Anses (\$120.000.000), a Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias (ATN) (\$20.000.000), y \$440.000.000 al conjunto de las

⁴⁷ Exceptuándose de la obligación de establecer un sistema de distribución de dicho ingreso, para los municipios de su jurisdicción.

⁴⁸ Esta norma disponía: “El producido del impuesto de esta ley, se destinará:... b) El DIEZ POR CIENTO (10 %) hasta un monto de PESOS SEISCIENTOS CINCUENTA MILLONES (\$ 650.000.000) anuales convertibles según Ley N° 23.928, a la provincia de Buenos Aires, proporcionados mensualmente, el que será incorporado a su coparticipación, con destino específico a obras de carácter social, y exceptuados de lo establecido en el inciso g) del artículo 9° de la Ley N° 23.548. El excedente de dicho monto será distribuido entre el resto de las provincias, en forma proporcionada mensualmente, según las proporciones establecidas en los artículos 3° y 4° de la Ley N° 23.548 incluyendo a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur según las disposiciones vigentes. Los importes correspondientes deberán ser girados en forma directa y automática”.

provincias según las proporciones establecidas en los artículos 3 inciso c), y 4 de la Ley Nº 23.548.

Actualmente, en el marco del Consenso Fiscal 2017 y producto de la derogación de la afectación específica y del desistimiento que la provincia de Buenos Aires ha impulsado de la acción judicial entablada contra la Nación ante la CSJN, dicha jurisdicción recibe los montos a los que se ha hecho mención al referir al citado Pacto.

c.3) Impuesto sobre los Bienes Personales

P. 28

En función de lo dispuesto por los artículos 30 y 30 bis de la Ley Nº 23.966, el producido del Impuesto sobre los Bienes Personales se distribuye conforme un régimen especial, en virtud del cual en primer término se detrae mensualmente la suma de \$250.000 (\$3.000.000 anuales) que se destina al Instituto Nacional Central Único Coordinador de Ablación e Implante (INCUCAI), para el financiamiento del Registro Nacional de Donantes de Células Progenitoras Hematopoyéticas (conf. art. 30 bis, incorporado por Ley Nº 25.392). El resto de la recaudación se distribuye de la siguiente manera: a) 90% para el financiamiento del régimen nacional de previsión social (Anses); y b) 10% entre las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a prorrata de acuerdo con la cantidad de beneficiarios de las cajas de previsión o de seguridad social de cada una de esas jurisdicciones⁴⁹.

Este régimen especial de distribución se encuentra prorrogado hasta una nueva ley de coparticipación o hasta el 31 de diciembre de 2022 (lo que ocurra antes), en el marco de la Ley 27.432.

c.4) Impuesto sobre los créditos y débitos en cuenta corriente bancaria.

Originariamente este impuesto (creado por la Ley Nº 25.413) se encontraba afectado a un Fondo de Emergencia Pública administrado por el Poder Ejecutivo nacional, con destino a la preservación del crédito público y a la recuperación de la competitividad de la economía otorgándole preferencia a la actividad de las pequeñas y medianas empresas (artículo 3).

Con la sanción de la Ley Nº 25.570, en el año 2002, se modifica la afectación de esos recursos “en el marco de lo normado por el artículo 75 inciso 3° de la Constitución Nacional”,

⁴⁹ A partir del traspaso de distintas cajas al sistema nacional, la recaudación del tributo, en rigor se distribuye de la siguiente manera: 93,73 % para la Anses, y 6,27% entre las Provincias y Ciudad Autónoma de Bs. As.

estableciéndose que “el setenta por ciento (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro Nacional y lo administrará el Poder Ejecutivo Nacional con destino a la atención de los gastos que ocasione la emergencia pública declarada en el artículo 1 de la Ley 25.561”⁵⁰. Este impuesto y el destino referido, fue prorrogado mediante las Leyes 25.722, 25.988 y 26.073.

En el año 2006 el artículo 6 de la Ley Nº 26.180, “en el marco de lo normado por el artículo 75, inciso 3 de la Constitución Nacional”, sustituye el artículo 3 de la Ley Nº 25.413, estableciéndose que “el setenta por ciento (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro Nacional y lo administrará el Poder Ejecutivo nacional, a fin de contribuir a consolidar la sustentabilidad del programa fiscal y económico”.

En la actualidad, en el marco de los compromisos asumidos en el Consenso Fiscal 2017 y a la luz de la Ley 27.432 la vigencia del tributo ha sido prorrogada y se afectó a la Anses en un 100%, hasta tanto se sancione una nueva ley de coparticipación o hasta el 31 de diciembre de 2022 (lo que ocurra antes).

c.5) Impuesto sobre los combustibles líquidos y gaseosos

El Título III de la Ley 23.966 establece un régimen especial de reparto del producido de distintos impuestos a los combustibles líquidos y al dióxido de carbono.

Conforme lo establecido por el artículo 143 de la Ley 27.430 el producido de los impuestos establecidos en el Título III de la Ley 23.966 se distribuirá de la siguiente manera: a) Tesoro Nacional: 10,40%; b) Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI –Ley 21.581-): 15,07%; c) Provincias: 10,40%; d) Sistema Único de Seguridad Social, para ser destinado a la atención de las obligaciones previsionales nacionales: 28,69%; e) Fideicomiso de Infraestructura Hídrica (Decreto 1381/2001): 4,31%; f) Fideicomiso de Infraestructura de Transporte (Decreto 976/2001): 28,58%; g) Compensación Transporte Público (Decreto 652/2002): 2,55%.

Los fondos que corresponden a las provincias se distribuirán entre ellas conforme se detalla seguidamente: a) 60% por acreditación a las cuentas de cada uno de los organismos de vialidad de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes para la coparticipación vial que fije el Consejo Vial Federal, de acuerdo a la distribución prevista en

⁵⁰ La Ley 25.570 ratifica el "Acuerdo Nación- Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos", mediante el cual se acordó “modificar en los términos del artículo 75, inciso 3° de la Constitución Nacional, el artículo 3° de la Ley 25.413, el que quedará redactado de la siguiente manera "El setenta por ciento (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro Nacional y lo administrará el Poder Ejecutivo Nacional con destino a la atención de los gastos que ocasione la Emergencia Pública declarada en el artículo 1° de la Ley 25.561" (art. 6° del referido Acuerdo).

el artículo 23 del Decreto Ley Nº 505/1958; b) 30% se destinará a cada una de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes al artículo 3, inciso c) y artículo 4 de la Ley Nº 23.548 con afectación a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u obras públicas; y c) 10% restante será destinado al Fondo Especial de Desarrollo Eléctrico del Interior (FEDEI).

Por su parte, el producido del impuesto sobre el dióxido de carbono que recae sobre el fuel oíl, coque de petróleo y carbón mineral se distribuye de conformidad al régimen establecido en la Ley 23.548.

Los tributos mencionados en este apartado regirán hasta el 31 de diciembre de 2035 (artículo 145 de la Ley 27.430).

c.6) Monotributo

En el caso del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), previsto en la Ley 24.977, su recaudación se destina: a) 70% al financiamiento de las prestaciones administradas por la Administración Nacional de la Seguridad Social (Anses); y b) 30% restante a las jurisdicciones provinciales en forma diaria y automática, de acuerdo a la distribución secundaria prevista en la Ley Nº 23.548, incluyendo a la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

En el marco de la Ley 27.432 el régimen se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2022, inclusive, y se establece que su distribución regirá hasta tanto se sancione una nueva ley de coparticipación o hasta el 31 de diciembre de 2022 (lo que ocurra antes).

c.7) Transferencia de servicios (Ley 24.049).

Como consecuencia del dictado de la Ley Nº 24.049 y lo previsto en el artículo 25 de la Ley Nº 24.061, a partir del año 1992 se transfirieron a las provincias los servicios educativos y hospitales administrados por la Nación.

Para afrontar el financiamiento de los servicios transferidos (como así también de programas asistenciales), el artículo 14 de la Ley Nº 24.049 previó que la Nación retendría de la participación que le corresponde a las provincias según el régimen de la Ley Nº 23.548 (y en forma previa a la distribución secundaria) un monto fijo que sería distribuido entre las jurisdicciones con independencia de los porcentajes de distribución de la ley de

coparticipación (de acuerdo a los valores fijados en la norma para cada una de las provincias). Este mecanismo de financiamiento se estableció “hasta tanto se modifique la Ley 23.548”, en razón de preverse que los participantes en su sistema debían presentar en el período legislativo 1992 un régimen sustitutivo del sistema vigente de coparticipación federal de impuestos (artículo 26 de la Ley Nº 24.049).

En los hechos la norma implicó una modificación indirecta de la distribución secundaria, de manera tal que las provincias debían financiar con recursos propios los servicios transferidos. Ello fue sostenido por la Comisión Federal de Impuestos al interpretar que este mecanismo de financiación “generaría una precoparticipación con cargo exclusivo sobre el contingente de distribución secundaria local”⁵¹.

Esto determinó una asignación explícita de gastos hacia las provincias sin compensación en el coeficiente de reparto hacia ellas, a la vez que una modificación implícita de los coeficientes de distribución entre las jurisdicciones.

⁵¹ Resolución General Interpretativa Nº 9/1992. En dicha oportunidad, la CFI consideró “que la detracción que puede practicarse a las provincias sobre el contingente a ellas reconocido por la ley-contrato, importa, en los hechos, aunque no se lo diga explícitamente, haber modificado los porcentajes de distribución primaria fijados por los Artículos 3º y 4º de la Ley 23.548, o en caso de suscribir convenio de transferencia las veintidós provincias, que originariamente adhirieron al régimen de coparticipación, los porcentajes de distribución secundaria, ya que la asignación de los recursos se hará conforme el Anexo Nº 1 "A" de la nueva norma, lo cual solamente hubiera sido jurídicamente adecuado de someterse la Ley 24.049 a la adhesión de las Legislaturas Provinciales. Que la reforma total o parcial, e incluso la sustitución de una ley -convenio, como la que establece el marco general de las regulaciones sobre coordinación financiera y distribución de recursos fiscales entre partes - la Nación por un lado y las provincias por otro -, en razón de su esencia convencional, no puede ser llevada adelante sin el consentimiento de todos los fiscos intervinientes, razón por la cual, la ley que pudiera dictarse como norma federal por el Honorable Congreso de la Nación, debería inexorablemente contar con la adhesión que efectuara cada una de las provincias mediante ley de su respectiva legislatura, por la cual se estableciera que acepte el nuevo régimen instituido. Que por tanto, no es válido detraer por vía de retenciones recursos de la unión tributaria, y menos aún exclusivamente del contingente asignado a las provincias por la Ley de Coparticipación, sin el consentimiento expreso de éstas, manifestado por un acto con forma de ley, sancionado por las Legislaturas Provinciales” “...Que debe descartarse que la voluntad de las jurisdicciones provinciales de conformar este mecanismo que sustrae recursos del régimen básico de coparticipación, por modificación implícita de la distribución primaria o secundaria, pueda entenderse satisfactoria y regularmente cumplida por la suscripción posterior y eventual de los convenios a que alude el Artículo 2º de la Ley 24.049 y que se celebrarán entre el Poder Ejecutivo Nacional y cada una de las jurisdicciones receptoras de los servicios. Lo que se requiere, en estricto derecho, es de leyes provinciales de adhesión dictadas con todas las condiciones de trámite parlamentario que estatuya cada uno de los Estatutos Fundamentales de los estados locales (iniciativa, quórum, mayorías, sanción, promulgación, publicación, etc.)...”. En razón de ello resolvió que “...las modificaciones o excepciones a la Ley 23.548, o a sus porcentajes de distribución, sólo pueden llevarse a cabo mediante leyes convenio, esto es a través de leyes sancionadas por el Honorable Congreso de la Nación a las cuales adhieran las Legislaturas Provinciales por leyes locales” y que “...en consecuencia, que los mecanismos de retención y de distribución de recursos instituido por la Ley 24.049, desde que alteran las asignaciones que corresponden a los fiscos central y locales, y en tanto dicha ley nacional no se encuentra sujeta a la adhesión mediante leyes de las legislaturas provinciales no satisface las exigencias establecidas por la Ley Convenio Nº 23.548, al menos mientras no purgue su vicio de origen”.

c.8) Financiamiento Educativo (Ley 26.075).

Esta Ley fue sancionada en diciembre de 2005 procurando aumentar la inversión en educación, ciencia y tecnología, como también mejorar la eficiencia en el uso de los recursos con el objetivo de garantizar la igualdad de oportunidades de aprendizaje, apoyar las políticas de mejora en la calidad de la enseñanza y fortalecer la investigación científico-tecnológica. De tal manera se buscó reafirmar el rol estratégico de la educación, la ciencia y la tecnología en el desarrollo económico y socio-cultural del país (artículo 1).

El artículo 3 de la Ley establece que el presupuesto consolidado del Gobierno nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires destinado a la educación, la ciencia y la tecnología se incrementará progresivamente hasta alcanzar, en el año 2010, una participación del 6% en el Producto Interno Bruto (PIB).

A fin de coadyuvar a la disponibilidad de esos recursos en los presupuestos de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (como así también a efectos de “garantizar condiciones equitativas y solidarias en el sistema educativo nacional”) se establece, por un plazo de 5 años, una asignación específica en los términos del inciso 3° del artículo 75 de la Constitución Nacional, de los recursos coparticipables correspondientes a las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el Régimen de la Ley Nº 23.548⁵², determinándose el monto correspondiente a cada jurisdicción conforme a un índice elaborado por el Ministerio de Educación de la Nación⁵³.

⁵² Se estableció que sería objeto de tal afectación el incremento, respecto del año 2005, de los recursos anuales coparticipables correspondientes a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el Régimen de la Ley 23.548 y sus modificatorias y complementarias; siendo el monto total anual de la afectación equivalente al 60% del incremento en la participación del gasto consolidado en educación, ciencia y tecnología en el Producto Interno Bruto, según surge del segundo sumando del cuadro del artículo 5° de la ley en cuestión.

⁵³ El artículo 8° de la Ley establece que: “La determinación del monto de la asignación específica correspondiente a cada provincia y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a partir del monto total que surge de la aplicación del artículo anterior, se efectuará conforme a un índice que se construirá anualmente en función de los siguientes criterios: a) La participación de la matrícula de cada provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el total de los niveles inicial a superior no universitario, correspondiente a todos los tipos de educación (ponderación OCHENTA POR CIENTO (80%). b) La incidencia relativa de la ruralidad en el total de la matrícula de educación común de cada provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (ponderación DIEZ POR CIENTO (10%). c) La participación de la población no escolarizada de TRES (3) a DIECISIETE (17) años de cada Provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el total (ponderación DIEZ POR CIENTO (10%). Para la determinación anual del índice de contribución será de aplicación obligatoria la información suministrada por: 1) la DIRECCION NACIONAL DE INFORMACION Y EVALUACION DE LA CALIDAD EDUCATIVA del MINISTERIO DE EDUCACION, CIENCIA Y TECNOLOGIA en su relevamiento anual para los criterios a y b, y 2) el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION para el criterio c. En este último caso, la información se referirá a los datos del último censo nacional disponible. En ningún caso se utilizarán datos de población no escolarizada que resulten de extrapolaciones a períodos posteriores al último censo nacional. La determinación de los importes afectados se realizará a los efectos de que cada jurisdicción refleje en su presupuesto anual el compromiso financiero derivado de la aplicación del artículo 5° de la presente ley. El índice que se aplicará para cada jurisdicción en el año 2006 será el que figura en el ANEXO I. Para los años siguientes, el

De manera tal que esta asignación específica se detrae de los recursos que corresponden a las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires según el régimen de coparticipación, lo que en rigor implica una modificación de la distribución secundaria.

La asignación prevista por la Ley Nº 26.075 tendría una vigencia de 5 años, rigiendo hasta el año 2010 inclusive. No obstante, en virtud de lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley de Educación Nacional Nº 26.206 (“el Estado garantiza el financiamiento del Sistema Educativo Nacional conforme a las previsiones de la presente ley. Cumplidas las metas de financiamiento establecidas en la Ley Nº 26.075, el presupuesto consolidado del Estado nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires destinado exclusivamente a educación, no será inferior al seis por ciento (6%) del Producto Interno Bruto”), para el ejercicio fiscal 2012 se estableció la vigencia del artículo 7 de la Ley Nº 26.075 y la asignación específica allí prevista (según artículo 73 de la Ley Nº 26.728). Por medio del artículo 51 de la Ley Nº 26.784, se adopta similar tratamiento para el ejercicio fiscal 2013 aunque la vigencia del artículo 7º de la Ley Nº 26.075 se prevé “asegurando el reparto automático de los recursos a los municipios para cubrir gastos ligados a la finalidad educación”. Esta práctica se ha reiterado año a año⁵⁴ y para 2020 el Proyecto de Ley de Presupuesto establece en su artículo 20 “la vigencia para el Ejercicio Fiscal 2020 del artículo 7 de la Ley 26.075, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 9 y 11 de la Ley 26.206, teniendo en mira los fines y objetivos de la política educativa nacional y asegurando el reparto automático de los recursos a los municipios para cubrir gastos estrictamente ligados a la finalidad y función educación”.

REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994.

d.1) Incorporación del régimen de coparticipación a la Constitución Nacional.

La Convención reformadora de 1994 aprobó el actual artículo 75 inciso 2º de la Constitución Nacional, que quedó redactado de la siguiente manera:

“Corresponde al Congreso de la Nación: 2 Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este

MINISTERIO DE EDUCACION, CIENCIA Y TECNOLOGIA calculará y comunicará el referido índice para la elaboración del proyecto de Ley de Presupuesto de la Administración Nacional del respectivo año” (artículo 8 de la Ley 26.075).

⁵⁴ Por Ley 26.895 (2014), 27.008 (2015), 27.198 (2016), 27.341 (2017), 27.431 (2018) y 27.467 (2019).

inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires 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. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá 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. 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”.

Por su parte, para dar eficacia y virtualidad al sistema ideado por el artículo 75 inciso 2° de la Constitución, la Cláusula Transitoria Sexta estableció que “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”. Como puede observarse, la Cláusula Transitoria y el artículo 75 inciso 2° de la Constitución comportan dos normas de imposible divorcio.

Por último, el inciso 3° del artículo 75 dispone que corresponde al Congreso “Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

d.2) Sujetos del futuro régimen.

Existe una particularidad respecto de los sujetos que participarán en la negociación del futuro régimen de coparticipación federal: la Constitución refiere únicamente al Estado nacional y las provincias.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires no se menciona como sujeto “negociador” de la futura ley-convenio ni se hace mención a que su Legislatura apruebe posteriormente la misma. Sin embargo, cabe destacar que la Ciudad detenta representación igualitaria al resto de las provincias en el Senado, lugar en el que sus tres representantes podrán hacer valer los intereses de dicha jurisdicción a la hora de discutir la nueva ley.

La Ciudad hace recién su aparición en el reparto que prevé el artículo 75 inciso 2°, en su tercer párrafo y en lo que respecta a su representación en el futuro Organismo Fiscal Federal.

Por su parte, los municipios de las provincias no forman parte del nuevo régimen ya que la Constitución no los menciona expresamente⁵⁵.

d.3) “Regímenes de coparticipación”.

La Constitución Nacional no habla de un régimen de coparticipación en singular, sino que refiere a “regímenes de coparticipación”. Es así como la Carta Magna posibilita el dictado de una sola ley-convenio en la cual puedan contemplarse diversos sistemas de coparticipación.

d.4) Particularidades de la futura ley-convenio.

Pérez Hualde⁵⁶ destaca que la futura ley-convenio deberá considerar una serie de particularidades, si es que se la compara con otras leyes federales u ordinarias, a saber: a) cámara de origen; b) mayoría especial; c) imposibilidad de modificación unilateral y reglamentación; y d) aprobación por parte de las provincias.

La Cámara de origen es el Senado ya que allí se encuentran representadas, en pie de igualdad, todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Será el Senado, conforme lo

⁵⁵ A esto se antepone la realidad fáctica del fuerte peso de muchos municipios del conurbano bonaerense y de otras provincias, más densamente poblados que muchos de los territorios de las provincias argentinas y la heterogeneidad que caracteriza a los distintos municipios, particularmente a razón de sus diversos grados de autonomía que se les asigna en el marco de lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Nacional.

⁵⁶ PÉREZ HUALDE, Alejandro, op. cit. p. 74.

dispone la Constitución, el que elaborará el proyecto en base a los acuerdos concertados entre el Estado nacional y las provincias.

Además, dicha ley originada en el Senado requiere ser aprobada por mayorías calificadas, es decir, por más de la mitad de los miembros de cada Cámara, exigencia que reposa en los consensos necesarios para la conformación del futuro régimen.

Por su parte, la Constitución establece que la futura ley no podrá ser modificada unilateralmente, prohibición que se destina principalmente al Poder Legislativo de la Nación en virtud de la experiencia argentina en la cual numerosas leyes unilaterales modificaron la estructura de la Ley N° 23.548.

En cuanto al Poder Ejecutivo, la única interferencia que puede tener en la futura ley es a través de su veto.

Luego de la aprobación de la Ley por el Congreso, la misma deberá ser ratificada por las provincias a través de sus órganos legislativos.

d.5) Principios y criterios de distribución.

La Constitución Nacional establece que “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”.

Esta regulación, resulta importante destacarlo, opera tanto para la coparticipación primaria como para la secundaria.

Es así como de la propia Constitución surgen dos principios generales⁵⁷: a) relación directa a las competencias, servicios y funciones (principio de correspondencia fiscal); y 2) criterios objetivos de reparto.

Por su parte, el texto constitucional inserta tres criterios que deben ponderarse a la hora de la aplicación a los dos principios antes mencionados, a saber: 1) equidad; 2) solidaridad; y 3) prioridad de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

⁵⁷ PÉREZ HUALDE, Alejandro, op. cit. p. 77.

La consideración de las competencias, servicios y funciones exige valorar la heterogeneidad que caracteriza a las provincias y al Estado nacional. Así, por ejemplo, deberán evaluarse qué servicios presta éste último y analizar la situación de cada provincia a los efectos de visualizar los servicios públicos que pueda prestar de acuerdo con la normativa nacional y provincial.

En cuanto a los criterios objetivos de reparto, éstos implican que iguales supuestos de hecho reciban el mismo tratamiento, excluyéndose en consecuencia los métodos de porcentajes fijos como los de la Ley 23.548. La Constitución Nacional exige así la presencia de determinados parámetros de posible verificación y control en cabeza del Organismo Fiscal Federal.

Por su parte, la equidad en el reparto implica la ponderación del valor justicia (dar a cada uno lo suyo) a los efectos de garantizar los derechos esenciales y mínimos de los habitantes de cada Estado. De la mano de lo expuesto, la solidaridad impone un sacrificio compartido por todos los componentes de un Estado federal, la “solidaridad federal” a la que se ha hecho mención con anterioridad. Estas pautas de equidad y solidaridad deberán ser objeto de control por parte del Organismo Fiscal Federal a crearse.

Por último, “la prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional” debe complementarse con lo estatuido en el Preámbulo de la Constitución Nacional y del artículo 75 inciso 19 de la misma. Esto implica que la coparticipación federal debe operar como una obligación de medios para un conjunto de fines.

d.6) Organismo Fiscal Federal.

Actualmente existe un órgano de estas características, la Comisión Federal de Impuestos (CFI) con funciones claramente definidas en el artículo 11 de la Ley Nº 23.548.

Pero como la Constitución Nacional ha ideado un régimen que dista del actual si en la futura ley se diera continuidad a ese Organismo, en el marco de las exigencias constitucionales, deben agregársele otras funciones relativas al control como pueden ser: a) que las contribuciones directas que fije el Congreso lo sean por tiempo determinado y por las causales de excepción que contempla el artículo 75 inciso 2º de la Constitución Nacional; 2) que sólo las asignaciones específicas contempladas en el artículo 75 inciso 3º de la Constitución Nacional sean las que se detraigan de la masa coparticipable; 3) la automaticidad en la remisión de los fondos; 4) que tanto la distribución primaria como la secundaria se efectúen conforme a los parámetros exigidos constitucionalmente; 5) que no se produzcan

modificaciones unilaterales al régimen de reparto; y 6) que no se transfieran servicios sin la correspondiente asignación de recursos efectuada de manera razonable.

d.7) Posible inconstitucionalidad del régimen actual.

Conforme se expuso con anterioridad, el artículo 15 de la Ley 23.548 establece un mecanismo de prórroga automática ante la inexistencia de un régimen sustitutivo, norma que al día de la fecha goza de plena vigencia. A la par, la Cláusula Transitoria Sexta de la Constitución dispuso que antes de la finalización de 1996 debió sancionarse una nueva ley de coparticipación en el marco del artículo 75 inciso 2°.

Por ende, surgen dos objeciones de índole constitucional: a) respecto de la posibilidad de que las normas se prorroguen tácitamente sin la manifestación expresa del Poder Legislativo a la luz del artículo 15 de la Ley 23.548; y b) la omisión inconstitucional en el cumplimiento de la Cláusula Transitoria Sexta. Más allá de la importancia de la primera de las objeciones interesa fundamentalmente a este trabajo la segunda de las observaciones de índole constitucional, es decir, la relativa a la omisión constitucional.

Néstor Sagües⁵⁸ destaca que la inconstitucionalidad por omisión se genera cuando el comportamiento reprochable no se traduce en actos, sino en abstinencia de conducta, y es lo que acontece en materia de coparticipación federal a la luz del artículo 75 inciso 2° de la Constitución y de su Cláusula Transitoria Sexta, lo que implica “...un daño grave y permanente para uno de los pilares de nuestra forma de gobierno, establecido en el artículo 1, C.N., como es el orden federal”⁵⁹.

El artículo 75 inciso 2° y la Cláusula Transitoria Sexta de la Constitución contienen un acuerdo obligado por la Constitución. El hecho de “...comprobar la existencia de un mecanismo de coparticipación fundado en una ley-convenio, anterior a la reforma constitucional de 1994, que prevé algunos criterios y una Comisión Federal de Impuestos que cumple algunas funciones de control, en nada subsana ni justifica la omisión institucional y el estado de incumplimiento constitucional en que nos hallamos”⁶⁰.

La CSJN ha tenido oportunidad de resolver situaciones de similar inercia institucional. Así, en el caso “Municipalidad de Capital s/ amparo” (2014) analizó una situación de pasividad en torno al mandato que establecía la Constitución de La Rioja relativo al dictado de una ley de

⁵⁸ SAGÜES, Néstor, “Inconstitucionalidad por omisión de los poderes legislativo y ejecutivo. Su control judicial”.

⁵⁹ PÉREZ HUALDE, Alejandro, op. cit. p. 6.

⁶⁰ PÉREZ HUALDE, Alejandro, op. cit. p. 6.

coparticipación a los municipios, incumplido por la provincia. Allí, la Corte caracterizó como de “irrazonable demora” la situación de inercia de los poderes constituidos locales en la gestión previa y sanción de la ley de coparticipación a los municipios y expuso lo siguiente: a) es incuestionable que la omisión del dictado de la ley que coparticipa fondos entre los municipios lesiona el diseño mismo establecido por el constituyente; y b) no resulta posible sostener que el dictado de la ley, es decir, el acatamiento de la Constitución, queda condicionado a la concreción de acuerdos políticos entre la provincia y los municipios que en 16 años no han sido logrados. Agregó la CSJN que tal inercia invierte una regla elemental del orden constitucional argentino, según el cual la Constitución materializa el consenso más perfecto de la soberanía popular, y frente a sus definiciones, los poderes constituidos deben realizar todos los esfuerzos necesarios para asegurar el desarrollo del proyecto de organización institucional que traza su texto. Es así que, por la voluntad popular consensuada en su Constitución, La Rioja “debe” sancionar una ley de coparticipación municipal.

Más cercano en el tiempo la CSJN volvió a analizar una situación similar. En el caso “Municipalidad de la Ciudad de La Banda c/ Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/ conflicto entre poderes públicos” (2018) el Tribunal resolvió un litigio en el cual se cuestionaba la falta de actualización de los índices objetivos de reparto (principalmente el de la población) de recursos tributarios coparticipados por parte de la Provincia de Santiago del Estero a los municipios que la componen, más allá de que la normativa vigente dispusiese que ello debía acontecer anualmente. En este contexto, la CSJN admite el remedio procesal ya que en el caso se involucraba “...la efectiva aplicación y vigencia del régimen de coparticipación federal de impuestos (artículo 75, inc. 2° de la Constitución Nacional y Ley 23.548 y sus complementarias), como asimismo el derecho que le asiste a los municipios de provincia a gozar de manera plena de la autonomía que nuestro ordenamiento les concede (artículo 5 y 123 de la Norma Fundamental)”.

En el fallo la CSJN advierte que tanto la Constitución de Santiago del Estero como su normativa inferior (en el caso la Ley 6.426, de coparticipación a los municipios) han diseñado un mecanismo adecuado “...tendiente a garantizar la efectiva vigencia de la autonomía de los municipios, que incluye un sistema de coparticipación de impuestos que contempla criterios objetivos de reparto tendiente a lograr un grado equitativo de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio provincial, que resulta compatible con las claras directivas emanadas tanto de la Ley 23.548 como de la Constitución Nacional”. Ahora bien, fue la deficiente puesta en práctica de este adecuado instrumento asegurador de la autonomía municipal (por cuanto los índices de reparto no eran actualizados conforme a la normativa) lo que llevó a que la CSJN entendiera que en el caso esta última se encontraba en severo riesgo.

Por ello, el Tribunal reprocha constitucionalmente el proceder de uno de los poderes constituidos de la Provincia (el Ejecutivo) ya que éste, desoyendo la normativa al no actualizar por más de 20 años los parámetros objetivos de reparto de recursos a los municipios, ha frustrado la efectividad del régimen municipal autónomo en Santiago del Estero. Dicho proceder del Ejecutivo provincial, calificado por el Máximo tribunal como de “irrazonable y arbitrario”, generó “...una restricción de las rentas públicas del municipio actor y una grave afectación en su autonomía, lo que encierra una evidente gravedad institucional”.

Ahora bien, más allá de la importancia de estos dos precedentes jurisprudenciales claramente extrapolables a la situación derivada de la omisión en el dictado de la ley de coparticipación a nivel federal, no existen en la materia sentencias contundentes como las mencionadas.

Es más, al analizar un planteo concreto relativo a la omisión federal el Tribunal lo rechazó por cuestiones formales⁶¹.

Recién a fines del año 2015 la CSJN realizó determinadas valoraciones de este asunto, pero como no se discutía en dicha oportunidad concretamente la omisión constitucional, la sentencia no adquirió fuero vinculante en ese punto. Se hace especial mención a los casos “Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” y “San Luis c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos” (ambos del 24 de noviembre de 2015) donde las referidas provincias discutían la constitucionalidad de

⁶¹ En el marco de la causa “Gómez Díez, Ricardo y otros”, sentencia del 31 de marzo de 1999. Allí tres diputados electos en la provincia de Salta, en su condición de ciudadanos y en el marco de la representación que investían de la referida provincia, demandaron ante la instancia originaria de la Corte Suprema a los Poderes Ejecutivo y Legislativo de la Nación, a los efectos de que se haga cesar el estado de incertidumbre en el que se encontraban atento a que la Ley Nº 24.699 colisionaba con lo expuesto por la Cláusula Transitoria Sexta respecto del dictado de la ley-convenio en el marco del artículo 75 inciso 2º de la Constitución. En este contexto, solicitaron que la Corte requiera al Congreso para que, por intermedio del Senado, sancione la nueva ley de coparticipación en el plazo que al efecto se disponga. La Corte analizó en primer lugar la legitimación procesal de los actores a los efectos de corroborar la existencia de un caso en el marco del artículo 116 de la Constitución. En este camino expresa que “...cabe descartar, en primer término, que pueda considerarse que los actores han promovido esta causa en representación de la Provincia de Salta. Sobre el particular -como acertadamente lo señala el señor Procurador General- debe recordarse que los diputados nacionales no son los representantes de la provincia o distrito electoral por el cual han sido elegidos, pues tal cometido incumbe al titular de su Poder Ejecutivo en el ámbito de las competencias que le son propias. Por lo demás, no han alegado ni demostrado haber recibido poder de la autoridad competente”. Así, se concluye que “...en estas actuaciones no existe legitimación de los actores, sea en su condición de ciudadanos o bien en el específico carácter de diputados nacionales...en cuanto a lo primero, cabe poner de manifiesto que el de ciudadanos es un concepto de notable generalidad...máxime si los actores se han limitado a afirmar que las medidas impugnadas constituyen un frontal menoscabo al federalismo (fs. 60) o a su provincia (fs. 64); expresiones éstas que, sin perjuicio de su latitud -aspecto que las torna inadmisibles de conformidad con conocida jurisprudencia del Tribunal- afectarían, eventualmente, a la totalidad de las provincias argentinas o a la Provincia de Salta, mas no a la persona de los demandantes...Que, en cuanto al carácter de diputados nacionales, la carencia de legitimación es igualmente nítida porque esa calidad sólo habilita a los actores para actuar como tales en el ámbito del órgano que integran, y con el alcance otorgado a tal función por la Constitución Nacional.”

una afectación específica de recursos coparticipables nacida con el Pacto Fiscal I de 1992 y del Decreto por el cual se estableció el financiamiento de la Afip.

Más allá del tema a decidir, el cual era ajeno a la omisión ahora analizada, la CSJN se refirió lateralmente a la misma. En primer lugar, sostuvo que el conflicto en cuestión y tantos otros, “se hubieran evitado si se hubiese cumplido con esa manda constitucional” (en clara referencia al incumplimiento de la Cláusula Transitoria Sexta).

Pero la sentencia no se detuvo allí sino que agregó lo siguiente: a) no puede dejar de señalarse que han transcurrido casi 19 años desde la fecha fijada en la Disposición Transitoria Sexta para establecer un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 75 y la reglamentación del organismo federal; b) si bien no se desconoce la complejidad que presenta la cuestión, atento a la pluralidad de jurisdicciones comprometidas en su definición así como los múltiples aspectos económicos, políticos y culturales que involucra (que necesariamente demandan de un amplio y profundo ámbito de negociación, debate y consensos), estas circunstancias no pueden resultar un justificativo para un “inmovilismo” que ya supera ampliamente los tres lustros y que conspira claramente contra el objetivo de fortalecer el federalismo fiscal perseguido por los constituyentes de 1994; c) el incumplimiento constitucional exige de la Corte el ejercicio del control encomendado a la justicia sobre las actividades de los otros poderes del Estado y, en ese marco, debe poner de manifiesto “...la imperiosa necesidad de la sanción de la ley-convenio en los términos del citado artículo 75, inciso 2º, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos y una distribución que contemple criterios objetivos de reparto; que sea equitativa, solidaria y que dé prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”. Expresa la CSJN que la incorporación al texto constitucional de estos principios generales, lejos de ser meras expresiones de voluntarismo o de ingenuidad política, configuran criterios o postulados a los que el legislador, así como la Nación y las provincias, deben ajustarse imperativamente; y d) a través de la Cláusula Transitoria Sexta el legislador constituyente ha definido un mandato explícito e inderogable por la voluntad política de sus partes, es decir, la sanción de un nuevo régimen de coparticipación y la reglamentación del organismo fiscal federal de fiscalización y control antes de la finalización de 1996. Con esa norma reafirmó la inquebrantable decisión de salir de un régimen de distribución de recursos que lleva más de veinticinco años, y de ingresar definitivamente en un nuevo mapa de relacionales financieras y fiscales entre el gobierno federal y los estados provinciales. Ese imperativo categórico (que no puede ser soslayado apelando a ningún subterfugio legal) exige que las partes emprendan cuanto antes el diálogo institucional que desemboque en el nuevo

Pacto Federal Fiscal, que sentará las bases de la futura ley-convenio. Sería altamente positivo que el clima de respeto y la vocación de consenso que se ha gestado en el ámbito de esa Convención se sostenga para dar lugar a un sistema superador que contemple las exigencias de equidad y solidaridad que allí se postularon.

En el marco de dichas apreciaciones de índole constitucional, de manera amplia y sin delimitar las consecuencias jurídicas que se derivan de sus palabras, a renglón seguido la CSJN resuelve “Exhortar a los órganos superiores de nuestra organización constitucional a dar cumplimiento con la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional, e instituir el nuevo régimen de coparticipación federal, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, y a dictar la consecuente ley-convenio, en orden al mandato contenido en el inciso 2° del artículo 75”. Agrega que “Esta exhortación a los órganos superiores de nuestra organización constitucional se impone, a fin de consolidar el proyecto federal de nuestra Constitución primigenia, reivindicado por los convencionales constituyentes del año 1994, en cumplimiento del fortalecimiento del régimen federal que les fue encomendado”. “Y, en este orden de ideas, y sin que ello implique relevar de responsabilidades a las jurisdicciones locales, corresponde que los poderes federales (Poder Ejecutivo Nacional y Congreso Nacional) asuman el rol institucional que les compete como coordinadores del sistema federal de concertación implementado con rango constitucional en 1994, y formulen las convocatorias pertinentes a los efectos de elaborar las propuestas normativas necesarias para implementar el tan demorado sistema de coparticipación”.

Puede observarse de las sentencias mencionadas que la CSJN aprovechó la oportunidad, al resolver asuntos que indirectamente se vinculaban con la omisión en el dictado de una nueva ley de coparticipación, para reprochar la inercia institucional, pero sin dotar a las resoluciones de fuerza jurídica suficiente como para dar por finalizada la situación de pasividad. Ante esto el Tribunal se limitó a exhortar a los poderes constituidos a cumplir con la manda constitucional, lo que no ha acontecido al día de la fecha.

Por último, cabe destacar que, conforme se lo analizará en el apartado siguiente, el acatamiento de esta importante obligación constitucional no ha ido más allá de la mera intención de su cumplimiento futuro, plasmada en sucesivos Pactos Fiscales, que nunca han tenido una concreta materialización.

PACTOS FISCALES

En esta parte del trabajo se analizarán los diversos Pactos Fiscales que, como parte del federalismo de concertación, han sido llevados a cabo entre el Estado nacional y las distintas provincias desde el año 1992 a la fecha. Se efectuará una breve descripción de las principales medidas adoptadas en cada uno de ellos, las cuales impactaron e impactan (en el marco de los instrumentos más actuales) en las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias (para una visión sintética y comparativa de las principales características de los pactos acordados, puede recurrirse al Recuadro II presentado al final del presente capítulo).

La CSJN⁶² ha sostenido que estos pactos persiguen objetivos de prosperidad para un país federal como el nuestro y tienden a “establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales”.

En virtud de ello, los pactos federales generan, inmediatamente y sin más, la obligación de hacerlos regir. Asimismo, para jerarquizar esta manifestación del federalismo, la Corte fue contundente al afirmar que “no es posible la derogación unilateral de los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional”. Estos caracteres de inmediato cumplimiento, indisponibilidad e imposibilidad de modificación individual, han sido reafirmados por la CSJN en los casos “Santa Fe” y “San Luis”, a los que ya se ha hecho mención en el apartado anterior⁶³.

⁶² Fallos 322:1781. Estos criterios son reiterados por la CSJN en los casos “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos” y “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, ambos con sentencia el 24/11/15.

⁶³ Sin embargo, la Procuración al emitir su dictamen en estos casos había sostenido que “no cabe entender que los estados federados queden sometidos a un encierro legal que... les impida el ejercicio de la legítima facultad de denunciar, hacia el futuro, el compromiso asumido mediante el dictado de la correspondiente ley de sus legislaturas que haga explícita la voluntad de rescindir el compromiso que hasta hoy los vincula”. Idéntico criterio parecía surgir del fallo “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut”, del 19/6/12, en el que la CSJN sostuvo como obiter dictum, que “en tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento de la situación acordada”.

Cabe recordar que la provincia de Córdoba, a través de la Ley 10.077, denunció el Pacto Fiscal I a los efectos de que el Estado nacional deje de percibir su porción correspondiente del 15% a los efectos de destinarlo al sistema de seguridad social, para financiar de tal manera el régimen jubilatorio provincial.

También debe recordarse que superiores tribunales locales habían manifestado en el sentido que los entes subnacionales podían modificar sus tributos más allá de los compromisos asumidos en los Pactos, atento a que éstos tienen la misma jerarquía normativa que una ley local o (en el caso del Pacto II) no se encuentran vigentes (pueden citarse los casos Valot S.A, del Tribunal Superior de CABA, y “Cuyoplacas S.A.” del Superior Tribunal de La Pampa).

Pérez Hualde⁶⁴ expresa que no es posible la denuncia de estos pactos, “sino que la única posibilidad de modificar las cosas por parte de una provincia es por medio de otros acuerdos interprovinciales o del arbitraje de la Corte Suprema en un conflicto. Suponer que una provincia puede denunciar el acuerdo instrumentado en la ley-convenio es lo mismo que pensar que alguna de ellas podría revocar la delegación de facultades efectuada en oportunidad de la Convención Constituyente de 1853 que se refleja en el actual art. 123, C.N.”.

Estos pactos, que surgieron durante la vigencia de la Ley 23.548 buscaron hacer frente a múltiples dificultades económicas a las que debió enfrentarse nuestro país, desde el financiamiento del sistema previsional hasta la renegociación de las deudas. Todo ello motivó estos acuerdos que modificaron la distribución de fondos que ya había establecido la ley de coparticipación.

El resultado de lo expuesto fue un cambio en el reparto efectivo para arribar a un esquema de distribución de impuestos que surgió de múltiples remiendos. Lo que debería ser una fórmula con un coeficiente único de reparto para todos los tributos coparticipables (en el marco de la Ley 23.548) se transformó en una compleja matriz que vinculó los impuestos coparticipables con variados destinos a través de porcentajes y sumas fijas que fueron, estas últimas, fiel reflejo de la puja distributiva hacia el interior de las cuentas públicas.

La directa consecuencia del marco descripto precedentemente fue que alrededor de la mayoría de los pactos se haya generado un importante índice de litigiosidad, lo que motivó, en muchos supuestos, la intervención de la CSJN⁶⁵ o, en otros tantos, las suscripciones de

⁶⁴ PÉREZ HUALDE, Alejandro, op. cit. p. 109.

⁶⁵ Se hace especial referencia a los casos “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos” y “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, ambos con sentencia el 24/11/15.

Muchos reclamos fueron desistidos en virtud del “Programa Federal de Desendeudamiento de las Provincias” (Decreto 660/10), el cual persiguió reducir la deuda de las Provincias con el Gobierno Nacional contra aplicación de los fondos disponibles de ATN.

De esta manera, mediante el citado Decreto el Estado nacional se comprometió a distribuir los recursos del Fondo de ATN, existentes al 31 de diciembre de 2009, a través de una aplicación financiera a favor de las provincias que ingresen al Programa a través de la firma de convenios bilaterales. Éstas transferirían al Tesoro Nacional sus derechos sobre dichos fondos con el fin de posibilitar su aplicación a la cancelación de sus deudas al 31 de mayo de 2010, originadas por distintos conceptos(en el marco del artículo 26, primer párrafo, de la Ley Nº 25.917, del artículo 1º inciso d) del Decreto Nº 286 del 27 de febrero de 1995, del Programa de Unificación Monetaria establecido por el Decreto Nº 743 de fecha 28 de marzo de 2003, ratificado por el Artículo 5º de la Ley Nº 25.736, del Decreto Nº 1579 de fecha 27 de agosto de 2002, de la Resolución Nº 539 del ex Ministerio de Economía de fecha 25 de octubre de 2002 y del Decreto Nº 977 de fecha 18 de agosto de 2005, todas ellas con sus normas complementarias y/o modificatorias).

La distribución del Fondo de ATN se efectuaría tomando como indicador el de la participación relativa de cada Provincia que haya manifestado su voluntad de participar en el total del stock de las deudas referidas, al 31 de mayo de 2010.

Las condiciones del Programa fueron: a) el plazo de gracia para el pago de intereses y de la amortización del capital sería hasta el 31 de diciembre de 2011; b) el capital se abonaría en 227 cuotas mensuales y consecutivas,

posteriores (pero inmediatos) instrumentos en virtud de los cuales se dejaron sin efecto obligaciones aún pendientes de cumplimiento o se suspendió su fuerza vinculante.

Estas situaciones evidencian que el federalismo de concertación en nuestro país ha carecido de la seguridad jurídica o previsión de la que debe nutrirse el mismo como una importante manifestación del federalismo en general, adoptado por nuestra Constitución en su artículo 1.

PACTO FISCAL I

El denominado “Pacto Fiscal I”, del 12 de agosto de 1992⁶⁶, comenzó a regir en el mes de septiembre de dicho año. Se exponen a continuación los puntos salientes del pacto:

-Modificó la distribución primaria de los recursos coparticipables, estableciendo las siguientes detracciones a la masa coparticipable: a) un 15% para atender el pago de las obligaciones previsionales nacionales (y otros gastos operativos que resulten necesarios), asegurándose tal porcentaje detruido de la masa hasta tanto no exista un nuevo acuerdo de partes o una nueva Ley de Coparticipación Federal; y b) la suma de \$ 43.800.000⁶⁷ mensuales para ser distribuida⁶⁸ entre los Estados provinciales con desequilibrios fiscales, de acuerdo con lo que se dispone a continuación: Santa Cruz, Tierra del Fuego y Chubut: \$ 3.000.000 cada una; Río Negro, La Pampa, Neuquén y Salta: \$ 2.500.000 cada una; Catamarca, Formosa, Jujuy, La Rioja, San Juan, Santiago del Estero, Tucumán, Misiones, Mendoza y San Luis: \$ 2.200.000 cada una; Entre Ríos: \$1.800.000; Córdoba y Santa Fe: \$ 500.000 cada una, para afrontar los costos de los servicios ferroviarios.

cancelables a partir del mes de enero de 2012; c) los intereses se capitalizarían mensualmente hasta el 31 de diciembre de 2011 y serían pagaderos mensualmente, siendo el primer vencimiento en el mes de enero de 2012 y la tasa de interés aplicable del 6% nominal anual; y d) la garantía sería la suma a percibir por coparticipación en el marco del Pacto Fiscal de 2002.

El Estado nacional atendería en las condiciones originales, a partir de la fecha de vigencia de los convenios bilaterales concertados, las siguientes deudas de las provincias: a) Régimen de Conversión de la Deuda Pública Provincial en el marco de los artículos 1º y 12 del Decreto Nº 1579/02; b) la deuda resultante del Régimen de Conversión de la Deuda Pública Provincial, conforme a lo establecido en los párrafos 1 y 2 del artículo 11 del Decreto Nº 1579/02; c) la deuda resultante del Régimen de Conversión de la Deuda Pública Provincial, dispuesta por el párrafo 3 del artículo 11 del Decreto Nº 1579/02; d) la deuda correspondiente a la reestructuración de deudas con el Fondo Fiduciario de Desarrollo Provincial en el marco del Decreto Nº 977/05; y e) la deuda correspondiente a los Programas de Asistencia Financiera suscriptos en el marco del artículo 26 de la Ley Nº 25.917 que hubieran sido desembolsados con fondos propios del Fondo Fiduciario de Desarrollo Provincial y los Convenios de Préstamo suscriptos en el marco del artículo 1º inciso d) del Decreto Nº 286/95.

Por su parte, tal como se verá luego, las jurisdicciones que firmaron en 2017 el Consenso Fiscal han desistido de sus demandas de las demandas restantes.

⁶⁶ Ratificado por Ley 24.130.

⁶⁷ Este monto resultó equivalente al 6,5% de las transferencias anuales recibidas por las provincias en concepto de Coparticipación Federal de Impuestos neta de Leyes Especiales (CFI) para el año 1993.

⁶⁸ Conforme los artículos 6 y concordantes de la Ley 23.548.

-El Estado nacional se comprometió a no detraer de la masa coparticipable porcentajes o montos adicionales a los mencionados, ni a transferir nuevos servicios sin la conformidad expresa de las provincias.

-Se derogaron normas que preveían la deducción de la masa de los gastos que acarrearía la percepción de los tributos a distribuir mediante la coparticipación⁶⁹ y se garantizó a las provincias (como consecuencia de las detracciones establecidas) un ingreso mensual mínimo coparticipable de \$ 725.000.000, garantía que operaría de manera bimestral y tendría vigencia hasta el 31/12/1993⁷⁰. En dicho contexto, las provincias se obligaban a limitar su gasto corriente a ser financiado con recursos coparticipables.

-El Poder Ejecutivo Nacional se comprometió a remitir a las provincias los recursos financieros de los siguientes fondos: Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI), Consejo Federal de Agua Potable y Saneamiento (COFAPyS), Fondo de Desarrollo Eléctrico del Interior (FEDEI) y Fondo Vial Federal.

Cabe destacar que la referida detracción de 15% para atender el pago de las obligaciones previsionales nacionales generó un alto índice de litigiosidad en el marco del cual algunas jurisdicciones solicitaron la declaración de su inconstitucionalidad. Esto concluyó con el dictado de sendas sentencias de la CSJN, emitidas el 24 de noviembre de 2015, supuestos en los que se involucraban a las provincias de Santa Fe, San Luis (ambos con sentencia de fondo) y Córdoba (con una medida cautelar decretada en su favor).

La CSJN declaró la inconstitucionalidad del artículo 76 de la Ley 26.078 (de Presupuesto para el año 2006), norma que transformó la referida detracción de 15% (sucesivamente prorrogada) en una afectación específica del artículo 75 inciso 3° de la Constitución (salvo en el supuesto de Córdoba, que sólo obtuvo una medida cautelar). Analizada la situación a la luz de esa norma constitucional, el Tribunal entendió que la detracción no cumplía con las condiciones que la Ley Fundamental exige para realizar una afectación específica.

Así la CSJN recuerda que la detracción de 15% tuvo su origen en el Pacto Federal del año 1992, el cual fue ratificado legislativamente y sucesivamente prorrogado por los distintos Pactos Federales que se fueron firmando, lo que demostró la voluntad inequívoca de ponerle al compromiso una fecha de vencimiento. Pero llegado el año 2005 la Ley de Presupuesto para el año 2006 decidió unilateralmente prorrogar la detracción hasta la sanción de una nueva

⁶⁹ Decretos Nº 559/92 y 701/92.

⁷⁰ Para dicho año, esta garantía representó el 67,7% del Total de Transferencias Automáticas (CFI + Leyes Especiales), y superando en 6,8% el monto transferido por concepto sólo CFI.

ley de coparticipación, mutando la naturaleza jurídica de dicha detracción por la de una asignación específica.

Es así como la CSJN resuelve que el artículo 76 de la Ley 26.078 es inconstitucional ya que no cumple los requisitos que debe observar toda asignación específica de recursos coparticipables en el marco del artículo 75 inciso 3° de la Constitución, a saber: a) en primer lugar las asignaciones específicas sólo pueden ser fijadas por el Congreso sobre “una parte o el total de la recaudación de impuestos indirectos o directos” en concreto. Es decir sobre impuestos determinados y no sobre la totalidad o una porción de la masa coparticipable, de manera indefinida, como sucedía en el caso; b) en segundo lugar, esta afectación específica no cumple con el recaudo de tiempo determinado ya que rige hasta la sanción de un nuevo régimen de coparticipación, lo que no comporta un plazo limitado; y c) en tercer lugar, si bien se cumple el requisito de la mayoría calificada, ello no basta para salvar la inobservancia de los dos supuestos anteriores.

En consonancia con lo expuesto, la CSJN resolvió ordenar el cese de la detracción en la proporción que correspondía a las provincias involucradas, condenando al Estado nacional a devolver las sumas oportunamente detraídas y convocando para que las partes, en el plazo de 120 días, acuerden la modalidad de devolución⁷¹.

La cuestión no se detuvo allí. En el marco de estos pronunciamientos el Poder Ejecutivo dictó el Decreto de Necesidad y Urgencia 2635/2015 en virtud del cual ordenó la aplicación de dicha sentencia para la totalidad de las jurisdicciones, invocando los principios de solidaridad e igualdad federal en lo que respecta al reparto de los recursos coparticipables. Si bien esta norma obtuvo dictamen favorable de la Comisión Bicameral Permanente, una medida cautelar ordenó que se suspenda su aplicación hasta que finalmente fue derogada por su par, el Decreto 73/2016, sustentándose en los severos desequilibrios que aquella medida podía generar sobre el sistema previsional.

Todas estas cuestiones dieron luz al Decreto 406/2016 por el que se creó el “Programa Acuerdo Para el Nuevo Federalismo”, cuyo único objetivo fue alcanzar una propuesta (durante el tercer trimestre del año 2016) para la eliminación, de manera progresiva y escalonada, de la detracción de 15% (durante los años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, estableciéndose como fecha límite para ello el 1 de enero de 2021). El decreto persiguió diseñar la mentada propuesta, la cual surgiría del Consejo Argentino Para el Nuevo Federalismo (creado por la norma) del cual formaban parte el Poder Ejecutivo nacional, los gobernadores, el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma, tres diputados y tres senadores.

⁷¹ Pocos días después de esta sentencia la provincia de Formosa intentó por una acción judicial que la CSJN aplicara sin más los fallos dictados a favor de Santa Fe, San Luis y Córdoba, lo cual fue rechazado por el Tribunal.

Su labor debería culminar en un pacto que el decreto *a priori* denomina “Acuerdo Para el Nuevo Federalismo”.

Fue así que en la ciudad de Córdoba, el dieciséis de mayo de 2016, se concertó el referido Pacto⁷² en virtud del cual la Nación y las provincias acordaron la reducción gradual del 15% a razón de tres puntos porcentuales por año calendario, de la siguiente manera: a) en 2016 será de 12%; b) 2017 será de 9%; c) en 2018 será de 6%; d) en 2019 será de 3%; y e) desde el años 2020 en adelante de 0%.

Paralelamente, el Pacto dispuso que la Nación podría usar 50% de las referidas sumas para compensar créditos que las provincias y la Ciudad Autónoma tengan con aquella jurisdicción.

Por último, se estableció que el Estado nacional podrá asignar préstamos de libre disponibilidad a las jurisdicciones subnacionales, garantizado con recursos coparticipables y cancelables a los 4 años, en torno a los siguientes montos: a) en 2016 de 6% del 15% de la masa de recursos que hubiera correspondido a cada jurisdicción, si no se aplicara la detracción de 15% con destino a la Anses; y b) para 2017, 2018 y 2019 de 3% calculado de la misma manera que la detallada en el punto a).

PACTO FISCAL II

El denominado Pacto fiscal II fue firmado el 12 de agosto de 1993⁷³, con el objetivo de equiparar la política tributaria de las provincias y mejorar la competitividad de los sectores productivos. Del mismo pueden extraerse los siguientes puntos:

-Las provincias se comprometieron a derogar el Impuesto de Sellos gradualmente antes del 30/6/95 y en particular, a derogar de manera inmediata el citado tributo que recaiga sobre toda operatoria financiera y de seguros destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción⁷⁴.

-Las provincias se obligan a derogar de inmediato los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, incluso los que recaen sobre la autogenerada, y servicios sanitarios (excepto que se trate de transferencias destinadas a uso

⁷² Ratificado por Ley 27.260 (artículo 24)

⁷³ Ratificado por Decreto 14/1994 en el marco de la autorización concedida al Poder Ejecutivo, para hacerlo, en virtud de la Ley 24.307.

⁷⁴La mentada derogación no alcanzaría a las tasas retributivas de servicios administrativos efectivamente prestados y que guarden relación con el costo del servicio. Tampoco alcanzaría a las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV de la Ley 23.966, ni a instrumentos que no incidan ni directa ni indirectamente en el costo de los procesos productivos.

doméstico). Esta derogación involucraba a los impuestos que gravaban directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.

-Los Estados Federales se obligaron también a derogar los impuestos que gravan los intereses de depósitos a plazo fijo y en cajas de ahorro, a los débitos bancarios y gradualmente todos aquéllos que gravan la nómina salarial⁷⁵.

-Las provincias asumen el compromiso de, en un plazo no mayor a 3 años de firmado el Pacto, sustituir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía. Sin perjuicio de ello, las provincias debían, conforme emerge del convenio, eximir del impuesto determinadas actividades, a saber: a) producción primaria; b) prestaciones financieras realizadas por las entidades comprendidas en el régimen de la Ley 21.526; c) compañías de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, las Administradoras de Fondos Comunes de Inversión y de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Compañías de Seguros; d) compraventa de divisas; e) producción de bienes (industria manufacturera) excepto los ingresos por ventas a consumidores finales; f) prestaciones de servicios de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúan en domicilios destinados a vivienda o casa de recreo o veraneo; y g) construcción de inmuebles. Estas exenciones⁷⁶debían implementarse parcial y progresivamente hasta el 30/6/95.

-Las provincias debían modificar los tributos que recaigan sobre la propiedad inmobiliaria y propender a la uniformidad de valuaciones y escalas de alícuotas en lo que respecta a los impuestos sobre las patentes de automotores o similares.

-Las provincias asumieron el compromiso de promover la derogación de aquellas tasas que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales, como asimismo las que no involucren servicios efectivamente prestados o en los supuestos en que se superen los costos de la prestación de dichos servicios.

El Estado Nacional asume también ciertos compromisos. Entre ellos pueden citarse: a) eliminar el impuesto a los activos afectados a los procesos productivos, en aquellos sectores alcanzados por las derogaciones y exenciones dispuestas por cada provincia en relación al impuesto de Sellos; b) disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral; c) adecuar de inmediato las normas sobre retenciones y pagos a cuenta del IVA para que en

⁷⁵ Dicha derogación debía efectuarse antes del 30/6/95.

⁷⁶ No comprenderían a todas las actividades hidrocarburíferas, y sus servicios complementarios, así como los supuestos previstos en el artículo 21 del Título III, Capítulo IV, de la Ley 23.966.

ningún caso los contribuyentes paguen una tasa efectiva superior al 18%; d) aceptar la transferencia al Sistema Nacional de Previsión Social de las Cajas de Jubilaciones Provinciales, con exclusión de las profesionales; e) para financiar la eventual pérdida de recaudación provincial originada en la eliminación de impuestos y exenciones dispuestas en este Acuerdo, el Gobierno nacional suspendió la retención de los montos excedentes de Coparticipación Federal por arriba del mínimo de \$ 725 millones establecidos como garantía del “Pacto I”. La garantía mensual se elevó a \$ 740⁷⁷ millones a partir del 1° de enero de 1994; y f) cuando la recaudación impositiva definida en iguales términos al párrafo anterior exceda un nivel para las provincias de \$ 800 millones mensuales, las mismas asumen el compromiso de utilizar estos excedentes para cancelar deudas consolidadas contraídas previamente al Pacto I o para financiar erogaciones de capital y programas de reformas de los Estados provinciales que sean aprobados por el Gobierno nacional;

-Se prorroga hasta el día 30 de junio de 1995 la vigencia del Pacto I.

Este Pacto, al igual que el concertado en agosto de 1992, fue también objeto de gran litigiosidad lo que motivó la Resolución General Interpretativa 35/2014 de la CFI. El Pacto estableció, tanto obligaciones de cumplimiento inmediato como otras de cumplimiento diferido, las que fueron objeto de sucesivas prórrogas (la última de ellas fue efectuada por la Ley 27.199, hasta el 31/12/17).

El problema giró fundamentalmente en torno a dilucidar si las jurisdicciones podían posponer el cumplimiento de las obligaciones asumidas y, además, qué acontecía con las obligaciones que habían sido prorrogadas pero que tuvieron actos de aplicación.

En este marco, la Resolución dispuso que: a) los compromisos prorrogados sobre los que no han existido actos de aplicación suspenden el plazo de exigibilidad del Pacto, en tanto dichas prórrogas se encuentren vigentes; y b) en el marco de dichas prórrogas pueden modificarse los tributos locales siempre que ello no implique trasgredir las leyes convenio de coparticipación.

Por último, cabe destacar que en el marco del Consenso Fiscal 2017 al que se hará mención más adelante, se dispuso que “El Estado Nacional, las provincias y la CABA acuerdan suspender los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II entre quienes aprueben el consenso”. Por ello, en el marco de la última de las prórrogas (Ley 27.199) y de

⁷⁷ Monto que para el año 1994 resultó prácticamente igual al monto recibido en concepto de CFI y representó 65,7% del total de las transferencias automáticas.

la disposición del Consenso, actualmente el Pacto Fiscal II se encuentra suspendido en su aplicación.

COMPROMISO FEDERAL (1999)

De este Pacto⁷⁸ deben resaltarse los siguientes aspectos:

-Las partes ratificaron la necesidad de impulsar el cumplimiento de las cuestiones pendientes del Pacto Fiscal II, además de comprometerse a sancionar en el año 2000 la nueva ley de Coparticipación Federal de Impuestos, con su respectivo Organismo Fiscal Federal.

-Se propuso enviar al Congreso la prórroga por dos años de las siguientes Leyes⁷⁹: 24.977⁸⁰, 20.628⁸¹, 23.966⁸², 24.699⁸³, 24.919⁸⁴, 25.063⁸⁵ y 24.130⁸⁶. Sobre estas prórrogas se volverá más adelante al hacer mención el Consenso Fiscal 2017.

-Se dispuso que hasta la sanción de la ley convenio de coparticipación referida más arriba la masa de fondos a coparticipar se realizaría conforme a la normativa vigente⁸⁷. Sin embargo, se estableció que en el año 2000 las transferencias mensuales a las provincias serían de una suma única y global equivalente a \$ 1.350 millones, que la Nación garantizaría con el doble carácter de límite inferior y superior, con independencia de los niveles de recaudación de impuestos existentes o a crearse en el futuro.

-Se estableció que los recursos a transferir a las provincias durante el año 2001 serían el promedio mensual de lo recaudado coparticipable en los años 1998, 1999 y 2000. Pero la Nación garantizaría una transferencia mínima de \$ 1.364 millones en el mismo período. Este monto no era aplicable a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

-Las partes signatarias se comprometieron a presentar en el año 2000 un proyecto de ley de coparticipación federal que responda a un sentido federal, en el cual el conjunto de provincias

⁷⁸ Ratificado por Ley 25.235.

⁷⁹ Siempre que con anterioridad no se sancione la ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2° de la CN.

⁸⁰ Aprueba el régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo).

⁸¹ De Impuesto a las Ganancias.

⁸² De Impuesto a los Combustibles y a los Bienes personales, con relación a la distribución de estos dos tributos a las provincias. En lo que refiere al IVA modifica sus alícuotas y establece que el producto de su recaudación se destinará 11% a seguridad social, coparticipándose a través de la Ley 23.548 el resto a las provincias.

⁸³ Prorroga hasta el 31/12/98 el cumplimiento de las cláusulas del Pacto II.

⁸⁴ Prorroga del Impuesto a las Ganancias hasta el día 31 de marzo del año 2000.

⁸⁵ Modifica impuesto varios (IVA, Ganancias, Bienes Personales). Establece el extinto Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Prorroga hasta el 31/12/99 el plazo previsto en la Ley N° 24.699.

⁸⁶ Ratifica el Pacto I.

⁸⁷ Leyes N° 23.548, 23.966, 24.130, 24.699, 25.082 y toda otra norma que disponga asignación y/o distribución específica de impuestos entre la Nación y las provincias.

pase a tener mayor protagonismo y responsabilidad en la determinación y control de los criterios de distribución primaria y secundaria.

-Las provincias se obligaron a implementar una armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno incluyendo a los municipios, respetando los principios constitucionales de cada provincia que rijan esta materia.

COMPROMISO FEDERAL PARA EL CRECIMIENTO Y LA DISCIPLINA FISCAL (2000)

Este Pacto⁸⁸ buscó “impulsar una serie de medidas que permitan un crecimiento equilibrado de la Nación en su conjunto, disminuyendo la vulnerabilidad externa, reafirmando la convertibilidad monetaria y cambiaria vigente, el régimen de responsabilidad y transparencia fiscal; hacer explícita la voluntad de los gobiernos de avanzar en el diseño y puesta en marcha de una serie de instrumentos y políticas de carácter fiscal y financiero para enfrentar la delicada situación social y evitar las distorsiones y efectos adversos en la producción, el empleo y en la propia gestión del sector público generados en las fluctuaciones en el nivel de la actividad económica ocasionadas tanto por factores cíclicos de origen interno como por perturbaciones externas”⁸⁹.

Sus puntos salientes son los que se mencionan seguidamente:

-Enviar al Congreso nacional un proyecto de ley en virtud del cual se prorogue por el plazo de cinco años (siempre que con anterioridad no se sancione la ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2° de la Constitución Nacional) la vigencia de las siguientes

⁸⁸Ratificado por Ley N° 25.400. Este Pacto data del año 2000. El acuerdo ratifica los términos del Compromiso Federal de 1999, salvo modificación expresa.

⁸⁹ Conforme surge de su texto.

leyes: 24.977⁹⁰, 25.067⁹¹, 24.464⁹², 20.628⁹³, 23.966⁹⁴, 24.699⁹⁵, 24.919⁹⁶, 25.063⁹⁷, 24.130⁹⁸, 25.082⁹⁹ y 25.239¹⁰⁰. A su vez, muchas de estas normas fueron prorrogadas por la Ley Nº 26.078¹⁰¹ durante la vigencia de los impuestos respectivos o hasta la sanción de la ley de coparticipación federal en el marco del artículo 75 inciso 2° de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero.

-En lo que respecta al Pacto II, el mismo se prorroga por cinco años¹⁰².

-Las Partes signatarias se comprometieron a presentar, a los efectos de dar estado parlamentario para su tratamiento durante el año 2001, un proyecto de ley de coparticipación federal de impuestos en cumplimiento del artículo 75 inciso 2° de la Constitución Nacional, que responda a “un sentido federal, a un tratamiento integral del financiamiento del sector público argentino, en un marco de armonización de los sistemas tributarios nacional y provinciales y, asimismo, consistente con la consecución de los objetivos de las leyes, tanto nacional como provinciales, de solvencia fiscal”.

⁹⁰ Aprueba el régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo).

⁹¹ Modifica artículos del régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo) en lo que respecta al destino del mismo: 70% a seguridad social y el resto a las provincias de acuerdo a la Ley Nº 23.548. Esta distribución tendría vigencia hasta el 31/12/99 y no sentaría precedente a los fines de la coparticipación federal de impuestos.

⁹² Crea el Sistema Federal de la Vivienda con el objeto de facilitar las condiciones necesarias para posibilitar a la población de recursos insuficientes, en forma rápida y eficiente, el acceso a la vivienda digna conforme lo previsto en el artículo 14 de la Constitución Nacional.

⁹³ Impuesto a las Ganancias.

⁹⁴ Impuesto a los Combustibles y a los Bienes personales (reparto a las provincias de estos dos tributos). En lo que refiere al IVA modifica sus alícuotas y establece que el producto de su recaudación se destinará en un 11% a seguridad social, coparticipándose a través de la Ley Nº 23.548 el resto a las provincias. Lo expuesto es entre otras cuestiones que se regulan.

⁹⁵ Prorroga hasta el 31/12/98 el cumplimiento de las cláusulas del Pacto II.

⁹⁶ Prorroga del Impuesto a las Ganancias hasta el día 31 de marzo del año 2000.

⁹⁷ Modificación de impuestos varios (IVA, Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias principalmente) y crea el hoy derogado impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario. De igual modo implanta el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

⁹⁸ Ratifica el Pacto I.

⁹⁹ Establece que el producido del impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario y del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se distribuirá conforme a la Ley 23.548. Del mismo modo, establece una asignación específica (artículo 75 inciso 3° de la CN) para financiar el sistema de seguridad social hasta el 31/12/00

¹⁰⁰ Modificación de impuestos varios (IVA, Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales, intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario, Ganancia Mínima Presunta, Impuestos Internos, Impuesto Adicional de Emergencia sobre el Precio de Cigarrillos, Impuesto a los Combustibles y Régimen Simplificado). Implementa en el Impuesto a las Ganancias la denominada y hoy extinta “Tablita de Machinea” referente a las deducciones y modifica la escala de alícuotas del tributo de tratras, para personas físicas y sucesiones indivisas. Asimismo, se crea por única vez un impuesto de emergencia sobre altas rentas y se prorrogan el Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales y el Pacto II.

¹⁰¹ Ley de Presupuesto para el período 2006.

¹⁰² El Pacto de tratras vuelve a prorrogarse en el año 2010 mediante el artículo 26 del Decreto 2054/2010.

-Se estableció que, si no se sancionara con anterioridad una nueva ley convenio de coparticipación, a partir del 1/1/2001 el esquema de transferencias de recursos tributarios coparticipables se seguirá distribuyendo de conformidad con lo dispuesto en las normas vigentes sobre la materia¹⁰³.

-Durante los años 2001 y 2002 las transferencias mensuales se establecieron en la suma fija de \$ 1.364 millones que la Nación garantizaba con el doble carácter de límite inferior y superior, con independencia de los niveles de recaudación de impuestos existentes o a crearse en el futuro¹⁰⁴. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires no estaba incluida en esta suma.

-Se dejó establecido que los recursos a transferir a las provincias durante los años 2003, 2004 y 2005 serán el promedio de lo recaudado coparticipable en los tres años anteriores a cada uno de ellos. Pero la Nación garantizaba una transferencia mínima mensual de \$ 1.400 millones para el año 2003, de \$ 1.440 millones para el año 2004 y de \$1.480 millones para el año 2005. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires no estaba incluida en esta suma.

-Insistiendo con la manda constitucional, mediante la cláusula séptima del Pacto se establece que si al 31/12/03 no se hubiera sancionado una ley convenio de coparticipación de impuestos el gobierno nacional podría enviar al Congreso de la Nación, previo acuerdo de los gobernadores, un proyecto de ley que incorporara las siguientes definiciones: a) la masa a coparticipar podrá incluir todos los recursos nacionales, con excepción de los derechos de importación y exportación previstos en los artículos 4 y 75 inciso 1° de la Constitución Nacional; b) los recursos a transferir a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires durante cada año serán el promedio plurianual de lo recaudado coparticipable en los ejercicios anteriores; c) los recursos que sean desafectados del financiamiento del Sistema Nacional de la Seguridad Social como consecuencia de la disminución del déficit previsional, se distribuirán entre la Nación y las provincias y la Ciudad de Buenos Aires; d) se contemplará la introducción de instrumentos fiscales eficaces a los fines de atemperar los efectos del ciclo económico; e) el sistema de transferencias será simplificado, eliminando las precoparticipaciones que sufren diversos tributos; f) los nuevos criterios para el reparto secundario serán aplicables sobre el incremento de la recaudación a coparticipar; g) la constitución de un Organismo Fiscal Federal que tendrá a su cargo el control y fiscalización del futuro régimen de coparticipación federal de impuestos, el que deberá asegurar la representación de la Nación, las provincias y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

¹⁰³ Leyes Nº 23.548, 23.966, 24.130, 24.464, 24.699, 25.082, y toda otra norma que disponga asignación y/o distribución específica de impuestos entre la Nación y las Provincias.

¹⁰⁴ Conforme lo dispuesto en el artículo 75 inciso 3° de la Constitución.

-Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se comprometieron a no aumentar sus respectivos niveles de gasto primario con el objeto de alcanzar el equilibrio fiscal. Asimismo, se permitió a las mismas utilizar de forma discrecional hasta 50% de los fondos asignados por leyes especiales.

-Las partes acordaron firmar un pacto federal de armonización tributaria, entre el gobierno Nacional y las provincias (invitando a los municipios¹⁰⁵), respetando los principios constitucionales de cada provincia, persiguiendo el objetivo de eliminar la existencia de tributos y otro tipo de cargas con efectos distorsivos sobre la actividad económica, la inversión y el empleo.

ACUERDO NACIÓN-PROVINCIAS SOBRE RELACIÓN FINANCIERA Y BASES DE UN RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS (2002)

Este Compromiso¹⁰⁶ contempló los siguientes ítems:

-Dispuso que la masa de recursos tributarios coparticipables vigente incorporará un 30% del producido del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria, el cual se distribuiría conforme a la Ley 23.548. La porción restante del tributo constituiría una afectación específica conforme el artículo 75 inciso 3° de la Constitución Nacional¹⁰⁷. Tal como se analizará más adelante, en el marco del Consenso Fiscal 2017 esta cuestión ha variado.

-Tratándose de regímenes especiales de coparticipación, los recursos se distribuirían (según este Pacto) conforme a las normas que rigen a la fecha, constituyendo ingresos de libre disponibilidad para las jurisdicciones partícipes y no se computarían a los fines de las obligaciones a que se refiere el inciso g) del artículo 9 de la Ley 23.548. Dichas distribuciones se realizarían entre las jurisdicciones involucradas conforme a los índices que surgen de la normativa vigente.

¹⁰⁵ El pacto refiere a nación y provincias en la cláusula 15, aunque quienes aseguran el régimen municipal son las provincias. Por los que en la práctica deberán ser estas últimas las que lleven efectivamente la propuesta a los municipios

¹⁰⁶ Ratificado por Ley 25.570.

¹⁰⁷A los efectos de atender la declarada emergencia pública verificada en aquel entonces. Esta asignación específica se prorrogó en sucesivas oportunidades (Leyes Nº 25.722, 25.988, 26.073). Esta última afectación perdió con la Ley 26.180 su calidad de específica, ya que se la destinó a "consolidar la sustentabilidad del programa fiscal y económico", lo que motivó que algunas provincias (como San Luis) judicializaran la cuestión. Como se verá luego, el Consenso Fiscal 2017 permitió corregir esta situación, afectando el tributo en un 100% a la Anses.

-Se dispuso también que las partes dejaran sin efecto todas las garantías sobre los niveles a transferir por el Gobierno Nacional¹⁰⁸. Asimismo, se deja sin efecto, en ejercicio de las atribuciones establecidas por el artículo 75 inciso 3° de la Constitución Nacional, los artículos sexto y noveno del "Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal", ratificados por el artículo 2 de la Ley 25.400; así como el artículo 4 de la misma.

-Se estableció el compromiso de sancionar un régimen integral de coparticipación federal de impuestos antes del 31/12/02 que incorpore los siguientes componentes: a) la creación de un Organismo Fiscal Federal; b) la constitución de un Fondo Anticíclico Federal financiado con los recursos coparticipables, a los fines de atemperar los efectos de los ciclos económicos en la recaudación; c) el establecimiento de un régimen obligatorio de transparencia de la información fiscal de todos los niveles de gobierno; d) la evaluación de una descentralización de funciones y servicios desde el ámbito nacional al provincial; e) la definición de pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno; f) la coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios; g) establecer indicadores de distribución sobre la recaudación incremental, en base a competencias y funciones, que aumenten la correspondencia y eficiencia fiscal; y h) la descentralización de la recaudación y la administración de tributos nacionales a las provincias que así lo soliciten, y sea aceptado por la Nación.

CONSENSO FISCAL 2017

Este Pacto¹⁰⁹ fue suscripto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 16 de noviembre de 2017 entre el Presidente de la Nación, los gobernadores y el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma.

Conforme surge de sus considerandos, intentó aumentar la inversión, el empleo privado, lograr una armonización tributaria, disminuyendo la carga fiscal y el déficit fiscal.

¹⁰⁸ Sobre el tema, como acotación especial y necesaria, se ha discutido sobre la vigencia de la totalidad las garantías existentes (incluyendo la dispuesta en la Ley Nº 23.548). La Corte nacional ha tenido oportunidad de expedirse en concreto sobre la garantía establecida en la Ley Nº 24.049, la cual, conforme el fallo, se encuentra vigente. Pero la Corte federal ha expuesto de igual modo que la eliminación de las garantías estipulada en el Pacto de trata "indican que la derogación sólo alcanzó a las garantías sobre niveles máximos y mínimos de transferencia..." del "Compromiso Federal del 6 de diciembre de 1999 y en el Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal del 17 y 20 de noviembre de 2000...". La sentencia resulta al respecto categórica, razón por la cual las garantías de transferencias de recursos contempladas por fuera de los pactos de 1999 y 2000 conservan su plena vigencia.

¹⁰⁹ Ratificado por Ley 27.429.

Asimismo, se propuso concluir con los 59 litigios relativos a la coparticipación federal y asignaciones específicas, entre ellos el vinculado al Fondo del Conurbano Bonaerense. No debe dejar de mencionarse que la situación generada alrededor de este último Fondo fue fundamental para la gestación del Consenso, a la luz del reclamo histórico de la provincia de Buenos Aires por su participación en la distribución del Impuesto a las Ganancias (artículo 104 de la Ley 20.628). Previo a la suscripción de este Pacto dicha provincia había iniciado, por ante la CSJN¹¹⁰, un reclamo solicitando la declaración de inconstitucionalidad de la referida afectación.

El Fondo del Conurbano fue creado por la Ley N° 24.073 a los efectos de compensar los puntos de coparticipación perdidos por Buenos Aires como consecuencia de la sanción de la Ley vigente de coparticipación (N° 23.548 –si es que se la compara con su antecesora Ley 20.221-) y constituía una afectación específica del Impuesto a las Ganancias. Así, se estableció en aquella oportunidad que el 10% de la recaudación del impuesto se giraría a la Provincia a los efectos de financiar “Programas Sociales en el Conurbano Bonaerense”. Pero fue en el año 1996 cuando la cuestión se tornó sustancialmente problemática para la provincia de Buenos Aires. Ese año hizo su aparición la Ley N° 24.621, estableciendo un tope de \$ 650 millones a la distribución del referido 10% con destino a la Provincia. En este marco, el excedente de los mentados \$ 650 millones se distribuiría entre el resto de las provincias (excluida Buenos Aires).

Pero el litigio no se detenía allí. La Ley de Impuesto a las Ganancias excluía del reparto de 4% en torno al Índice de Necesidades Básicas Insatisfechas (art. 104 inciso d) de la Ley 20.628) a Buenos Aires, por cuanto sólo se distribuía entre el resto de las provincias, discriminación que carecía de bases razonables.

A partir de 2003, con la recuperación de los niveles recaudatorios alentados por la mayor actividad y por el efecto de la devaluación del peso, condujo a una acelerada y progresiva caída en términos relativos del monto nominal recibido por Buenos Aires respecto del excedente del fondo.

Ello motorizó que en 2016 la Provincia instaurara la referida demanda por ante la CSJN contra el Estado nacional (citando en calidad de terceras al resto de las jurisdicciones), lo que, como se dijo, desembocaría en la gestación del Consenso Fiscal.

¹¹⁰ En el marco de la causa “Buenos Aires, Provincia de c/ Estado Nacional y otra si acción declarativa de Inconstitucionalidad y cobro de pesos”, Originario CSJ 1062/2016.

Aclarado este fundamental motivo que impulsó el Consenso, seguidamente se exponen los puntos salientes del Pacto, como las medidas implementadas en consecuencia:

a) Compromisos Comunes.

-Modificar la Ley de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno y que las jurisdicciones adhieran a dicho régimen. Al respecto fue aprobada la Ley 27.428 la cual efectúa diversas modificaciones a la Ley 25.917 de Responsabilidad Fiscal.

-Derogar, desde el 1 de enero de 2018, el artículo 104 de la Ley 20.628 (Impuesto a las Ganancias) disponiendo que el importe equivalente al recibido por las provincias en el marco de los incisos b) y d) se destine a obras públicas y programas sociales administrados por las provincias. En este marco se aprobó la Ley 27.432 que deroga el citado artículo 104.

-Incluir en el Presupuesto 2018 la transferencia del Banco Nación al Tesoro Nacional de 20.000 millones de pesos y que se prevea la posibilidad de que dicho Banco destine hasta un 20% de sus utilidades líquidas y realizadas anuales al Tesoro Nacional. Ello se plasmó en los artículos 95 y 96 de la Ley de Presupuesto 2018 (27.431).

-Establecer en el Presupuesto 2018 la vigencia para ese ejercicio del artículo 7 de la Ley 26.076 (de Financiamiento Educativo). Esto se plasmó en el artículo 19 de la Ley de Presupuesto 2018 (27.431).

-Aprobar antes del 31 de diciembre de 2017 el proyecto de ley relativo al revalúo impositivo y contable, lo que fue cumplido a través del Título X de la Ley 27.430.

-Prorrogar la vigencia del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias estableciendo su afectación en un 100% a la Anses, hasta tanto se sancione una nueva ley de coparticipación o hasta el 31 de diciembre de 2022 (lo que ocurra antes). Este compromiso fue cumplimentado con la Ley 27.432.

-Prorrogar todas las asignaciones específicas de recursos coparticipables vigentes hasta una nueva ley de coparticipación o hasta el 31 de diciembre de 2022 (lo que ocurra antes). Este compromiso fue cumplimentado con la Ley 27.432.

-Adecuar el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, el Impuesto Específico al Gasoil y sobre las naftas, de forma tal de mejorar la estabilidad de los ingresos públicos, reducir el impacto de los ciclos de precios del petróleo en los mercados internacionales y

promover un medio ambiente sano. Este compromiso fue cumplido a través de las Leyes 27.430 y 27.431.

-Modificar la fórmula de movilidad jubilatoria (lo que fue plasmado en la Ley 27.426), garantizar haberes equivalentes al 82% del salario mínimo, vital y móvil para quienes hayan cumplido 30 años de aportes y eliminar las jubilaciones de privilegio.

-Consensuar una nueva ley de coparticipación federal en el marco de la Constitución Nacional. Esta obligación carece de plazo específico, por lo que debería ser cumplida antes del 31/12/2019 conforme lo indica el Acuerdo en relación al cumplimiento de las obligaciones en general..

-Consensuar una nueva Ley de Modernización del Estado.

-Establecer mecanismos de compensación de deudas y créditos entre la Nación y las jurisdicciones que aprueben el Consenso, por reclamos judiciales que no deben desistirse en el marco del Pacto (es decir, relativos a la coparticipación y asignaciones específicas). Asimismo, las partes se obligan a determinar el monto y la forma de pago de los juicios con sentencia firme en la CSJN (se hace especial mención a Santa Fe y San Luis –aunque esta última provincia no aprobó el Consenso-).

b) Compromisos de la Nación.

-Compensar a través de transferencia diaria y automáticas a las provincias que adhieran y cumplan el Consenso, con un importe equivalente a la disminución efectiva de recursos en 2018 fruto de la derogación del artículo 104 de la Ley 20.628 y del aumento de la asignación específica del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias. Esta compensación será administrada por cada jurisdicción y se destinará a inversiones en infraestructura sanitaria, educativa, hospitalaria, productiva, de vivienda o vial. Esta compensación se actualiza trimestralmente en los años siguientes en base a la inflación.

-Emitir un bono a 11 años para las provincias (se excluye a Buenos Aires) y Ciudad Autónoma que genere servicios por 5 mil millones de pesos en 2018 y 12 mil millones a partir de 2019, los que se distribuirán en base a los coeficientes de coparticipación.

-Compensar a Buenos Aires (de allí la exclusión del punto anterior) por la eliminación del inciso b) del artículo 104 de la Ley 20.628. Esta compensación se destinará a obras públicas y programas sociales del conurbano bonaerense y estará exceptuada de coparticipación a los municipios. El monto de la compensación será de 44 mil millones de pesos para 2019 y se

actualizará desde 2020 en base a la inflación. En 2018 la compensación fue de 21 mil millones de pesos¹¹¹.

-Modificar el Decreto 194/2016, que fija el porcentaje de coparticipación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para reducir su participación en impuestos coparticipables y mantenerla en condiciones de igualdad con el resto de las jurisdicciones fruto de la derogación del artículo 104 de la Ley 20.628 y el incremento de la asignación específica del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias. El Poder Ejecutivo emitió el Decreto 257/2018 por el cual se fija la participación de esta jurisdicción, del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el artículo 2° de la Ley 23.548, en 3,50 %.

-Distribuir los recursos del Fondo Federal Solidario¹¹² entre las jurisdicciones que adhieran al Consenso, acrecentando la distribución en caso de que alguna jurisdicción no adhiera. Sin perjuicio de ello, cabe destacar que este Fondo fue derogado por el Decreto 756/2018. Esta derogación generó diversos conflictos por la falta de financiamiento de las obras en ejecución (fundamentalmente en municipios) cubiertas con recursos del Fondo Federal Solidario. Esto motivó el dictado del Decreto 836/2018 por el cual se creó el Programa de Asistencia Financiera a las Provincias y Municipios cuyo objeto fue asistir a las provincias que hayan aprobado el Consenso Fiscal, transfiriendo \$ 4.125 millones¹¹³, de acuerdo a lo que determina la Ley 23.548, cuyo 50% deberá destinarse a los municipios.

-No realizar detracciones a la masa coparticipable con destino a la Anses sobre recursos que correspondan a las provincias que obtengan sentencias favorables ante la CSJN.

-Se asumen diversos compromisos respecto de las cajas previsionales no transferidas.

-Eliminar subsidios para el Área Metropolitana de Buenos Aires en materia energética para 2019 y de transporte para 2021.

-Financiar programas de retiro y/o jubilación anticipada para empleados públicos provinciales y municipales.

¹¹¹ Monto que representó 7,7% de los Recursos Tributarios de recaudación Propia de la Provincia de Buenos Aires, y poco más de 2,5% de los Recursos Propios del consolidado de provincias y CABA.

¹¹² Este Fondo fue creado a través del Decreto N° 206/2010, por el que el Estado nacional tomó la decisión de coparticipar parte de lo recaudado en concepto de derechos de exportación de soja. El mentado Decreto tuvo por finalidad financiar en las provincias y municipios obras de infraestructura sanitaria, educativa, hospitalaria, de vivienda o vial en ámbitos urbanos o rurales, con la prohibición de destinar los fondos a gastos corrientes. En dicho contexto, el 30% de lo que efectivamente percibía el Estado nacional en concepto de derechos de exportación de soja conformaba el citado Fondo. La distribución se realizaba conforme la Ley N° 23.548.

¹¹³ Monto equivalente para 2018 a poco más de 0,5% de los recursos propios consolidados de las Provincias y CABA.

-Disponer de un organismo federal compuesto por las provincias y Ciudad Autónoma que fije los procedimientos y metodologías para lograr que las valuaciones fiscales de inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial.

-No crear nuevos impuestos nacionales sobre el patrimonio ni incrementar la alícuota del Impuesto a los Bienes Personales. Este compromiso fue dejado sin efecto por el Consenso Fiscal 2018 conforme se verá luego.

c) Compromisos de las provincias y de Ciudad Autónoma.

c). 1) Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- Eliminar tratamientos diferenciales, en base a la radicación del establecimiento.

-Desgravar los ingresos provenientes de actividades de exportación de bienes, excepto actividades mineras o hidrocarbúferas y servicios complementarios.

GRÁFICO 2

ESCALA DE ALÍCUOTAS PARA EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

Actividad	2018	2019	2020	2021	2022
Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Pesca	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Explotación de minas y canteras	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Industria manufacturera	2,00%	1,50%	1,00%	0,50%	exento
- Industria papelera	7,00%	6,00%	5,00%	4,00%	3,00%
Electricidad gas y agua	5,00%	3,75%	2,50%	1,25%	exento
Construcción	3,00%	2,50%	2,00%	2,00%	2,00%
Comercio mayorista, minorista y reparaciones	sin máximo	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Hoteles y restaurantes	5,00%	4,50%	4,00%	4,00%	4,00%
Transporte	3,00%	2,00%	1,00%	exento	exento
Comunicaciones	5,00%	4,00%	3,00%	3,00%	3,00%
- Telefonía celular	7,00%	6,50%	6,00%	5,50%	5,00%
Intermediación financiera	sin máximo	5,50%	5,00%	5,00%	5,00%
- Servicios financieros	sin máximo	7,00%	6,00%	5,00%	5,00%
- Créditos hipotecarios	exento	exento	exento	exento	exento
Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	6,00%	5,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Servicios sociales y de salud	5,00%	4,75%	4,50%	4,25%	4,00%

FUENTE: OPC, en base a Ley 27.429

-Desgravar ingresos de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

-Establecer exenciones y alícuotas conforme lo detalla el Anexo I.

-Adecuar el funcionamiento de regímenes de retención, percepción y recaudación de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según Convenio Multilateral, y evitar generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación jurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

-Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones.

c) 2) Impuesto Inmobiliario.

-Adoptar para el cálculo y determinación de valuaciones fiscales de inmuebles los procedimientos y metodologías de valuación uniformes establecidas por el organismo federal.

-Fijar alícuotas en un rango de entre 0,5% y 2% del valor fiscal determinado en base a metodología establecida por el organismo federal.

c) 3) Impuesto de Sellos.

-No incrementar alícuotas a la transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.

-Establecer para actos y contratos (excluida la transferencia de inmuebles y automotores y a actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios) las siguientes alícuotas máximas: 0,75% a partir del 1/1/19; 0,5% a partir del 1/1/20; 0,25% a partir del 1/1/21; y eliminar el Impuesto a partir del 1/01/22. El Consenso Fiscal 2018 modificó la cuestión en la materia conforme se lo analizará luego.

-Eliminar tratamientos diferenciales basados en el domicilio de las partes, lugar de cumplimiento o funcionario interviniente.

c) 4) Tributos sobre la nómina salarial.

-Eliminar tratamientos diferenciales basados en atributos del trabajador como el lugar de nacimiento, radicación o domicilio y derogar todo tributo sobre la nómina.

c) 5) Tributos específicos.

-Derogar tributos específicos que graven la transferencia de combustible, gas, energía eléctrica (incluso autogenerada) y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a consumidores finales.

c) 6) Municipios.

-Establecer un régimen de coparticipación de recursos provinciales a los municipios; un régimen de responsabilidad fiscal; promover la adecuación de tasas municipales de manera que se correspondan con la efectiva, concreta e individualizada prestación del servicio y que sus importes guarden una razonable proporcionalidad con su costo; crear una base pública que contenga los elementos de cada tasa; impulsar un sistema único de liquidación y pago de tasas.

c) 7) Procesos judiciales.

-No iniciar procesos judiciales por asuntos relativos a la coparticipación, asignaciones específicas y transferencias de servicios, por hechos o normas anteriores a la entrada en vigencia del Consenso.

-Desistir de los procesos ya iniciados en la misma materia (se enuncian expresamente en el Anexo II del Consenso).

-Buenos Aires deberá desistir de la acción instaurada ante la CSJN solicitando la declaración de inconstitucionalidad del artículo 104 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto del resarcimiento vinculado con el mayor ingreso recibido por las jurisdicciones que aprueben el Consenso. El desistimiento se limita al resarcimiento de la parte proporcional en que cada una de esas jurisdicciones se hubiera beneficiado como consecuencia de las normas impugnadas y no alcanza al resto del resarcimiento reclamado que se vincule a jurisdicciones ajenas al Acuerdo (San Luis y La Pampa).

c) 8) Asignaciones específicas.

-Aplicar los recursos del FONAVI y los montos resultantes de la recuperación de las inversiones efectuadas, sus intereses y reajustes, a financiar la compra y construcción de viviendas, mejoramientos habitacionales, obras de urbanización, infraestructura y servicios y cubrir los gastos correspondientes.

-Destinar los recursos de los fondos viales a sus fines específicos, según lo establecido en sus normas de creación.

CONSENSO FISCAL 2018

Este Pacto¹¹⁴ fue suscripto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 13 de septiembre de 2018 entre el Poder Ejecutivo nacional y los representantes de las provincias y de la Ciudad.

Conforme surge de sus considerandos fue motivado por nuevas “circunstancias en el contexto internacional, con una mayor volatilidad en los mercados financieros, que hicieron necesario adoptar medidas para acelerar la consolidación fiscal”, lo que hacía necesario la aprobación del Presupuesto nacional 2019 con equilibrio fiscal primario, proyectando un superávit de 1% para 2020.

En este contexto se establecen las siguientes obligaciones:

Impuesto a las Ganancias.

-Derogar con efecto al 1 de enero de 2019 toda disposición que establezca exenciones totales o parciales, deducciones (salvo las de la Ley 20.628 u otras nacionales) del importe percibido por empleados o funcionarios públicos nacionales, provinciales o municipales en concepto de gastos de representación, movilidad, viáticos, bonificación especial, protocolo y similares.

-Derogar con efecto al 1 de enero de 2019 toda exención en el Impuesto a las Ganancias relativa a los resultados provenientes de actividades de ahorro, de crédito y/o financieras o de seguro y/o de reaseguro de entidades cooperativas y mutuales.

Responsabilidad Fiscal.

-Prever el incremento del límite de gasto público corriente primario neto para el ejercicio 2019 de aquellas jurisdicciones cuyo gasto en 2018 hubiere variado menos que el índice de precios al consumidor de ese año.

¹¹⁴ Ratificado por Ley 27.469.

Impuesto sobre los Bienes Personales.

-Se suspende la obligación de no crear nuevos impuestos nacionales sobre el patrimonio ni incrementar la alícuota del Impuesto a los Bienes Personales. Con posterioridad la ley que regula el gravamen fue modificada y sus alícuotas también (Ley 27.480).

Impuesto de Sellos.

-Se pospone por un año calendario el cronograma de alícuotas establecido en el Consenso Fiscal 2017.

SÍNTESIS Y CONCLUSIONES

OPC

EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS

P. 66

Un sistema tributario coherente para un Estado federal requiere de eficientes instrumentos que coordinen las facultades impositivas genuinas de los distintos niveles de gobierno que conviven en él.

El texto originario de nuestra Constitución Nacional (1853/60) previó, por un lado, un sistema de separación de fuentes tributarias que determinaba los instrumentos tributarios que corresponderían a la Nación y a las provincias y, por el otro, un mecanismo de transferencias nacionales destinado a auxiliar a las provincias cuyos presupuestos no cubrieran sus gastos ordinarios con el fin de reducir disparidades fiscales estructurales, en un fiel reflejo del espíritu federal emergente.

Pero el sistema original de la Constitución no resultó eficaz para administrar los recursos fiscales ante circunstancias económicas críticas (generadas apenas 30 años después de su institución), y llevaron a que su texto sufriera distintas mutaciones interpretativas. De esta manera se impuso la concurrencia de fuentes tributarias entre la Nación y las Provincias en lo relativo a los impuestos internos, hasta entonces sólo recaudados por estas últimas, que debió ser avalado por la CSJN años más tarde.

El novedoso esquema fiscal así establecido motivó, a los efectos de coordinar adecuadamente las facultades tributarias entre la Nación y las Provincias, la aparición en nuestro país de sistemas de coparticipación federal a partir de 1935.

De esta manera, en la matriz de la coordinación fiscal argentina convivieron tanto la separación como la concurrencia de fuentes tributarias, esto último al abrigo de la jurisprudencia de la CSJN, complementada años más tarde con la coparticipación federal de tributos no aduaneros.

Recién en el año 1973 el sistema de coparticipación federal se canalizó en un único régimen (Ley 20.221), el cual repartía la totalidad de los impuestos (salvo algunas excepciones) en torno a coeficientes objetivos de distribución secundaria. Sin embargo, durante la vigencia de este sistema hicieron su aparición pre-coparticipaciones hacia el financiamiento del sistema de la seguridad social a la vez que un proceso de descentralización de servicios a las jurisdicciones subnacionales (salud y educación) sin su correspondiente contrapartida financiera.

Como resultado, al vencerse la vigencia del régimen de esta ley (el 31/12/1984) resultaba tanto imposible renovar el sistema de indicadores objetivos de reparto, como así también

lograr los consensos interjurisdiccionales necesarios para arribar a un nuevo esquema de coparticipación.

De esta forma, en 1988 comenzó a regir la Ley 23.548 que, en tal contexto, surgió como un régimen transitorio por un año, aunque con la previsión de la posibilidad de renovación automática hasta la sanción de la nueva ley. Así, al abrigo de esta cláusula, se constituyó en el régimen de coparticipación vigente hasta la actualidad. Esta Ley Convenio amplificó la masa de recursos que integrarían la coparticipación secundaria pero, aunque dicha distribución no se realizaría ya en torno a criterios objetivos, sino a través de porcentajes estáticos que reflejaban la arbitrariedad del período inmediato anterior.

A pocos años de la vigencia de la Ley 23.548, una serie de Pactos Fiscales (1992-1993) y asignaciones específicas de recursos coparticipables desdibujaron la masa de recursos a distribuir a las provincias, estableciendo parches con el objetivo, fundamentalmente, de financiar, una vez más, las prestaciones previsionales a cargo del gobierno central, debilitando fuertemente el esquema fiscal federal de nuestro país.

La reforma constitucional de 1994 no resultó ajena a la delicada situación y, a los efectos de “fortalecer el federalismo”, dio jerarquía constitucional al sistema de coparticipación. En consecuencia, obligó a los poderes constituidos de la Nación y de las Provincias a implementar un nuevo régimen antes de la finalización de 1996, mandato éste que, al día de la fecha, 23 años después, continúa sin haber sido abordado de forma integral y definitiva.

En los hechos el acatamiento de esta manda constitucional nunca ha ido más allá de una mera intención de su cumplimiento futuro y postergado, plasmada en diversos Pactos concertados en los años 1999, 2000, 2002 y 2017.

Esta síntesis de la conformación del dinámico e intrincado laberinto fiscal federal de nuestro país, aparece atravesada de una gran litigiosidad que en varias oportunidades requirió la intervención de la CSJN, tanto para avalar las interpretaciones centralistas respecto de la separación de potestades tributarias en el origen de la conformación federal, como en defensa de los reaseguros respecto de las detracciones y afectaciones específicas que pudieran realizarse sobre el régimen general, ya en el contexto de reconocimiento constitucional de la coparticipación luego de la reforma de 1994, y que precipitó la concertación de nuevos Pactos Fiscales a partir de 2016.

Así las cosas, el esquema fiscal federal argentino vigente permite el mantenimiento de un régimen complejo que en muchos de sus aspectos responde a un contexto completamente diferente al actual. En parte, esto fue producto de los compromisos asumidos en pos de la competitividad del sistema tributario federal, en el marco de recursos coparticipables que se

deben una discusión integral y definitiva en los términos exigidos por el artículo 75 de la reforma constitucional, y que va camino a alcanzar los 5 lustros de incumplimiento de la cláusula transitoria sexta de la reforma de 1994.

Si bien es cierto que las condiciones impuestas en dicha reforma, respecto de las características que habrá del cumplir el nuevo régimen revisten alta dificultad política para el logro del consenso necesario de la Ley Convenio definitiva, también es cierto que los regímenes surgidos sin tales exigencias han demostrado ser ineficaces como referencia de esquemas de distribución estables en el largo plazo.

Sin duda que el logro de tal objetivo representa un desafío político fundacional respecto de las finanzas federales en la Argentina, a la altura de lo que un mandato constitucional representa.

BIBLIOGRAFÍA Y ANTECEDENTES

- ✓ Asensio (1996), “Federalismo Fiscal y coparticipación impositiva en un marco de equidad y solidaridad”, Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- ✓ Basualdo (2010), “El sistema de coparticipación federal de impuestos en la actualidad”, Documento de Trabajo 5, Centro de Investigación y Formación de la República Argentina (CIFRA).
- ✓ Behm (2016), “El vetusto Fondo del Conurbano Bonaerense a 22 años de la última reforma constitucional”, DPI Cuántico, Derecho para Innovar, doctrina en dos páginas, Diario Constitucional y derechos Humanos, 132.
- ✓ Casás (2004) “Semblanza del profesor José Antonio Terry”, Facultad de derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires.
- ✓ Frías (1998) “El proceso federal argentino. De la decadencia a la recuperación”, T. I, Córdoba.
- ✓ Cetrángolo, O. y Jiménez, J.P. (1998), “Algunas reflexiones sobre el federalismo fiscal en la Argentina”, Desarrollo Económico, Número Especial, Vol. 38, Buenos Aires.
- ✓ Frías (1998), “Las relaciones federales y sus nuevos escenarios”, en El proceso federal argentino II”, Córdoba, El Copista.
- ✓ Giuliani Fonrouge (1993), Derecho Financiero, Volumen I, Buenos Aires, Depalma.
- ✓ González Bertomeu (2012) “El derecho a la igualdad”, coordinado por Roberto Gargarella y Marcelo Alegre, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- ✓ Palacio (2003), “Coparticipación Federal”, SAIJ.
- ✓ Pérez Hualde (1999), “Coparticipación Federal de Impuestos en la Constitución Nacional”, Deplama, Buenos Aires.
- ✓ Porto, A y otros (1996), Estudio sobre Finanzas Provinciales y el Sistema de Coparticipación de Impuestos. Cuadernos de Economía Nro. 15. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Abril de 1996.
- ✓ Porto (2016), “Transferencias intergubernamentales y disparidades fiscales a nivel subnacional en Argentina”, Banco Interamericano de Desarrollo.
- ✓ Rojo (2012), “Coparticipación federal de impuestos, reingeniería conceptual”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires.
- ✓ Sagües “Inconstitucionalidad por omisión de los poderes legislativo y ejecutivo. Su control judicial”.
- ✓ Somers (1952), “Finanzas Públicas e Ingreso Nacional”, Fondo de Cultura Económica, México.
- ✓ Spisso (2007), “Derecho Constitucional Tributario”, Lexis Nexis, Buenos Aires.

- ✓ Uriburu (2017), “El bien común y la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno”, El Derecho, Buenos Aires.

OPC

**EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS**

P. 70

ANEXOS

JURISPRUDENCIA (CSJN)

-CSJN, "Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada v. Provincia de Buenos Aires", 1927.

-CSJN, "Ford Motor Argentina S.A.", 1974.

-CSJN, "S.A. Petroquímica Argentina - P.A.S.A.", 1977.

-CSJN, "Compañía General de Combustibles S.A s/ recurso de apelación", 1993.

-CSJN, Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa", 1999.

CSJN, "Gómez Diez, Ricardo y otros", 1999.

-CSJN, "El Cóndor c/ Buenos Aires", 2001.

-CSJN, "Salta, Provincia de c/ Estado nacional s/ acción de amparo", del 2005.

-CSJN, "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut", 2012.

-CSJN, Municipalidad de Capital s/ amparo", 2014.

-CSJN, "San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos", 2015.

-CSJN, "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 2015.

-CSJN, "Córdoba, provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar, 2015.

-CSJN, "Formosa, Provincia de c/ Estado Nacional s/ medida cautelar", 2016

-CSJN, "Municipalidad de la Ciudad de La Banda c/ Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/ conflicto entre poderes públicos", 2018.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

Constitución Nacional.

Decreto Ley 505/1958.

Ley 11.682.

Ley 11.683.

Ley 12.139.

Ley 12.143.

Ley 12.147.

Ley 12.956.

Ley 20.221.

Ley 20.628.

Ley 21.526.

Ley 21.581.

Ley 22.285.

Ley 23.349.

Ley 23.548.

Ley 23.966.

Ley 24.049.

Ley 24.130.

Ley 24.307.

Ley 24.464.

Ley 24.621.

Ley 24.626.

Ley 24.699.

Ley 24.919.

Ley 24.977.

Ley 25.063.

Ley 25.067.

Ley 25.082.

Ley 25.235.

Ley 25.239.

Ley 25.400.

Ley 25.413.

Ley 25.414.

Ley 25.570.

Ley 25.722.

Ley 25.917.

Ley 25.988.

Ley 26.073.

Ley 26.075.

Ley 26.078.

Ley 26.180.

Ley 26.198.

Ley 26.206.

Ley 26.337.

Ley 26.422.

Ley 26.546.

Ley 26.728.

Ley 26.784.

Ley 26.895.

Ley 27.008.

Ley 27.198.

Ley 27.341.

Ley 27.429.

Ley 27.430.

Ley 27.431.

Ley 27.432.

Ley 27.467.

Ley 27.469.

Ley 27.480

Decreto 2456/1990.

Decreto 14/1994.

Decreto 702/1999.

Decreto 976/2001.

Decreto 1381/2001.

Decreto 1399/2001.

Decreto 652/2002.

Decreto 206/2010.

Decreto 660/2010.

Decreto 2054/2010.

Decreto 2635/2015.

Decreto 194/2016.

Decreto 406/2016.

Decreto 257/2018.

Decreto 756/2018.

OPC

**EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS**

Decreto 836/2018.

RGI (CFI) N° 9/1992.

RGI (CFI) 35/2014.

RG (CFI) 242/2018.

RESUMEN DE LOS PACTOS NACIÓN PROVINCIAS

OPC

EVOLUCIÓN
HISTÓRICA DE LA
RELACIÓN FISCAL
NACIÓN-PROVINCIAS

P. 76

PACTO	Fecha de suscripción y norma que lo ratifica	Jurisdicciones firmantes	Objetivos
Pacto Fiscal I	12/8/1992. Ley N° 24.130	Todas las jurisdicciones	Asistir al sistema previsional, afianzar el federalismo, garantizar estabilidad económica, profundizar la reforma del sector público, el acceso a la vivienda y la descentralización de funciones.
Pacto Fiscal II	12/8/1993. Decreto N° 14/94	Todas las jurisdicciones	Promover el empleo, la producción y el crecimiento económico armónico del país.
Compromiso Federal	6/12/1999. Ley N° 25.235	Todas las jurisdicciones (Si bien CABA no lo firmó originalmente, hay obligaciones impuestas a dicha jurisdicción, y la misma ratifica los compromisos aquí establecidos al suscribir el Compromiso del año 2000)	Crecimiento equilibrado de la Nación, disminuir gasto público e impulsar el cumplimiento de los aspectos pendientes del Pacto Fiscal II
Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal	7/11/2000. Ley N° 25.400	Todas las jurisdicciones	Crecimiento equilibrado de la Nación, diseño y puesta en marcha de instrumentos y políticas fiscales, evitar las distorsiones y efectos adversos en la producción, el empleo y gestión del sector público
			Las partes se comprometen a mantener las obligaciones del Compromiso Federal de 1999
Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos	27/2/2002. Ley N° 25.570	Todas las jurisdicciones	Sancionar una ley de coparticipación antes del 31/12/02, refinanciar las deudas y auxiliar a las provincias en tanto equilibren sus presupuestos
Acuerdo para el Nuevo Federalismo	16/5/2016. Ley N° 27.260	Todas las jurisdicciones a excepción de Córdoba, Santa Fe y San Luis	Eliminar progresivamente la detracción del 15% establecida en el Pacto I y asignar financiamiento a las provincias
Consenso Fiscal 2017	16/11/2017. Ley N° 27.429	Todas las jurisdicciones con excepción de San Luis. La Pampa nunca lo ratificó legislativamente.	Aumentar inversión; empleo privado; disminuir la carga fiscal; armonización tributaria; reducción del déficit; concluir con los litigios por coparticipación
Consenso Fiscal 2018	13/9/2018. Ley N° 27.469	Todas las jurisdicciones con excepción de San Luis y La Pampa	Busca amortiguar el impacto de la situación económica verificada en 2018

Continúa

PACTO	Establece/prorroga impuestos Establece/prorroga afectaciones específicas	Deroga Impuestos
Pacto Fiscal I	15 % con destino a Anses y gastos operativos;	x
	Suma fija de \$ 43.800.000 para ser distribuida entre las provincias	
	La Nación se compromete a no detraer nuevos conceptos de la masa coparticipable ni transferir nuevos servicios sin la conformidad expresa de las Provincias	
	Deroga la deducción de la masa de gastos generados por la percepción de tributos coparticipables	
Pacto Fiscal II	Prorroga Pacto I (afectación del 15%)	Provincias: derogar el Impuesto de Sellos; a la energía y servicios sanitarios; intereses y nómina salarial; sustituir IIBB y eximir ciertas actividades Nación: Impuesto a los activos; de incidencia laboral; incidencia del IVA a no más del 18%
Compromiso Federal	Prorroga leyes de impuestos y afectaciones específicas	x
Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal	Prorroga leyes de impuestos y afectaciones específicas	x
Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de CFI	x	x
Acuerdo para el Nuevo Federalismo	Elimina progresivamente, a razón de 3% por año calendario y hasta llegar a 2020, la detracción del 15% contenida en el Pacto I.	x
Consenso Fiscal 2017	Deroga la afectación específica del IG (art. 104 LIG)	Provincias: 1) IIBB (eliminar tratamientos diferenciales, realizar determinadas desgravaciones, establecer una disminución progresiva de alícuotas y adecuar regímenes de recaudación); 2) Impuesto de Sellos (eliminar tratamientos diferenciales, no incrementar ciertas alícuotas y reducir las restantes d manera progresiva); 3) Impuesto Inmobiliario (adoptar para su calculo las valuaciones del organismo federal que se creara y respetar rango de alícuotas); 4) Eliminar tributos sobre la nomina salarial y los que recaen sobre la energía y servicios sanitarios.
	Prorroga la vigencia del Impuesto al Cheque	
	Prorroga todas las asignaciones específicas hasta una nueva ley de coparticipación o hasta el 31 de diciembre de 2022 (lo que ocurra primero)	
	Nación se compromete a no realizar detracciones a la masa coparticipable, con destino a la Anses, a las provincias que obtengan sentencias favorables en la CSJN	Municipios: Adecuación de tasas municipales a una prestación efectiva del servicios y base imponible razonable. Bases públicas de información
	Nación se compromete a no crear nuevos impuestos nacionales sobre el patrimonio ni incrementar las alícuotas del IBP	
Consenso Fiscal 2018	Se propone derogar determinados beneficios fiscales en el IG	Se pospone por un año calendario el cronograma de reducción de alícuotas establecido, en el Consenso Fiscal 2017, para el Impuesto de Sellos
	Se deja sin efecto la obligación del Consenso Fiscal 2017 para no incrementar las alícuotas del IBP	

PACTO	Financiamiento	Coparticipación
Pacto Fiscal I	Garantizó a las provincias un ingreso mensual mínimo coparticipable de \$ 725.000.000 hasta el 31/12/1993.	x
Pacto Fiscal II	Eleva la garantía de 725.000.000 del Pacto I a \$740/800.000.000, dependiendo de la recaudación	x
Compromiso Federal	Mantener el esquema de coparticipación hasta la sanción de una nueva Ley	Sanción de una nueva Ley dentro del año 2000
	Establece sumas fijas de coparticipación durante los años 2000 y 2001.	
	Nación se compromete a prorrogar los vencimientos de las deudas de las provincias y los déficit de sus cajas previsionales no transferidas, las cuales deben armonizarse con las pautas que fija Nación. A la par, las provincias deben armonizar sus regímenes tributarios	
Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal	Nación asistirá financieramente a las provincias que se comprometan a equilibrar sus finanzas. También se compromete a incrementar la asignación presupuestaria destinada a programas sociales y de empleo	Las partes se comprometen a dar estado parlamentario en 2001 a una nueva ley de coparticipación. Si ello no ocurre al 31/12/2003 la Nación enviará un proyecto de Ley al Senado
Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos	Deja sin efecto las garantías establecidas con anterioridad sobre los niveles a transferir a las provincias en concepto de coparticipación	Coparticipa el 30% del Impuesto al Cheque
	Se propone Refinanciar deudas y auxiliar a las provincias en tanto éstas equilibren sus presupuestos.	Se propone impulsar una ley de coparticipación antes del 31/12/02
Acuerdo para el Nuevo Federalismo	Nación podrá asignar préstamos de libre disponibilidad a las provincias, cancelables a los 4 años,	x
Consenso Fiscal 2017	Compensación a las provincias por la eliminación de la afectación específica del IG	Obligación de impulsar una nueva ley de coparticipación (a cumplir antes de 31/12/2019)
	Emitir un bono a 11 años para las provincias (se excluye a Buenos Aires) y CABA	Afecta el 100% del Impuesto al Cheque con destino a Anses
	Compensar a Buenos Aires por la eliminación de la afectación específica del IG	Se propone modificar el porcentaje de coparticipación de CABA a los efectos de mantener la igualdad con el resto de las jurisdicciones fruto de la derogación de la afectación específica del IG y el incremento de la asignación del impuesto al cheque.
		Las provincias se comprometen a desistir de los procesos judiciales por temas relativos a la coparticipación y afectaciones específicas
Consenso Fiscal 2018	x	x



OPC

OFICINA DE PRESUPUESTO
DEL CONGRESO

HIPÓLITO YRIGOYEN 1628, PISO 10 (C1089AAF) CABA, ARGENTINA.

T. 5411 4381 0682 / CONTACTO@OPC.GOB.AR

www.opc.gob.ar