

FEDERALISMO FISCAL

El sistema federal y la coordinación fiscal

Julián Lopardo

19 de septiembre de 2019

Capítulo I - El sistema federal y la coordinación fiscal

El sistema federal¹ implica la coexistencia de autoridades políticas de diferentes niveles² cuyas facultades e inter-relaciones se ordenan según el diseño institucional y la estructura de coordinación o subordinación que se adopte en cada una de las diversas materias del gobierno³.

Algunas razones por las cuales los Estados locales deciden conformar una federación y ceder soberanía, son: la reducción de los costos y maximización de los beneficios del intercambio inter-jurisdiccional, la economía de escala en la provisión de servicios gubernamentales, la reducción de las distorsiones monopolísticas del gobierno⁴ y la implementación de políticas redistributivas⁵.

Tal diseño implica una forma de división del poder con la finalidad de promover la eficiencia en el gobierno y evitar las disfuncionalidades de aplicar una lógica unitaria y centralista a una sociedad compleja, diversa y extendida en el territorio. Permite la utilización de diferentes métodos gubernamentales que se adapten a las condiciones locales y las preferencias de sus habitantes⁶. Según Jaques Delors, “(s)ólo una sociedad descentralizada puede encontrar los mecanismos de ajustes a sus tensiones en los niveles adecuados y evitar que el más pequeño conflicto se vuelva drama nacional”⁷.

¹ Antonio M. HERNÁNDEZ (“Los sistemas políticos federales”, en “Derecho público provincial”, Antonio María Hernández Coordinador, 1ª Edición, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2008, pp. 24, nota 3, 25 y 26) indica que la etimología de la palabra deriva del latín *foedus*, que significa “tratado, pacto, convención o alianza”. De allí se extrae el verbo *foedero* (unirse en un pacto) y el sustantivo *foederatio* (federación). Refiriéndose al proceso iniciado en los E.E.U.U. a finales del siglo XVIII, enseña que: “(l)a denominación de federalismo hacía referencia a la nueva forma de gobierno y de Estado creada, que Alexander Hamilton definió como ‘una asociación de uno o más Estados en un único Estado, en el cual la autoridad de la Unión se extiende a todos los ciudadanos’. Paralelamente, se comenzó a utilizar la palabra confederación para designar la antigua forma de organización, que hacía referencia a la liga de los estados, según lo dispuesto por los artículos de la Confederación de 1778”. Considera que “...es correcto referirnos a los federalismos, ya que es muy difícil definir un modelo general, pues cada federalismo tiene particularidades distintivas (históricas, geográficas, culturales, económicas, jurídicas y políticas)”.

² Pedro J. FRÍAS (“Federalismo como sistema” en “Derecho público provincial”, Antonio María Hernández Coordinador, 1ª Edición, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2008, p. 130) señaló que: “...es un sistema social (...) No hay subordinación de las provincias al gobierno federal, pero éste tiene la misión augusta de asegurar la convergencia de todos al bien común que de alguna manera se expresa en la Constitución. El producto del sistema es una gradualidad de autonomía y participación...”. Antonio HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 30) considera que: “...es una forma de Estado compleja que comporta la coexistencia de diversos órdenes gubernamentales en un mismo territorio y que además tiene entre sus objetivos asegurar la unión de lo diverso...”. Juan V. SOLÁ (“Constitución y economía”, 1ª ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, p. 555) lo describe como “...el arreglo bajo el cual un grupo de Estados igualmente soberanos se combinan para formar una unión, en la cual ellos ceden alguna soberanía a un gobierno central, pero retienen alguna soberanía también”.

³ Marcelo LEIRAS (“Las contradicciones aparentes del federalismo argentino y sus consecuencias políticas y sociales” en “¿cuánto importan las instituciones?: Gobierno, Estado y actores en la política argentina”, Compilador ACUÑA, Carlos H., 1ª ed., Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2013, pp. 212 y 215) entiende que: “Una federación está ‘políticamente descentralizada’ cuando: a) la dimensión territorial es especialmente relevante para la formación de mayorías legislativas y coaliciones políticas en la escala nacional, y b) los gobiernos territoriales están autorizados para ejercer completamente o compartir con el nivel central funciones de gobierno numerosas y políticamente salientes”. Abunda manifestando que “...los niveles de gobierno comparten responsabilidades y atribuciones, (...) no es conveniente pensar las federaciones como sistemas de división tajante de funciones entre niveles de gobierno y (...) no es razonable aspirar a federaciones donde no exista influencia recíproca entre el gobierno central y los gobiernos provinciales”.

⁴ Juan V. SOLÁ (*op. cit.*, pp. 562-563) introduce el elemento de competencia, según el cual los ciudadanos votan con los pies cambiando su Estado de residencia en la búsqueda de mayores incentivos fiscales. Sin perjuicio que dicha relocalización tiene un costo de transacción, resulta más probable su concreción a nivel local que a nivel nacional.

⁵ Cfr. *Ibidem.*, pp. 557-564.

⁶ Cfr. *Ibidem.*, p. 553.

⁷ Citado por Pedro J. FRÍAS; *op. cit.*, p. 126.

Entre las características esenciales de un Estado federal, pueden mencionarse: la división del poder entre dos o más órdenes de gobierno; la existencia de una Constitución de cuya reforma participan los entes que conforman la federación; la autonomía de los distintos niveles gubernamentales y la distribución constitucional de competencias; la participación de los miembros en los órganos de gobierno federales; la existencia de un ente dirimente de los conflictos intra-federación que asegure la supremacía constitucional; y la regulación de procesos e instituciones que faciliten la colaboración intergubernamental⁸.

Conformada la federación, debe determinarse la asignación óptima de funciones para maximizar los beneficios sociales y minimizar los costos. De tal distribución resulta la estructura vertical del gasto público⁹. Repartidas las funciones –y gastos correlativos- es necesario resolver la distribución de recursos para su financiamiento. Es decir, coordinar el ejercicio de la potestad tributaria.

Si el nivel de ingresos sub-nacionales no se corresponde con sus gastos -superávit o déficit fiscal-, esto se compensa mediante transferencias intergubernamentales verticales u horizontales. Una mirada clásica se enfocará en lograr la mejor distribución posible de potestades y tareas entre los distintos niveles gubernamentales -tanto en lo que hace a los recursos, como a los gastos-; mientras que una perspectiva contemporánea incorporará los conceptos de igualdad, equidad, redistribución, estabilización y desarrollo¹⁰.

Centralización o descentralización, esa es la cuestión

La coordinación entre niveles de gobierno para su financiamiento –vertical– constituye una materia relevante, compleja y entrecruzada por disputas de poder. Conforme el grado de descentralización que se adopte, los gobiernos locales pueden retener las potestades de legislar tributos, recaudar recursos y administrar el gasto, o bien delegar -parcial o totalmente- dichas responsabilidades en el gobierno federal¹¹. Esto abre una gama de variantes con diferente impacto sobre su autonomía.

⁸ Cfr. HERNÁNDEZ, Antonio M.; *op. cit.*, p.p. 38-39.

⁹ Héctor V. VILLEGAS (*“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*, 9ª ed., Astrea. Buenos Aires, 2009, pp. 39-41) define a los gastos públicos como las “...erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de ley, para cumplir con la satisfacción de necesidades públicas”. Luego abunda sobre la evolución del concepto, expresando que significa un factor de redistribución del ingreso y del patrimonio nacional, de estabilización económica y de incremento de la renta. Dino JARACH (*“Finanzas públicas y derecho tributario”*, 3ª Ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p 171) entiende que “...constituyen las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes o servicios”. Según la CEPAL, en la Argentina le corresponde a la Nación el 54% del gasto público y a las provincias el 38%. No obstante, destaca la responsabilidad local asumida tras los procesos descentralizadores de los servicios (años 1978 y 1992), considerando que en 1961 la participación provincial en el consolidado equivalía al 25% (Cfr. MARTIRENE, Roberto A.; *“Coordinación de funciones y recursos entre la nación y las provincias en un ambiente de modernización de las gestiones públicas en la Argentina”*, CEPAL, 2013).

¹⁰ Cfr. JARACH, Dino; *op. cit.*, p. 133.

¹¹ Utilizaremos al referirnos al nivel nacional de gobierno, las expresiones: *central* o *federal*, por considerar técnicamente correcto diferenciarlos de esa manera de los gobiernos subnacionales. Recuerda Pablo María GARAT (*op. cit.*, p. 28) que, a partir de la sanción de la Ley Nº 23.548, “...se consolida el término ‘Nación’ para referirse al ‘Gobierno Federal’ desnaturalizando el lenguaje jurídico en general –y constitucional en particular- que expresamente reserva dicha denominación solamente para la ‘formación y sanción de las leyes’ (art. 35, CN). A partir de 1994 dicha equivocidad se

La tendencia a la descentralización favorece la autonomía, pero impide equilibrar asimetrías regionales. Esto puede agravarse por la competencia entre gobiernos para el otorgamiento de beneficios fiscales con objetivos promocionales que impacten negativamente en el ejercicio de sus funciones por la merma de los fondos que garanticen su financiamiento (fenómeno conocido como *carrera hacia el fondo*¹²).

Por el contrario, el excesivo centralismo —con alto desequilibrio vertical— limita la autonomía política sub-nacional y la *correspondencia fiscal* asociada al esfuerzo requerido para el financiamiento de las decisiones de gasto¹³. Esto deteriora la responsabilidad política de los gobernantes locales al eliminar la valoración positiva de la disciplina fiscal, debilitando los índices de calidad democrática¹⁴.

A la dicotomía entre centralización y descentralización, se agrega la observada entre el objetivo de cobertura de gastos de cada nivel gubernamental y el de sostenimiento de la estabilidad general. También subyace la contradicción entre promover determinadas regiones a costa del esfuerzo de otras, o dar a cada uno en la medida de su aporte. Existe una evidente tensión entre la autonomía y la racionalidad económica orientada a un desarrollo territorial equilibrado, cuya administración requiere de cierta unidad y planificación central¹⁵.

consagra en la redacción del artículo 75, inciso 2 (...) como si la 'Nación' fuere algo distinto de la reunión de todas las provincias por voluntad de ellas mismas para 'constituir la unión nacional' (Preámbulo de la Constitución Nacional)".

¹² Cfr. SOLÁ, Juan V.; *op. cit.*, p. 566. Señala Oscar CETRÁNGOLO ("*Política y economía de la política fiscal*" en "*Dilemas del Estado argentino: política exterior, económica y de infraestructura del siglo XXI*", Compilador ACUÑA, Carlos H., 1ª ed., Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2014, p. 129) que: "Si bien existe un acuerdo teórico sobre la necesidad de que haya cierta simetría entre las responsabilidades de gasto y las potestades tributarias, en la práctica son pocos los impuestos que pueden ser descentralizados sin una importante pérdida de eficiencia y equidad (...) El desarrollo desigual entre las regiones se traduce en diferentes bases impositivas (...) y diferentes capacidades (...) de gobierno. La dependencia extrema de los recursos de origen nacional por parte de las jurisdicciones de menor desarrollo relativo no está motivada por la poca vocación de grabar (SIC) sus bases tributarias, sino por la inexistencia de dichas bases".

¹³ Según Alberto PORTO ("*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal*", 1ª ed., EDULP, La Plata 2004, p. 48) la correspondencia fiscal es perfecta cuando la jurisdicción que provee un bien público incluye exactamente al conjunto de individuos que lo consumen y financian. En una situación de *first best* donde cada nivel gubernamental tenga un óptimo conocimiento de las preferencias de sus ciudadanos, se proveerá el nivel *paretiano* eficiente de bienes. El cociente obtenido entre los recursos propios de cada provincia y su nivel de gasto (correspondencia fiscal media), indicará el grado de apartamiento del principio de correspondencia perfecta. Señala que debe distinguirse la correspondencia fiscal media, respecto de la marginal, que se vincula con la plena consciencia del electorado local de que cada incremento del gasto implica pagar su equivalente en impuestos (costo total en el margen). La ausencia de correspondencia media deriva en el fenómeno de *ilusión fiscal*.

¹⁴ Una investigación realizada por Carlos GERVASONI ("*Una teoría rentística de los regímenes subnacionales: federalismo fiscal, democracia y autoritarismo en las provincias argentinas*" en "*Desarrollo económico—revista de ciencias sociales*", Buenos Aires, vol. 50, Nº 200, enero-marzo 2011, pp. 579-610) sobre el impacto negativo de las reglas del federalismo fiscal argentino en los índices de democracia provincial, parte de la premisa de que la medida en que los ciudadanos disfrutaban de las libertades y los derechos políticos también está condicionada por las fronteras subnacionales. Ensayo una interpretación rentística de ciertos tipos de federalismo fiscal, poniendo a prueba su tesis mediante evidencia cuantitativa proveniente de la democracia federal argentina. Propone que las diferencias detectadas a nivel subnacional pueden explicarse por el origen y magnitud de los recursos provinciales. Donde disfrutaban de abundantes subsidios federales y existe un vínculo impositivo débil con los ciudadanos locales, se detectan bajos niveles de democracia. El tamaño relativo de las transferencias federales es particularmente grande para las provincias menos pobladas o desarrolladas, pero favorecidas por las reglas de distribución. Así, el *rentismo* no está determinado por la abundancia de recursos naturales (caso de los Estados petroleros), sino que es políticamente creado por las reglas de federalismo fiscal. La redistribución desde las provincias *ricas* hacia las *pobres* o pequeñas, vuelve a los gobiernos de éstas últimas relativamente *más ricos* frente a sus sociedades y, por ello, independientes de sus propios votantes. De ello, derivan regímenes menos democráticos porque sus gobernantes abusan de su privilegiada situación fiscal para restringir la competencia política y debilitar las limitaciones institucionales a su poder.

¹⁵ Cfr. JARACH, Dino; *op. cit.*, p. 139.

No puede establecerse, *a priori*, una solución adecuada y objetiva al conflicto. La ecuación se resuelve mediante el ejercicio político, priorizando determinadas finalidades por sobre otras, según el equilibrio de fuerzas imperante¹⁶. La disputa será siempre determinada por los factores históricos y sociales que dan origen a diversas coaliciones de poder al interior de cada federación¹⁷.

Desde un enfoque normativo se enuncian una serie de proposiciones tendientes a ordenar los sistemas de coordinación de potestades. La intervención del Estado en la economía, cuyo objetivo sería el bienestar, se intenta ordenar a partir de pautas de eficiencia para la provisión de bienes y de equidad en su distribución¹⁸. El régimen multinivel complejiza las reglas para cumplir con los objetivos comunes, debido a los conflictos e inconsistencias entre gobiernos que tienen jurisdicción sobre un mismo sujeto. Dicha problemática podría superarse mediante una estructura federal óptima y simplificada.

Así, se establece como principio que los bienes públicos que tengan un beneficio acotado a determinado ámbito territorial deben ser provistos por los gobiernos locales, ya que la cantidad que se considere eficiente variará según las preferencias de los habitantes allí asentados. Se reservan al gobierno federal las funciones que beneficien a toda la comunidad nacional o que puedan generar disfuncionalidades en caso de aplicarse localmente¹⁹. En tal sentido, la asignación del gasto público debería vincularse con los gobiernos sub-nacionales para reflejar en forma óptima las elecciones de los votantes²⁰, mientras que las funciones de distribución y estabilización requieren de políticas centralizadas por su estrecha relación con variables macroeconómicas federales²¹ y para no frustrar los objetivos redistributivos.

En cuanto al establecimiento de tributos, se considera que los impuestos progresivos deben centralizarse para evitar migraciones internas de los sujetos con mayor capacidad contributiva²². Por

¹⁶ Sin perjuicio del grado de subjetividad que esto implica, aclara Dino JARACH (*Ibidem*, pp. 138 y 139) que si "...se pretende modificar, cuantitativamente, el monto total de ingresos que corresponden a un determinado nivel (...), en desmedro o en beneficio de otro (...), el proceso racional para lograr ese fin debe consistir en una evaluación –también cuantitativa– de los cometidos que se asignan a los dos niveles. Si ello no se hace, las modificaciones conducen, necesariamente, a un desequilibrio (...) que deberá ser compensado mediante ajustes ulteriores”.

¹⁷ Señala Juan V. SOLÁ (*op. cit.*, p. 556) que para establecer la distribución apropiada de facultades entre los Estados parte y el gobierno federal “...debe tenerse en cuenta que en la medida en que los factores que explican esta división cambian, la asignación de responsabilidades gubernamentales debe cambiar también (...) Esto sugiere que aun en una federación definida idealmente la relación entre el gobierno central y los gobiernos de los estados parte no puede ser fijada de manera inmutable (...) Precisamente estos mismo factores reales deberán explicar las diferencias entre las federaciones”.

¹⁸ Cfr. PORTO Alberto; *op. cit.*, p. 45.

¹⁹ Como bienes que benefician a toda la comunidad, podemos mencionar: la estabilización macroeconómica, la defensa nacional o las relaciones diplomáticas. En otros casos, el ámbito territorial de beneficio es acotado, tales como los espacios públicos o el alumbrado público (Cfr. PORTO, Alberto; *op. cit.*, pp. 52-53).

²⁰ Horacio L. PIFFANO (“*Notas sobre federalismo fiscal – Enfoques positivos y normativos*”, La Plata, UNLP/PrEBI/SeDiCI, 2005, p. 31) hace una salvedad respecto de aquellos servicios con derrames interregionales de beneficios o costos (externalidades) que afectan a más de un gobierno local.

²¹ Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 125) señala que la potestad federal para crear derechos de importación y exportación, con el correlativo impedimento para fijar aduanas interiores (art. 75, inc. 1 y 9 y 126 de la CN) y emitir moneda (arts. 75, inc. 6, 11 y 126 de la CN), resultan fundamentales para la unión nacional. Así “...lo muestran las situaciones en las cuales alguna de aquellas unidades se fractura, tal como ha sucedido, en los últimos momentos del régimen de convertibilidad, con la emisión de títulos provinciales que actuaban, en los hechos, como monedas locales (...), la pluralidad de monedas provinciales implicó una erosión simbólica de la nacionalidad y generó el sentimiento, muy alejado de la idea de autonomía, de que cada provincia estaba librada a su suerte”.

²² En lo que respecta a la teoría normativa, seguiremos el conjunto de principios postulados por MUSGRAVE R. a saber: 1) Los impuestos progresivos con fines redistributivos deben estar centralizados; 2) debe evitarse en lo posible la imposición

idéntica razón, las bases tributarias móviles deben gravarse a nivel federal, así como los impuestos al consumo, limitándose el *turismo tributario* en la búsqueda de menores alícuotas²³. El gobierno central debe regular también los impuestos que recaigan sobre bases asimétricamente distribuidas en el territorio (V.gr. recursos naturales), para compensar las desigualdades geográficas dentro de la federación. Por el contrario, los tributos que afecten bases tributarias *inmóviles* (V.gr. impuesto inmobiliario) es conveniente descentralizarlos.²⁴

En cuanto a la función de recaudación, por un criterio de racionalidad de escalas y simplificación de la relación con el contribuyente, se recomienda su centralización.

Esta mirada normativa conlleva una tendencia a la centralización de potestades tributarias y a la descentralización del gasto público, que deriva en un modelo de administración federal superavitaria coexistente con gobiernos locales deficitarios. De allí que sea necesario diseñar un esquema compensador -mediante transferencias verticales-, y una eficiente coordinación de metas y objetivos. El riesgo es que los desbalances verticales debiliten excesivamente la correspondencia fiscal por distorsionar la percepción de los ciudadanos sobre la responsabilidad de los funcionarios locales²⁵.

Sin perjuicio de la coherencia de sus postulados, el enfoque normativo resulta -en los hechos- insuficiente como marco explicativo de la realidad, observándose una evidente incidencia de las decisiones políticas dentro del sistema democrático federal que demuestra que los regímenes de transferencias no responden -únicamente- a los mandatos constitucionales, la racionalidad jurídica y las reglas de la economía.

El enfoque positivo -asociado al *public choice*²⁶-, parte de considerar que el ejercicio de las funciones gubernamentales no necesariamente obedece a la distribución óptima -de maximización del beneficio

sobre bases móviles en el nivel local; 3) debe mantenerse en cabeza del gobierno federal la potestad de imposición sobre bases tributarias asimétricamente distribuidas a lo largo del territorio nacional; 4) los gobiernos locales deben apelar principalmente al establecimiento de tributos sobre la base del beneficio; 5) debe evitarse la *exportación* de cargas tributarias a otras jurisdicciones para frenar el sobredimensionamiento del gasto público local; 6) es recomendable la centralización de la percepción y fiscalización de impuestos por economías de escala y simplificación de la relación con los contribuyentes (Cfr. PIFFANO, Horacio L.; *op. cit.*, pp. 32 y 33).

²³ Cfr. PIFFANO, Horacio L.; *op. cit.*, p. 63. Alberto PORTO (*op. cit.*, p. 56) detalla que el principio general puede modificarse según que los tributos se diseñen sobre la base del beneficio o de la capacidad de pago. Así, los gobiernos subnacionales podrán establecer impuestos sobre bases móviles si responden al principio del beneficio.

²⁴ Aclara Horacio L. PIFFANO (*op. cit.*, p. 31) que la literatura suele referirse al nivel municipal de gobierno, mientras que las recomendaciones se relajan cuando se trata de niveles provinciales, debido a su mayor margen de maniobra -por su extensión geográfica-, que viabiliza el establecimiento de impuestos a las ventas y los ingresos de las personas físicas.

²⁵ Alberto PORTO (*op. cit.*, p. 62) se preocupa por "... la anomalía bautizada como *flypaper effect*, que consiste en que los gobiernos gastan más si reciben una transferencia del nivel superior de gobierno, que si lo que aumenta es el nivel de ingreso de la comunidad (...) significa que los representantes de la comunidad no cumplen con los deseos de los ciudadanos, al menos en materia presupuestaria. El *flypaper effect* se presenta como una evidencia de comportamientos *leviatánicos* en el sector público local".

²⁶ Juan V. SOLÁ (*op. cit.*, pp. 24, 151 y 153) define al *public choice* como "...el estudio económico del proceso de adopción de decisiones en un contexto ajeno al mercado (que) se ocupa del análisis de las burocracias, legislaturas y la organización del Estado estudiándola dentro del concepto del homo economicus, es decir donde los individuos maximizan la utilidad. Parten del proceso de decisión individual y analizan el proceso político a través de un paradigma complejo de intercambios". Para ello se utilizan "...modelos económicos de comportamiento racional para explicar actividades de las instituciones políticas, incluyendo las normas sobre el comportamiento de las mayorías y de los representantes y funcionarios en el gobierno". El *public choice* rechaza que los funcionarios públicos y legisladores actúen necesariamente guiados por el bien común o el interés público, indagando sobre los motivos por los cuales los individuos constituyen y se someten a un gobierno para concluir que se consiente dicha pérdida de libertad cuando hay una maximización de la utilidad.

social-, sino que se orienta por diversas motivaciones, individuales o sectoriales, de los decisores políticos. Como remedio, postula una descentralización tributaria correlacionada con la delegación de las funciones, pues considera disfuncional la separación de ambos aspectos. La descentralización expresaría mejor las preferencias de los ciudadanos -por su mayor cercanía con los políticos-, eliminando los sesgos centralistas que ignoran las particularidades regionales.

La competencia entre jurisdicciones (vista negativamente desde una mirada normativa) incentivaría el progreso general mediante la emulación de prácticas exitosas, reduciendo la ineficiencia del gasto local que suele derivar del reparto de un fondo común²⁷. Su trasfondo es el principio de *correspondencia fiscal*, ya que toda decisión de gasto requiere solicitar a los ciudadanos (votantes) el pago de impuestos para su financiamiento. Ello derivaría en una mayor disciplina fiscal y en una mejor performance gubernamental local.

La base del razonamiento -y, quizás, su punto débil- es la libertad de elección de los ciudadanos como condición necesaria para lograr una provisión óptima de bienes públicos²⁸. De acuerdo con esta perspectiva, mediante las decisiones de localización de los individuos -que *votarían con los pies*- se conformarán comunidades homogéneas en sus preferencias, representadas por autoridades locales que ejercen la potestad tributaria descentralizada restringiendo la vocación expansiva de los gobiernos centrales. La movilidad de las personas sustituiría a la función constitucional restrictiva del poder tributario, ya que los Estados locales deben auto-limitarse y ofrecer incentivos fiscales para no perder su base tributaria²⁹. Tal perspectiva omite las dificultades y los costos que implica para cualquier ciudadano su relocalización territorial, que es mucho menor, en términos relativos, para grandes capitales empresarios cuyas estructuras les permiten absorber el impacto de mejor manera.

Las dificultades del enfoque positivo como guía para la organización gubernamental se evidencian en mayor medida en casos de graves asimetrías regionales que requieren de estrategias redistributivas para el crecimiento equilibrado con igualdad de oportunidades para todos los habitantes. Además, ante la ausencia de una adecuada coordinación fiscal, la presión tributaria de diferentes niveles gubernamentales sobre bases concurrentes puede provocar un efecto *depredatorio* sobre la economía. Por ello, resulta necesario el consenso para el ejercicio de tales potestades, definiendo su alcance y alícuotas no confiscatorias.

²⁷ Se conoce como el problema del *common pool*, que alude a las actitudes individuales de los agentes involucrados en el reparto tendientes a sobredimensionar la demanda de un bien cuando es financiado por todo el grupo (Cfr. PIFFANO, Horacio L.; *op. cit.*, p. 66).

²⁸ Juan V. SOLÁ (*op. cit.*, pp. 66-67) explica que la relación marginal de sustitución de bienes públicos por privados "...indica qué cantidad del bien privado está dispuesto a renunciar cada individuo para obtener una unidad más del bien público (mientras que la relación marginal de transformación) indica qué cantidad del bien privado debe renunciarse para obtener una unidad más del bien público. La eficiencia exige que la cantidad total que están dispuestos a renunciar los individuos, es decir, la suma total de todas las relaciones marginales de sustitución, sea igual a la cantidad a la que tiene que renunciar, es decir, a la relación marginal de transformación". El óptimo se da cuando: "...la suma de las relaciones marginales de sustitución de todas las personas es igual a la relación marginal de transformación". Entiende que cabe preguntarse cuánto demandarían del bien público si debieran pagarlo, pues la "...la cantidad adicional que paga una persona por cada unidad adicional del bien público es su precio en impuestos".

²⁹ Sostiene Juan V. SOLÁ (*Ibidem*, p. 26) que "...para obtener la prosperidad, la Constitución debe proveer un marco jurídico para asignar los recursos en forma eficiente en los bienes públicos y en los bienes privados. El marco legal incluye mercados competitivos para los bienes privados y políticas competitivas para los bienes públicos. La organización de competencia política para dar a los ciudadanos las normas y los bienes públicos que desean es una tarea que debe cumplir la Constitución".

Juan V. SOLÁ señala que: “La economía normativa se ocupa de establecer reglas con relación a una política imaginada (...) y averigua cuál programa puede cumplir mejor ese objetivo deseado. La Economía positiva describe simplemente los efectos de un programa sin evaluar si se han cumplido o no los objetivos que se pretendían (...) Ambos enfoques (...) son complementarios para analizar las actividades que debe realizar la administración o el gobierno porque es necesario saber qué consecuencias puede tener cada una de las políticas escogidas”³⁰.

La coordinación tributaria

Existen determinados bienes y servicios que los Estados deben ocuparse de proveer por su carácter antieconómico pero indispensable para la vida social. Algunos de ellos no son excluyentes, permitiendo su uso a cualquier ciudadano aunque actúe como *free rider*³¹. Por ello, todos los habitantes de un Estado disfrutan de estos bienes públicos *puros*³². Cuanto más puro sea el bien, más elevado será el nivel estatal que deba proveerlo, al no poder evitarse su goce por quienes no aporten para su obtención³³.

La necesidad de financiar tales bienes legitima la potestad tributaria³⁴. Dicho poder de imposición también incorpora un elemento teleológico vinculado con la obligación estatal de proveer la infraestructura y los servicios necesarios para el desarrollo. El producto de los tributos³⁵ es el medio para su provisión.

³⁰ *Ibidem*, p. 40.

³¹ Expresión que en la literatura refiere al usuario que no realizó aporte a cambio de la provisión de un bien o servicio.

³² Explica Juan V. SOLÁ (*op. cit.*, pp. 60-61) que ciertos bienes no son suministrados por el mercado y deben ser procurados por el Estado, dando origen a la clasificación de bienes públicos entre *puros e impuros*. Los primeros no implican costo marginal -ya que no requiere de un esfuerzo adicional que una persona más disfrute de sus ventajas- y es imposible evitar su uso (V.gr. las relaciones exteriores o la defensa). Los segundos no revisten tales características (V.gr. autopistas, educación, salud, etc).

³³ Por el contrario, en el caso de los bienes públicos *congestionables* (V.gr. Un parque público), donde la información sobre la utilización de su uso es vital para su gestión, un gobierno local puede ser más eficiente en su provisión. Se trata en definitiva de analizar las externalidades que provoca el uso de los bienes públicos. La regla para la asignación de competencia sobre ellos es ponerla en cabeza de la menor unidad de gobierno que pueda internalizar los efectos de su ejercicio (*Ibidem*, pp. 572- 573).

³⁴ Héctor V. VILLEGAS (*op. cit.*, pp. 287 y 288) enseña que de la soberanía emana –entre otros- el poder tributario, que define como “...la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía”. Del poder tributario deriva la potestad tributaria, a la cual define como “...la facultad estatal de crear, modificar o suprimir tributos”. Pablo María GARAT (*op. cit.*, pp. 38-40), señala que “...el poder de imposición comprende las atribuciones para crear, modificar, sustituir, eliminar, eximir, asignar y administrar los recursos tributarios (...) respetando el principio de legalidad (...) es parte del poder de ‘imperium’ del gobierno a todos los niveles”.

³⁵ Por razones expositivas, dada la estrecha relación de género/especie entre ambos conceptos, utilizaremos los términos *tributo e impuesto* como sinónimos. Sin perjuicio de ello, cabe aclarar que puede definirse al tributo como “...toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”. Dentro del género tributo, la especie impuesto abarca a los tributos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hecho de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta (VILLEGAS, Héctor V., *op. cit.*, pp. 151 y 158).

No es novedoso decir que la percepción y distribución de recursos constituye una de las bases de la autonomía³⁶, ya que los gobiernos locales sólo podrán desempeñarse eficazmente en la medida que cuenten con un presupuesto consistente³⁷. Esto se vincula con el principio de *suficiencia financiera*, según el cual los recursos de los que dispone una unidad política deben bastar para sostener los gastos ligados a las funciones que el ordenamiento jurídico le impone³⁸.

La coordinación de tales atribuciones puede adoptar diferentes diseños. Entre ellos, siguiendo su grado de descentralización y autonomía, podemos destacar: 1) *sistemas tributarios propios*: donde cada nivel estatal controla sus bases y alícuotas (es el *más federal*, por su grado de descentralización y de autonomía política local, y se observa en dos modalidades: separación de fuentes o concurrencia); 2) *alícuotas sub-nacionales adicionales*: con establecimiento de tributos a nivel federal y descentralización de alícuotas adicionales locales para mejorar la correspondencia fiscal; 3) coparticipación tributaria: concertación federal para delegar en la autoridad central el establecimiento y la recaudación de impuestos, con la consecuente distribución del fondo común (cada nivel de gobierno ejerce libremente sus decisiones de gasto)³⁹.

Partimos de considerar que el principio de correspondencia fiscal –correlación entre presión tributaria en cada nivel de gobierno y sus decisiones de gasto–, es mayor en los esquemas que tienden a la descentralización. Sin perjuicio de ello, cuando se busca atenuar los desequilibrios derivados de las asimetrías regionales, la correspondencia se limita mediante transferencias inter-gubernamentales horizontales y verticales.

En tanto no exista una absoluta descentralización y correspondencia media perfecta entre funciones (gasto) y recaudación (ingreso), se generarán niveles superavitarios o deficitarios de gobierno. Tales desequilibrios se corrigen mediante transferencias verticales⁴⁰ –características de los Estados federales⁴¹– que pueden ser: automáticas⁴² o discrecionales⁴³, según deban o no respetarse

³⁶ Antonio HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 32) define a la autonomía como la facultad de organizarse, darse sus instituciones y gobernarse.

³⁷ Señaló la CSJN que la autonomía de las provincias sería “...inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse” (CSJN, 2003, “Filcrosa”, Fallos 326:3899)

³⁸ Horacio G. CORTI (“Derecho constitucional presupuestario”, 1ª ed., Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2007, pp. 97-100) señala que el principio es “...una exigencia de coherencia, pero también de seriedad pragmática, pues otorgar una función sin los medios para ponerla en práctica no es más que una forma aparente (o ficticia) de otorgar dicha función”.

³⁹ Cfr. PIFFANO, Horacio L.; *op. cit.*, p. 30.

⁴⁰ Esto, según la teoría normativa, brinda una libertad adicional, debido a que funciones e impuestos pueden distribuirse según criterios de eficiencia económica, sin necesidad balancear los ingresos y gastos de cada nivel (Cfr. PORTO, Alberto; *op. cit.*, p. 57).

⁴¹ Señala Alberto PORTO (*Ibidem*, p. 83, nota nº 65) que las transferencias intergubernamentales “...de ningún modo son un ‘curiosum’ de la Argentina (...) en los Estados Unidos el primer antecedente de Coparticipación de Impuestos (*revenue sharing*) se remonta a 1835; en Canadá las transferencias intergubernamentales están presentes en el Acta Constitucional de 1867 (...); en Australia datan de 1899 (...) con variantes propias de cada país, existen regímenes de transferencias intergubernamentales en todos los países del mundo”. Antonio HERNÁNDEZ (“Los fallos de la CSJN sobre detracciones a la masa coparticipable y la confirmación de una jurisprudencia federalista”, Sup. Const. 2016 (abril), 20/04/2016, 44, LA LEY 2016-B, 1223, Cita Online: AR/DOC/947/2016) invita a: “...analizar el caso de la federación canadiense donde las provincias ‘pobres’ (Nova Scotia, New Brunswick, P.E.I. y Newfoundland) reciben más fondos del Gobierno Federal que las provincias ‘ricas’ (British Columbia, Alberta, Saskatchewan, Manitoba, Ontario y Quebec, en aplicación de un sistema de igualación que es un programa puramente federal. Asimismo, existen distintos impuestos en las provincias, además de producirse una clara transferencia de recursos de las Provincias más ricas: Alberta y Ontario, a las restantes”.

⁴² V.gr. aquellas regladas por regímenes legales de coparticipación.

⁴³ En forma de aportes del gobierno central a las jurisdicciones sub-nacionales. Si bien suelen ser objeto de crítica y conflictos, por la utilización de su asignación con finalidades *partidarias*, los aportes son una herramienta fundamental para la

parámetros distributivos preestablecidos; y condicionadas o no condicionadas, según esté predeterminada la aplicación de los fondos o no⁴⁴.

Los giros compensan también desequilibrios horizontales (entre los gobiernos locales), derivados de las asimetrías⁴⁵ entre sus bases tributarias y de las necesidades diferenciales que deben atender o los derechos a garantizar⁴⁶. Tales asimetrías son las que impiden la total descentralización del sistema, que conspiraría contra la igualdad de oportunidades de los ciudadanos independientemente de su decisión de radicación, obligando a nivelar parámetros de bienes públicos *per cápita* sin incrementar asimétricamente la presión tributaria.

Otra causal para las transferencias son los llamados *derrames territoriales (spillovers)*. Éstos obedecen a que un bien provisto localmente puede beneficiar también a las jurisdicciones vecinas, por lo cual el gobierno que lo financia debe ser compensado por dicha externalidad para evitar que sub-invierta en la materia por no captar todo el beneficio⁴⁷.

articulación entre autonomía y redistribución para el desarrollo regional. Correctamente aplicados, y coordinados con un sistema de distribución automático –como la coparticipación–, otorgan elasticidad a la aplicación de los recursos, permitiendo adecuar y políticas críticas para la igualdad territorial en un marco de razonable autonomía.

⁴⁴ Las transferencias condicionadas ostentan un grado máximo de centralización y discrecionalidad política del gobierno federal. Obedece a que existen áreas donde el gasto incide favorablemente fuera de las fronteras sub-nacionales (externalidad positiva) y la jurisdicción inversora no captura exclusivamente el beneficio, produciéndose una sub-asignación de fondos que se corrige mediante transferencias federales. También puede incentivarse la inversión en áreas que generen tales externalidades, acompañando con aportes federales a la inversión local. Las transferencias no condicionadas (con libre decisión del gasto local) tienden a igualar las capacidades fiscales provinciales para brindar niveles equivalentes de servicios con un esfuerzo fiscal próximo al promedio del conjunto. Jorge ÁVILA (*“Propuesta de Federalismo Fiscal”*, 2000, p. 57) señala que: “Esta clase de transferencias (se refiere aquí a las condicionadas) es común en E.E.U.U. (...), Oates advierte que (...) alcanzan niveles muy superiores a los necesarios para satisfacer las externalidades en juego”. En cuanto a las no condicionadas, refiere que revisten “...un papel importante en muchos países; por ejemplo, Australia, Alemania y Canadá. (...) la principal advertencia ahora es que mientras más grandes sean las transferencias, mayor será el peligro de socavar la disciplina fiscal en los niveles inferiores de gobierno”.

⁴⁵ Horacio PIFFANO (*op. cit.*, p. 21) destaca como rasgo distintivo de la Argentina esta asimetría entre regiones, señalando que el 56% del PBI se concentra en la PBA y la CABA. Alberto PORTO (*op. cit.*, pp. 91-92) considera que la asimetría “...puede surgir por diferente necesidad fiscal y/o por diferente capacidad fiscal. La primera (...) resulta del hecho de que no todas las provincias tienen los mismos costos de provisión de los bienes y servicios a su cargo. La segunda (...) es la diferente disponibilidad de bases tributarias (...) La capacidad fiscal y la necesidad fiscal determinan la condición fiscal de cada gobierno (...). Algunos estarán incluidos entre los que gozan de confort fiscal (...); en el otro extremo se ubican aquellas provincias con la más baja capacidad y la más alta necesidad, que están sometidas a stress fiscal (...) se requiere decidir si todas o sólo algunas de las fuentes de disparidades deberían ser compensadas, y en este último caso, si la compensación debe ser total o parcial. En tercer lugar, cuál es el tipo de compensación de disparidades que debería adoptarse, que depende del objetivo del gobierno central”.

⁴⁶ Dino JARACH (*op. cit.*, pp. 44-45) observa que las *necesidades públicas* son una categoría dinámica. “Históricamente el Estado ha ido adoptando funciones crecientes en número y en intensidad (...). El concepto de necesidades públicas proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas dominantes (...) Los factores que determinan los fines del Estado son de carácter étnico, religioso, económico, social, cultural, geográfico y evolucionan (...) son históricos (...) No hay necesidades que sean públicas por su naturaleza (...) Hay sí necesidades que el Estado (...) suele satisfacer y que en la realidad actual son asumidas como públicas...”. Horacio G. CORTI (*op. cit.*, pp. 12-15) alude a la ironía desplegada por JARACH al decir que “(c)oncebidas las necesidades públicas como la consecuencia inmediata y tautológica de la existencia de fines de la organización estatal, se hace innecesario tratar de escrutar la naturaleza y el contenido de las necesidades públicas (...) Llamamos necesidades públicas, a estas necesidades que el Estado (...) siente como consecuencia de su existencia (...) y de los fines que persigue (...) las necesidades públicas son tales porque el Estado las asume como propias y no son asumidas por el Estado por ser públicas”. Sugiere que el concepto puede ser utilizado sin escrúpulos por tratarse de una expresión vacía, debiendo abandonarse el concepto de *necesidades públicas* y avanzar con enfoques constitucionales modernos expresados en términos de derechos.

⁴⁷ Cfr. PORTO, Alberto; *op. cit.*, p. 58.

Para acotar los efectos negativos de las transferencias sobre la correspondencia fiscal es necesario establecer incentivos al esfuerzo y responsabilidad local que coexistan con las pautas redistributivas.

Como demuestra la experiencia comparada, no existe uniformidad para resolver las complejidades del sistema federal⁴⁸. Si se intenta corregir un desequilibrio vertical por la falta de correspondencia media, deberá apelarse a transferencias no condicionadas. También cuando se intenten compensar desequilibrios horizontales. Por otra parte, cuando se busque igualar oportunidades, disponibilidad y calidad de determinados bienes públicos, debería condicionarse la transferencia a dicho gasto específico. De igual forma, cuando se compensa a un gobierno local por la externalidad positiva de un bien que provee.

En la Argentina se combinan distintos modelos. A partir de la originaria separación de fuentes⁴⁹, se incorporaron progresivamente potestades concurrentes y regímenes diversos de coparticipación y

⁴⁸ Potestades tributarias y criterios de distribución son combinados de forma diversa a nivel comparado. Algunos países, de neto corte federal, se basan en sistemas impositivos de bases y alícuotas sub-nacionales, mediante separación de fuentes tributarias o de concurrencia. Canadá presenta diversos niveles de administración tributaria, coexistentes con transferencias verticales. Como particularidad, la provincia de Quebec recauda el IVA local y federal, por lo que muestra el caso de una jurisdicción local que luego transfiere al nivel federal. Situación similar se generaliza en Suiza, donde los Cantones perciben los impuestos a la renta, incluyendo los que corresponden al Gobierno central. En cuanto a la administración impositiva, dicho país presenta un régimen solapado y con escasa armonización, dentro del cual coexisten autoridades locales y federales en la materia. También en los E.E.U.U. se detecta la coexistencia de administraciones tributarias solapadas y con escasa armonización tributaria, dato coherente con el grado de autonomía que ostentan los Estados de la Unión. Esto se compensa con un esquema de colaboración entre el *Internal Revenue Service* (IRS) federal y las administraciones tributarias estatales, ejecutado mediante auditorías compartidas e intercambio confidencial de información tributaria. Otros Estados aplican mecanismos de participación o coparticipación de impuestos, centralizando las potestades tributarias en el Gobierno federal, para luego distribuir el producto. Tal es el caso de Australia, que exhibe una administración tributaria legislada y organizada por el nivel central, complementada por un régimen de coparticipación con los estados sub-nacionales. Dicho sistema ostenta un fuerte grado de armonización tributaria. Alemania centraliza la mayor parte de la legislación impositiva - aunque descentraliza algunos de los tributos estableciendo límites a sus alícuotas mediante sistemas de coparticipación-, pero descentraliza su recaudación (V.gr. el IVA). En dicho marco, con el objetivo de superar las asimetrías regionales se estableció un sistema de transferencias de nivelación entre los Estados sub-nacionales (*Länder*), con una fuerte armonización tributaria. Observa Horacio PIFFANO (*op. cit.*, p. 62) que: “La elección del esquema (...) dependerá del peso que se asigne a los argumentos de eficiencia y equidad, junto con otros objetivos de política, los que varían según sea el enfoque empleado en el análisis y las circunstancias sociopolíticas de cada país (...) pasar de un sistema de recursos subnacionales propios y/o con atribuciones para establecer alícuotas propias (...), a una segunda alternativa de legislación y administración centralizada con reparto devolutivo (“tax sharing”) o redistributivo (“revenue sharing”) del producido (...); y, finalmente, la de las transferencias o aportes centrales (...), indicará la tendencia a definir un federalismo más débil”.

⁴⁹ Sistema que reconoce potestades tributarias, exclusivas y diferenciadas, para cada nivel de gobierno. Es el máximo nivel de descentralización, ya que los gobiernos sub-nacionales tienen plenas facultades sobre sus bases. Por el contrario, la concurrencia de fuentes implica la existencia de potestades compartidas que, si bien reconoce un nivel de descentralización, requiere de una coordinación y armonización mayor para evitar la depredación tributaria.

transferencias, condicionadas y de libre disponibilidad⁵⁰. La reforma constitucional de año 1994 reguló el actual sistema mixto⁵¹.

Los criterios de distribución de recursos fiscales

Simplificando la cuestión -por la extensión de este trabajo- podemos afirmar que dos criterios básicos guían la distribución de fondos dentro de las federaciones.

El *criterio devolutivo* se correlaciona con una correspondencia estricta e implica -en forma pura- que la masa común deba prorratearse devolviendo a cada gobierno un monto proporcional a su incidencia en la recaudación global (descontada la porción del gobierno federal). Así, la suma asignada a cada jurisdicción será correlativa a los ingresos registrados allí como expresión de su capacidad contributiva⁵².

Por otro lado, el *criterio redistributivo* tiende a una mayor equidad fiscal territorial⁵³, apuntando a resolver los desequilibrios mediante transferencias proporcionalmente mayores para las jurisdicciones con una brecha de desarrollo negativa⁵⁴. La necesidad de una estrategia redistributiva atiende a la garantía de la igualdad en países regionalmente heterogéneos, equilibrando la inversión pública en todo el territorio.

Los métodos de asignación de recursos tributarios, dentro de un esquema de reparto de fondo común, pueden variar entre⁵⁵:

a) *Sumas Fijas*: método por el cual se asigna a cada gobierno sub-nacional determinada cantidad -establecida mediante acuerdo previo-, que no se corresponde con el aporte proporcional de los contribuyentes allí radicados. También debe acordarse la distribución del excedente sobre dichas

⁵⁰ Dino JARACH (*op. cit.*, p. 142) observa que el sistema *puro* de separación de fuentes podía ser racional para el Estado gendarme del siglo XIX (pocas y delimitadas funciones con bajo de gastos), pero se torna incongruente ante la ampliación y desarrollo estatal. Pablo María GARAT (*op. cit.*, p. 28) relata que "...entre 1853 y 1891, hay un primer período de clara separación de fuentes que se modifica cuando, por la crisis económica de 1890/1891, el Gobierno Federal establece impuestos internos en todo el territorio nacional. Se manifiesta a partir de allí un predominio del sistema de concurrencia de fuentes 'de hecho' hasta la crisis mundial del 29/30 que lleva al Gobierno Federal a apropiarse de fuentes invocando el 67 inc. 2 de la Constitución nacional (...) consolidándose un proceso creciente de centralización".

⁵¹ Se mantuvo parcialmente la separación de fuentes (arts. 4º y 75, inc. 2), otorgando rango constitucional a la coparticipación para la coordinación de las potestades concurrentes y la distribución de los recursos por contribuciones nacionales directas e indirectas (Cfr. VILLEGAS, Héctor V.; *op. cit.*, p. 289).

⁵² Ejemplos de *prorratadores* devolutivos serían: a) la recaudación del impuesto a distribuir dentro de la jurisdicción; b) el nivel de gastos provinciales o; c) los recursos provinciales propios.

⁵³ Podemos correlacionar el principio de equidad de dos maneras diferentes. Por un lado, asociado a una equidad vertical que radica en el derecho que tienen los habitantes de un país a disfrutar de similares bienes y servicios públicos, más allá de la región en la cual residan. Por otra parte, la equidad horizontal se basa en que los iguales financien los bienes públicos de forma similar; es decir que cada contribuyente aporte en función de su capacidad. Horacio L. PIFFANO ("*La coparticipación federal de impuestos y los criterios de reparto*", Documento Nº 5, Foro de Instituciones Fiscales, 1998, p. 15, nota nº 19) señala que: "...el criterio de equidad en sentido económico no condice con la concepción jurídica del término. Desde el punto de vista jurídico, el criterio devolutivo cumpliría con el principio de equidad, en tanto que la redistribución territorial apuntaría a un objetivo de 'solidaridad interjurisdiccional'".

⁵⁴ *Prorratadores* que benefician a las jurisdicciones con menor nivel de actividad y desarrollo, tales como: la distribución por partes iguales, por superficie territorial, en relación inversamente proporcional a la población, o según dispersión de la población y brecha de desarrollo.

⁵⁵ Cfr. PIFFANO Horacio L.; *op. cit.*, pp. 16 y 17.

sumas (si lo hay). Su ventaja es que elimina los elementos *pro-cíclicos* porque, siendo fijo el monto a transferir, el gasto a nivel sub-nacional no puede potenciarse durante el ciclo positivo -aumento de la recaudación-, ni tampoco debería mermar en la curva descendente.

b) *Porcentajes fijos*⁵⁶: modalidad que consiste en asignar un porcentaje del fondo común a cada Estado sub-nacional. Idealmente, resulta de una estimación objetiva de las necesidades de gasto en un momento dado, *congelándola* en el tiempo. También puede resultar de un consenso político. Es superior al método anterior en cuanto no resulta en *faltantes* o *sobrantes* -al prorratearse el total a distribuir-, pero carece de incentivos para la eficiencia fiscal, ya que lo percibido no varía según la performance local.

c) *Fórmulas*⁵⁷: sistema complejo basado en un conjunto de indicadores combinados y ponderados⁵⁸ que definen una fórmula de asignación de recursos según el criterio predominante que se adopte y los objetivos que se persigan.

La coordinación fiscal en Argentina

Los constituyentes de 1853 adoptaron el sistema federal de gobierno⁵⁹ para la organización territorial, formalizando la coexistencia de un Estado federal soberano con las provincias autónomas preexistentes⁶⁰ en un marco de unidad y concertación⁶¹. La autonomía provincial se expresa mediante

⁵⁶ Método aplicado en la Argentina por la Ley N° 23.548 (coparticipación federal).

⁵⁷ Método utilizado en Argentina por diversos antecedentes normativos en la materia (V.gr. la Ley N° 20.221) y contemplado por la CN para la futura ley de coparticipación (art. 75, inciso 2°).

⁵⁸ Dino JARACH (*op. cit.*, p. 148) remarcaba que la determinación de los criterios que rijan el sistema no agota el problema "...ya que falta determinar la ponderación de los diferentes criterios entre sí para llegar al total de la participación, porque no se puede sostener -sino por decisión arbitraria- que cada uno de esos criterios ha de tener igual peso en la distribución del monto a repartir".

⁵⁹ Sus antecedentes han sido atribuidos a la Constitución norteamericana de 1787, aunque con adaptaciones locales (Cfr. CSJN, 1897, *Ferrocarril Central Argentino v. Provincia de Santa fe*, Fallos 68:227), buscando lograr cohesión ante la diversidad de un territorio vasto y con multiplicidad cultural. La organización política fue objeto de disputas previas, pudiendo citarse los antecedentes constitucionales unitarios de 1819 y 1826. Particularmente, el texto de 1826 asumía la forma de Estado "...representativa republicana, consolidada en unidad de régimen (donde) "...en cada provincia habrá un gobierno que la rija, bajo la inmediata dependencia del Presidente de la República" (Cfr. GELLI, María Angélica; *Historia de la Tributación Argentina. 1810-2101*, A.A.V.V., Director Horacio A. GARCÍA BELSUNCE y Vicente O. DÍAZ, ERREPAR, Buenos Aires, 2010, Capítulo 4, Período 1852-1866). Alberto B. BIANCHI (*Historia de la formación constitucional argentina*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007), analiza los intentos de organización a partir de la revolución de mayo, y rastrea los antecedentes federales hasta la circular del 27 de mayo -convocatoria a representantes del interior para integral la junta-, señalando que el tránsito al federalismo no fue pacífico. Los intentos unitarios fueron varios, destacándose la influencia de Rivadavia, que en 1812 intentó recrear un sistema de intendencias gobernantes en las provincias. Trae a consideración el texto surgido del congreso de 1816-1819, al que califica como de impecable técnica, pero ajeno a la realidad política y describe al de 1826 (también unitario) como "...un fruto tan prolijo en lo académico como débil en lo político (...) que sólo regirá formalmente" (p. 117). Relata el periodo posterior, signado por la hostilidad entre unitarios y federales y de escasos avances, hasta el acuerdo San Nicolás de los Arroyos del 20/5/1852 que sentó las bases para el Congreso General Constituyente que daría origen al formato federal que aún nos rige. Concluye que el 1/5/1853 se firmó una Constitución federal cuyas fuentes mediatas e inmediatas son las Constituciones de 1819 y 1826, la Constitución de los EEUU y la obra de Alberdi (pp. 185-187).

⁶⁰ Cfr. COMADIRA, Julio R.; COMADIRA, Julio P.; ESCOLA, Héctor J.; "Curso de derecho administrativo", 1º ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013, pp. 269-270.

⁶¹ Tiene dicho la CSJN (1937, *Bressani, Carlos H. y otros c/ Pcia. de Mendoza*, Fallos 178:9) que "...ha querido hacer un solo país para un solo pueblo (...) no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada (...) Los constituyentes (...) establecieron una unidad

la organización de sus instituciones locales a partir el dictado de sus textos constitucionales, la elección de sus autoridades y la representación igualitaria en el Senado de la Nación⁶².

La regla para la distribución de competencias es que todo poder no delegado en las autoridades federales se reserva al ámbito provincial⁶³. Sobre tal reparto, Pedro J. FRÍAS enseñó que “...viene de un fondo histórico signado por el espacio territorial, las tradiciones locales y las luchas de unitarios y federales. Alberdi inspiró un régimen mixto de descentralización y gobierno fuerte. El nuestro fue un federalismo definido con el mayor rigor de la ciencia política pero movilizado hacia la unidad del Estado-Nación”⁶⁴.

La distribución constitucional de competencias indica que los poderes provinciales son originarios e indefinidos, mientras que los federales son definidos y expresos⁶⁵. Pero la cuestión no se agota allí, debido a que también existen poderes concurrentes derivados de los arts. 75, inc. 18, y 125 de la CN⁶⁶.

no por supresión de las provincias (...) sino por la conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma”

⁶² CN, arts. 54, 122 y 123.

⁶³ CSJN, 1986, *Solís*, Julio A., Fallos 308:1298.

⁶⁴ FRÍAS, Pedro J.; *El proceso federal argentino, su situación actual. Autonomía y dependencia*, en *Derecho público provincial*, Coordinador: Antonio María Hernández, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2008, p. 111. Sobre el trasfondo histórico, enseña Alberto B. BIANCHI (*op. cit.*, p. 224) que “...esta lucha de cuarenta años tuvo poco de ideológico y mucho de económico. Liberados de Rosas, los viejos unitarios como Alsina no se vuelcan a favor de Urquiza. Por el contrario, se encolumnan detrás de los mismos intereses que Rosas protegía y que naturalmente los federales del interior apetecían, pues sus réditos eran superiores a la suma de los ingresos de toda la Confederación”. Marcelo LEIRAS (*op. cit.*, pp. 218-219) señala que la derrota de Rosas en Caseros (1852) demostró que el poder económico y militar de Buenos Aires era insuficiente para someter al resto de las provincias sin comprometerse con la organización nacional, mientras que el periodo posterior de la Confederación demostró que el resto de las provincias tampoco podía sobrevivir sin los ingresos aduaneros del puerto de Buenos Aires. De ello, resulta que la organización política fue consecuencia de un pacto constitucional entre catorce entidades autónomas que abrieron el espacio para la influencia de los intereses definidos territorialmente en la toma de decisiones de escala nacional. Sin embargo, aludiendo a un proceso re-centralización de hecho, señala Antonio M. HERNÁNDEZ (*El derecho público provincial*, en *Derecho público provincial*, Coordinador: Antonio María Hernández, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2008, pp. 20 y 21) que: “resulta claro que el federalismo (...) fue una decisión correcta para solucionar los graves problemas políticos, económicos y sociales de un país tan extenso, que necesitaba de una efectiva descentralización del poder. Pero también pudo observarse que la dificultosa vigencia de la Constitución se hizo particularmente evidente en este aspecto, ya que en la realidad se fue imponiendo un proyecto unitarizante, de centralización del poder en el Gobierno llamado Federal, asentado en el puerto de Buenos Aires, que fue avanzando sobre el diseño constitucional y las autonomías provinciales”.

⁶⁵ Cfr. Bianchi, Alberto B.; *Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema (diciembre 2007 - diciembre 2010)*, Suplemento Especial: *Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema 2011*, La Ley, 25/02/2011. En efecto, el detalle de los poderes federales es coherente con la reserva general de las provincias. Es decir que se trata de materias delegadas y definidas, más allá de las razonablemente implícitas del art. 75, inciso 32. Los poderes provinciales son los remanentes no delegados, expresos -arts. 124 y 125- o tácitos -art. 121- (Cfr. COMADIRA, Julio R.; *op. cit.*, p. 273.) que deben ser ejercidos sin obstaculizar al gobierno federal en sus funciones delegadas (Cfr. CSJN, 29/8/1989, *Disco SA v. Pcia. de Mendoza*, Fallos 312:1437).

⁶⁶ La CSJN ha señalado la prevalencia de la legislación federal en caso de conflicto de competencias concurrentes, basada la cláusula de progreso (Fallos 239:343; 257:159; 270:11; 183:190; 323:3229, entre otros). Por su parte, la cláusula federal contenida en la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, impone al gobierno federal el cumplimiento de las obligaciones que de ella derivan, debiendo tomar inmediatamente “...las medidas pertinentes, conforme a su constitución y sus leyes, a fin de que las autoridades competentes de dichas entidades puedan adoptar las disposiciones del caso para el cumplimiento de esta Convención” (art. 28, inc. 2).

Si bien no existe subordinación de los estados sub-nacionales al gobierno central, debe promoverse la coordinación de funciones y la colaboración recíproca⁶⁷. La CSJN ha dicho que el gobierno federal y las provincias deben desenvolverse en un marco de concertación⁶⁸.

La Potestad tributaria en el federalismo argentino

Señala Horacio G. CORTI -siguiendo a ALBERDI-, que no hay autonomía sin la posibilidad de constituir un tesoro, debido a que -para ser realmente autónomas- las provincias deben gozar de suficiencia financiera⁶⁹. La cuestión motivó gran parte de los conflictos políticos desde el periodo de organización⁷⁰.

La conformación del Tesoro Nacional fue uno de los debates más arduos dentro del Congreso Constituyente de 1852-1853⁷¹, tras el cual quedaron en cabeza del gobierno federal: la imposición sobre el comercio exterior; los impuestos indirectos internos, en concurrencia con las provincias -una vez superada la separación de fuentes inicialmente respetada⁷²-; y el establecimiento temporal de impuestos directos, cuando medien circunstancias extraordinarias.

Tal distribución de potestades requirió una adecuada coordinación para evitar la doble imposición⁷³, debido a que el gobierno federal y las provincias podían gravar idénticas actividades. Así, la armonización resulta de indudable trascendencia para el desarrollo económico nacional⁷⁴.

⁶⁷ Cfr. CSJN, 1982, *Provincia de Buenos Aires c/ Empresa Nacional de Telecomunicaciones*, Fallos: 304:1186.

⁶⁸ Cfr. CSJN, 1985, *Marwick SA v. Pcia. de Misiones*, Fallos 307:360. En palabras de Pedro J. FRÍAS (*La regla federal en la Constitución Provincial*, en *Derecho público provincial*, Coordinador: Antonio M. Hernández, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2008, p. 259) "La asignación de competencias (...) es operada por los gobiernos locales que no se subordinan al gobierno nacional sino en cuanto éste tutela los fines indivisibles que expresa la Constitución. La convergencia (...) al bien común se asegura mediante la concertación entre jurisdicciones para proseguir políticas complementarias".

⁶⁹ Cfr. CORTI, Horacio G.; *op. cit.*, pp. 66, 102 y 103. La autonomía presupuestaria se inserta dentro de ciertas reglas constitucionales, cuestión que el autor citado entiende sintetizada en el voto de ORGAZ en *Atilio César Liberti* (CSJN, 1956, Fallos 235:571), donde expresara que: "El poder de establecer impuestos es inherente a todo gobierno y, en el sistema federal (...) las provincias tienen el goce y ejercicio de esa facultad sin otras limitaciones que las consignadas en la Constitución nacional".

⁷⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 95.

⁷¹ La Comisión de Negocios Constitucionales se apartó del proyecto de Alberdi, que no preveía que se formara con las rentas aduaneras. El proyecto de la Comisión las federalizaba, quitándoles a las provincias los derechos de importación y exportación. Éstas últimas retenían los recursos provenientes de las contribuciones directas, que también podía imponer el Congreso Nacional en forma temporaria. La solución era contraria al art. 19 del Acuerdo de San Nicolás, donde se había establecido que los negocios nacionales serían sufragados por las provincias en forma proporcional al producto de sus aduanas exteriores (Cfr. BIANCHI, Alberto B.; *op. cit.*, p. 180).

⁷² En *Mataldi* (1927, Fallos: 149:260), la CSJN señaló que los tributos indirectos al consumo interno podían ser establecidos por el gobierno federal en forma concurrente con las provincias, derivando tal atribución del art. 4 de la Constitución Nacional.

⁷³ El Sistema federal puede generar conflictos de doble o múltiple imposición. Este fenómeno ocasiona dificultades administrativas y una excesiva presión tributaria, pero ha prevalecido en Argentina la tesis de considerarla constitucional cuando no resulte confiscatoria (Cfr. VILLEGAS, Héctor V.; *op. cit.*, p. 288).

⁷⁴ Tiene dicho la CSJN (1974, *Montarce, Marcelo v. Dirección Nacional de Aduanas*, Fallos 289:443, cons. 4º) que el régimen tributario es una herramienta de poder que "...sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a las exigencias del bienestar general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Constitución Nacional como uno de los objetos del poder impositivo".

Tras varias décadas de construcción empírica y normativa del sistema de coparticipación, en 1988 se sancionó la Ley N° 23.548⁷⁵ (*Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las provincias*⁷⁶), con un periodo de vigencia original de dos años y una cláusula de prórroga automática para el caso de no sancionarse un régimen sustitutivo⁷⁷. Tal como su antecesora (Ley N° 20.221), la norma estableció una unión tributaria mediante un régimen único de coparticipación. Se trata de una ley convenio a la cual adhirieron todas las provincias⁷⁸.

En el Capítulo I⁷⁹ se reguló la conformación de la masa coparticipable, la distribución primaria entre la Nación y las provincias y la distribución secundaria entre estas últimas. La masa coparticipable es integrada por la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, exceptuándose: a) los impuestos al comercio exterior; b) los impuestos cuya distribución entre la Nación y las Provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación; c) los impuestos que, aún vigentes al momento de la promulgación de la ley, tengan afectación específica; y d) los impuestos destinados a fines declarados de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las provincias, requiriéndose la adhesión expresa de las legislaturas locales y un plazo de vigencia limitado.

Definida la masa, se establecen los porcentajes de *distribución primaria*, asignándose el 42,34% a la Nación y el 56,66%⁸⁰ a las provincias⁸¹. De este último porcentaje, cabe aclarar que el 54,66% se distribuye entre las provincias de conformidad con en el artículo 4 de la Ley, mientras que el 2% restante se destina al recupero del nivel relativo de las Provincias de Buenos Aires (1,5701%), Chubut (0,1433%), Neuquén (0,1433%), y Santa Cruz (0,1433%). Finalmente, el 1% de la masa se destina a un Fondo de Aportes del Tesoro de la Nación (ATN) a las provincias⁸².

⁷⁵ B.O. del 26/1/88.

⁷⁶ Así lo designa textualmente el artículo 1 de la norma, a pesar de sus tres décadas de vigencia.

⁷⁷ Ley 23.548. Artículo 15.

⁷⁸ En el caso de la Provincia de Buenos Aires, que nos ocupará en la segunda parte, esto ocurrió mediante la Ley n° 10.650 (B.O. del 20/7/88).

⁷⁹ Arts. 1 al 7

⁸⁰ Porcentaje que habría resultado de la sumatoria del costo estimado para el financiamiento de los servicios transferidos por la Nación a fines de la década del '70 (8,16%) y la distribución primaria contemplada por la Ley N° 20.221 (48,5%) (Cfr. PORTO, Alberto; *ob. cit.*, p. 189).

⁸¹ A partir de las numerosas normas que modificaron los criterios y mecanismos de distribución de fondos coparticipables (*laberinto de la coparticipación*), los porcentajes de distribución primaria se modificaron *indirectamente*. Señalan Gustavo FERRO y Magdalena AGUERRE (*Federalismo Fiscal y coparticipación*, Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2009, p. 10) que: “...si se disponen los datos en forma matricial de qué dinero se llevó fácticamente cada jurisdicción de ese colectivo de recursos, se halla que desde 2002 a 2008 un 48% aproximado de los recursos tributarios recaudados a nivel federal (no incluye comercio exterior ni aportes y contribuciones a la seguridad social) van a las 23 provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, un 26% se los lleva el Tesoro Nacional, un 24% va para el sistema previsional y el 2% restante se usa con fines de auxilios discrecionales del poder central a los fiscos provinciales”.

⁸² Horacio CORTI (*op. cit.*, pp. 145 y 146) los caracteriza como “técnicas específicas para solucionar situaciones críticas concretas”. Explica que se deben distinguir de los subsidios contemplados por el art. 75, inc. 9, de la CN, porque mientras los aportes resultan de un acuerdo entre los dos niveles de gobierno y provienen de la masa coparticipable, los subsidios pertenecen exclusivamente al ámbito competencial del gobierno federal y emanan de los recursos previstos en la Ley de Presupuesto federal. Conforme lo regulado por el artículo 4 de la Ley, su destino es atender situaciones de emergencia y desequilibrio financieros de los gobiernos provinciales. Para *transparentar* su asignación, se estableció que el Ministerio del Interior informaría trimestralmente a las provincias sobre su distribución, indicando los criterios seguidos al efecto. Explica Alberto PORTO (*op. cit.*, p. 190) que el límite del 1% era inflexible y la intención era limitar su utilización para evitar los abusos anteriores a la sanción del nuevo régimen.

En cuanto a la *distribución secundaria* (entre las provincias), se abandonó el sistema basado en indicadores objetivos de la Ley N° 20.221⁸³, por no lograrse consenso en torno a los criterios de distribución, para aplicar coeficientes fijos que reflejaban el *statu quo* alcanzado durante el período de transición 1985-1987⁸⁴.

El Capítulo II⁸⁵, la ley se refiere a las obligaciones emergentes del régimen, prohibiéndose a las provincias y municipalidades la aplicación de tributos análogos a los coparticipados. De manera que integrar el sistema implica un compromiso de auto-restricción de la potestad tributaria provincial⁸⁶.

Con la reforma de 1994, el régimen de coparticipación federal de impuestos adquirió explícita jerarquía constitucional, adoptándose un formato consensual propio del federalismo de concertación⁸⁷. Según sus postulados, la distribución de recursos debe ser automática, mediante la aplicación de criterios objetivos que tiendan a un desarrollo equivalente en toda la nación y compensen las asimetrías existentes⁸⁸.

Desde el inicio de las negociaciones para la reforma se contempló abordar la materia con la finalidad de contribuir al fortalecimiento del régimen federal⁸⁹. El nuevo esquema fue delineado en el art. 75, incisos 2º y 3º, de la Constitución reformada. Allí, luego de establecer que corresponde al Congreso de la Nación legislar en materia aduanera y derechos de importación y exportación (inc. 1º), se señala -inciso 2º- que puede imponer contribuciones indirectas, como facultad concurrente con las provincias⁹⁰, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que sean proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y que la defensa, seguridad común o bien general del Estado lo exijan. Finalmente, se dispone que el producto de tales contribuciones -con excepción de los fondos que tengan asignación específica- sea coparticipable⁹¹.

⁸³ Eran distribuidos en un: 65% de acuerdo con la población, 25% conforme su grado de desarrollo y 10% atendiendo a su densidad poblacional. Se actualizaban con los resultados de cada censo nacional.

⁸⁴ El 54,66% se distribuye 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%, Río 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%.

⁸⁵ Artículos 8 y 9.

⁸⁶ Señala Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 129) que el régimen "...reduce la potestad tributaria de las provincias, las que en gran medida (...) dependen para realizar su vida institucional de las transferencias de recursos financieros del gobierno federal en concepto de coparticipación. Por supuesto, la situación y el grado de dependencia presenta variaciones de una provincia a otra, de acuerdo con la incidencia de enormes factores, como el grado relativo de desarrollo, la riqueza natural disponible, la población, el sistema político, o la estructura social. Estas circunstancias son las que justifican la detallada regulación contenida en el texto actual de la Constitución luego de la reforma, así como la directiva (incumplida) de suplantar el régimen actual por otro, acorde con sus pautas".

⁸⁷ Antonio M. HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 87) entiende que: "La incorporación del instituto de la ley-convenio a la Constitución es (...) una trascendental reforma destinada a afianzar el federalismo de concertación, en uno de los capítulos más conflictivos de la historia argentina: la relación financiera entre Nación y provincias".

⁸⁸ Como punto de comparación, señalan Gustavo FERRO y Magdalena AGUERRE (*op. cit.*, p. 12) que el ingreso per cápita de la provincia más rica es 8,6 veces mayor que el de la más pobre, mientras que en Canadá la diferencia es de sólo 1,7 veces.

⁸⁹ La Ley N° 24.309 (declaración de la necesidad de la reforma) habilitó su tratamiento en el art. 3.

⁹⁰ tal atribución ya había sido reconocida por la CSJN en S.A. *Mataldi Simón Limitada* (CSJN, 1927, Fallos: 149:260), por lo cual la reforma constitucional se limitó a reconocer dicha situación preexistente (Cfr. CSJN, 2012, *Pan American Energy*, Fallos: 335:996, cons. 5°).

⁹¹ No puede pasarse por alto la omisión de la CABA. Antonio M. HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 641) señala que, pese al silencio, la participación de la Ciudad en el proceso de sanción de una norma fundamental para el federalismo argentino es indiscutible. Recuerda que el párrafo siguiente, que rige la distribución del fondo coparticipable, la nombra expresamente. Además, cuenta con representación en el Senado, que es la Cámara de origen del proyecto de ley-convenio. En cuanto a su posterior

La ley que regule el sistema debe tener origen en la Cámara de Senadores⁹²; requiere de mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara para su sanción; y debe ser aprobada por las provincias, no pudiendo ser modificada ni reglamentada unilateralmente por las jurisdicciones integrantes del sistema. En lo sustancial, debe organizar un método distributivo que guarde relación directa con las competencias, servicios y funciones de cada nivel de gobierno, contemplando criterios objetivos de reparto que tiendan a la equidad, solidaridad y el logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Los tres principios que dominan la distribución primaria de los recursos -resumidos en el concepto de *solidaridad federal*-, son: a) automaticidad: para evitar permanentes negociaciones políticas⁹³; b) justicia inter-regional: para una homogénea calidad de las prestaciones en todo el territorio; y c) correlación con los servicios que ofrecen los distintos niveles de gobierno⁹⁴.

El diseño muestra la intención de institucionalizar el federalismo de concertación⁹⁵, contemplando la necesaria participación y adhesión de los diversos poderes gubernamentales dentro del complejo trámite de la ley convenio⁹⁶. Como garante del sistema, se establece un organismo federal para su fiscalización.

Los criterios constitucionales para la distribución de los recursos son:

aprobación, también abarca a la Legislatura de la C.A.B.A, tal como lo prevé su Constitución en el art. 80, inc. 15. Atribuye el tratamiento diferencial a “...la desconfianza que primó en la mayoría de la Convención, sobre el significado económico de las limitaciones que pudieren corresponder a las provincias por la participación de la ciudad, y que se vincula con la compleja relación entre Buenos Aires y el país”.

⁹² Resulta interesante lo manifestado por Jorge ÁVILA (*op. cit.*, pp. 138-139) respecto de un mecanismo adicional de protección del sistema que se vincula con las cámaras de origen de las diferentes iniciativas legislativas que atiendan por un lado a la creación de tributos y, por el otro, a la regulación de su distribución. Señala el autor que: “Esta exigencia estaría descartando lo que ha sido una práctica bastante frecuente en los tiempos pasados, en que se sancionaban leyes creadoras o modificadoras de impuestos que además contenían el sistema para su propia coparticipación. Ahora esto no podría ocurrir, ya que una ley que cree o modifique impuestos debe tener origen en Diputados (art. 52, antes 44), mientras que una ley que coparticipe impuestos debe tener origen en Senadores, no siendo concebible que una misma ley pueda tener orígenes distintos, es decir en Diputados y en Senadores al mismo tiempo. La exigencia (...) pareciera operar como un condicionante a favor de la prevalencia del régimen troncal de distribución”.

⁹³ Siguiendo a Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 131), estamos ante un resguardo fundamental de la autonomía provincial, porque garantizar la suficiencia presupuestaria evita que las transferencias federales condicionen la política local.

⁹⁴ Cfr. FRÍAS, Pedro J.; *op. cit.*, p. 120.

⁹⁵ La expresión *federalismo de concertación* refiere a un paradigma de coordinación voluntaria o cooperativa entre los Estados federados, a partir de diferentes técnicas tendientes a coordinar, armonizar o unificar políticas públicas y regulaciones jurídicas (Cfr. CORTI, Horacio G.; *op. cit.*, pp. 133-134)

⁹⁶ Antonio M. HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 87) resalta el avance que representa la necesidad de consenso previo a la ley-convenio, que revierte un proceso de simple adhesión a las imposiciones centrales.

a) *Relación directa con las competencias, servicios y funciones*⁹⁷: se basa en el principio de proporcionalidad⁹⁸ y tiende a conformar un sistema variable según los arreglos políticos de cada época⁹⁹. Si bien no han sido enumeradas, las competencias, servicios y funciones aludidas pueden inferirse del resto del ordenamiento constitucional¹⁰⁰. La Constitución vigente no admite la distribución mediante porcentajes fijos -como contempla la Ley N° 23.548-, ya que el parámetro analizado es esencialmente dinámico y debe ajustarse según los requerimientos de gasto de cada nivel, así como de cada provincia según su brecha de desarrollo relativo.

b. *Objetividad*: exige la elaboración de indicadores que respondan a parámetros empíricamente verificables y tiendan al desarrollo territorial equilibrado. En sentido contrario, los porcentajes pétreos de la Ley N° 23.548 obedecieron al poder negociador de cada jurisdicción y a la convalidación del nivel de gasto sub-nacional de aquél momento.

c. *Equidad*: aunque presenta sus dificultades interpretativas, podemos relacionar la equidad con un criterio devolutivo basado en la razonable ponderación -para la distribución secundaria- del aporte

⁹⁷ Sobre la terminología constitucional, enseña Humberto QUIROGA LAVIÉ (*Constitución de la Nación Argentina comentada*, Zavallia, Buenos Aires, 1996, p. 350) que: "Una competencia es el ámbito de validez jurídica que habilita a crear o aplicar el derecho. Una función es un rol previsto dentro de la organización administrativa, para conseguir determinados objetivos programados por la administración. Un servicio es una actividad de bien público, los conocidos servicios públicos del derecho administrativo...". Luis CORDEIRO PINTO (*El Estado provincial en Derecho público provincial*, Coordinador: Antonio M. Hernández, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2008, pp. 148-150) considera que la función pública comprende prestaciones genéricas e indeterminadas que se cumplen en un orden establecido, con rasgos de permanencia (funciones legislativa, administrativa y jurisdiccional), dirigidas al conjunto de la población sin que se puedan individualizar sus beneficiarios. Cita a Miguel S. MARIENHOFF, quien señaló como servicio público aquella prestación estatal destinada a satisfacer una necesidad colectiva -no porque pertenezca a toda la población, sino porque deriva de la vida en comunidad-, que responda a una necesidad o interés general. Héctor V. VILLEGAS (*op. cit.*, pp. 7-8) sostiene que las funciones públicas y los servicios públicos son comportamientos o intervenciones del Estado con la finalidad de satisfacer necesidades públicas. Distingue a las funciones públicas como actividades ineludibles que se identifican por la razón de ser del Estado, atañen a su soberanía, son indelegables y, en principio, gratuitas (V.gr. dictado de leyes, administración de justicia, defensa externa, orden interno, emisión de moneda, etc.); mientras que los servicios públicos son actividades estatales que tienden a satisfacer necesidades básicas de la población, pero no constituyen funciones públicas. Diferencia además entre servicios públicos esenciales y no esenciales, según su grado de prioridad social.

⁹⁸ Según Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 140), la relación directa "...expresa la existencia de una relación distributiva de proporcionalidad entre las funciones jurídicas de las unidades políticas y los recursos asignados a cada una de ellas (...) Es preciso considerar el conjunto de competencias federales y provinciales (...) de acuerdo con la situación particular de cada unidad política y expresar ese análisis cualitativo en criterios objetivos, que permitan cuantificar la distribución de recursos".

⁹⁹ Es vital, para el mantenimiento de la relación directa, la prohibición de transferir competencias, servicios o funciones, sin la reasignación de recursos aprobada a nivel federal y provincial.

¹⁰⁰ Son atribuciones provinciales aquellas vinculadas con la administración de justicia en la jurisdicción local, la educación primaria, la regulación del derecho público provincial y el establecimiento de limitaciones a la propiedad privada en razón del interés público, la prestación de servicios públicos locales, el poder de policía, etc. Por su parte, las principales competencias federales se vinculan con las relaciones exteriores, la seguridad y la defensa nacional, el dictado de la legislación federal y de fondo, la organización de la jurisdicción federal, la emisión de moneda, los servicios inter-jurisdiccionales, etc. (Cfr. MARTIRENE, Roberto A.; *op. cit.*, pp. 12-18). Sin perjuicio de ello, es amplio -y con frecuencia difuso- ámbito de competencias concurrentes, entre las cuales podemos enunciar: a) políticas de Desarrollo Humano, que abarcan áreas de energía, transporte, comunicaciones, minería, promoción de la industria y del sector agropecuario, vivienda, agua potable, promoción del empleo e innovación tecnológica, entre otros; b) seguridad social; c) educación, (con niveles primario, secundario y terciario no universitario descentralizados y enseñanza superior predominantemente nacional); d) salud (tras las descentralizaciones operadas en los años 1971, 1978 y 1992 se concentra principalmente en las provincias y municipios, ejerciendo el gobierno federal la formulación de políticas, funciones regulatorias, de coordinación, promoción y prevención); e) justicia, con distinción entre jurisdicción federal y local); o f) seguridad, donde con el objetivo de una acción unificada y sistémica en el territorio de la Nación se sancionó la ley nacional de seguridad interior N° 24.059 que tiene naturaleza de ley convenio (Cfr. COMADIRA, Julio R.; *op. cit.*, pp. 281-311).

de los contribuyentes de cada provincia a la masa general. A mayor capacidad contributiva jurisdiccional, resultará equitativa una mayor distribución¹⁰¹.

d. Solidaridad: apunta a una política redistributiva para superar las asimetrías regionales y lograr una calidad de vida equivalente en todo el territorio¹⁰². La diversidad de recursos y la disparidad en el desarrollo de las provincias son obstáculos para brindar un nivel similar de prestaciones públicas en toda la federación, requiriéndose una pauta que corrija la situación. Esto necesita de un acuerdo federal de unión por sobre los intereses propios de las provincias (especialmente de las más ricas)¹⁰³.

e. Desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades: más que una pauta distributiva, se trata de un ambicioso objetivo. Implica que los criterios que se establezcan deben tender al bienestar e igualdad en toda la extensión nacional. Dichas metas requieren de la provisión local de bienes y servicios de calidad, debido a que son las provincias quienes cargan con el mayor peso presupuestario en materia de seguridad, educación, salud, etc.¹⁰⁴ Sobre su importancia, nos recuerda Pedro J. FRÍAS que la homogeneidad en la calidad de los servicios públicos y la justicia interregional son “...expresión de un principio más hondo de unidad en la diversidad: el de la igualdad de oportunidades (que) requerirá atenciones y mecanismos que sólo la creciente solidaridad nacida de la concertación podrá introducir sin un oprimente intervencionismo”¹⁰⁵.

Por otra parte, las limitaciones constitucionales a la potestad tributaria provincial derivan de¹⁰⁶:

a) La cláusula de comercio (art. 75, inc. 13, de la CN): por la cual se asigna al Congreso de la Nación la facultad de reglar el comercio internacional e interprovincial, impidiendo que las normas locales lo afecten¹⁰⁷.

¹⁰¹ Cfr. QUIROGA LAVIÉ, Humberto; *op. cit.*, p. 346. En el mismo sentido HERNÁNDEZ, Antonio M.; *op. cit.*, p. 89.

¹⁰² Observa Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 145) que, pese a que la Ley N° 23.548 no contempla este criterio, en el laberíntico federalismo fiscal argentino “...pueden encontrarse huellas de solidaridad (...) por ejemplo, en el sistema de distribución complementario de la Ley de Impuestos a las Ganancias (art. 104), se dispone que ‘el cuatro por ciento se distribuirá entre todas las jurisdicciones provinciales, excluida la de Buenos Aires conforme el Índice de Necesidades Básicas Insatisfechas’”.

¹⁰³ Cfr. QUIROGA LAVIÉ, Humberto; *op. cit.*, p. 346, quien ejemplifica a través de la Ley n° 20.221 por la cual se distribuían mayores recursos a las provincias más pobres, de acuerdo a la brecha de desarrollo con la más rica. En el mismo sentido Antonio M. HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 89). Pedro J. FRÍAS (*Metrópolis y país: una relación a equilibrar en Derecho público provincial*, Coordinador: Antonio María Hernández, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2008, p. 650) enseñaba que: “La desigualdad es un hecho natural; la aspiración a la igualdad un hecho cultura (...) sólo los sensibilizados incorporan a su conciencia y a su subconciencia el desequilibrio de oportunidades (...) como un ‘tratamiento injusto’”.

¹⁰⁴ Cfr. FERRO, Gustavo y AGUERRE, Magdalena; *op. cit.*, p. 17.

¹⁰⁵ FRÍAS, Pedro J.; *op. cit.*, p. 262. Con relación a la igualdad, Horacio G. CORTI (*op. cit.*, pp. 151-153) destaca que el régimen federal implica la diversidad regulatoria en las materias reservadas a las provincias, que incidirá de distinta manera en los habitantes de la nación -según su ámbito de residencia-, pero debería respetarse un mínimo común. Así, cualquiera sea la radicación de una persona, existirá una regulación básica semejante. Concluye que doctrina y jurisprudencia han extendido para ello, forzosamente, las regulaciones de derecho común al terreno del derecho público, citando el caso *Filcrosa* (CSJN, 2003, Fallos 326:3899). Para solucionarlo, puede acudir a remedios constitucionales como la coordinación cooperativa intra-federal, las leyes de adhesión o regulaciones básicas comunes federales.

¹⁰⁶ Cfr. VILLEGAS, Héctor B.; *op. cit.*, pp. 312-314.

¹⁰⁷ La CSJN ha moldeado los contornos de esta limitación. En el caso *Urrutia* (1977, Fallos 298:344) estableció que el impuesto provincial al té, que gravaba la salida del territorio provincial, funcionaba como un derecho aduanero interno que afectaba en forma inconstitucional el comercio interprovincial. En *S.A. E.T.M.O.* (CSJN, 1977, Fallos 298:392) invalidó la imposición a una empresa interprovincial por considerar que el vocablo *comercio* abarca también el transporte de personas.

b) La cláusula del progreso (art. 75, inc. 18, de la CN): que asigna al Congreso la facultad de proveer lo conducente a la prosperidad, adelanto y bienestar del país y sirve como sustento para el otorgamiento de exenciones fiscales que no pueden ser afectadas por las Legislaturas locales.

c) La jurisdicción exclusiva del Estado federal en los establecimientos de utilidad nacional: que limita la potestad tributaria local en tanto se trate de actividades vinculadas con los fines de utilidad nacional establecidos¹⁰⁸.

Ante la coexistencia de diversos niveles de gobierno, la distribución y coordinación de competencias requiere de una interpretación dinámica dentro de los parámetros constitucionales¹⁰⁹. Tal es el origen del paradigma cooperativo denominado *federalismo de concertación*, que nació orientado a superar las relaciones de confrontación entre Estados que ejercen competencias concurrentes para lograr el bienestar del conjunto¹¹⁰.

Resulta indubitable la intención de los convencionales de 1994 para impulsar el federalismo de concertación en materia de coparticipación. Allí establecieron que el nuevo régimen resultará de una ley convenio basada en acuerdos entre la Nación y las provincias¹¹¹. No se trata de una simple adhesión, sino que se asigna a las jurisdicciones sub-nacionales un rol activo en la génesis de la norma.

La Disposición Transitoria Sexta de la Constitución Nacional, a la cual la CSJN le reconoció el carácter de mandato explícito e inderogable -afirmando que se trata de un *imperativo categórico*¹¹²-, otorgó plazo para la sanción de la nueva ley hasta la finalización del año 1996; agregando que la distribución de competencias, servicios y funciones "...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".

El derecho intrafederal y las leyes-convenio

La dinámica de acuerdos entre Nación y provincias es expresión del derecho intrafederal, a cuyas características se refirió la CSJN en la causa *AGUEERA*¹¹³. El Tribunal lo ha caracterizado por:

¹⁰⁸ Cfr. CSJN, 1978, *Swift de La Plata SA c/ Provincia de Buenos Aires s/ repetición*, 1978-678; citado por Héctor B. VILLEGAS en *op. cit.*, p. 314.

¹⁰⁹ Cfr. LAGARDE, Fernando M.; *Una aproximación a las leyes convenio y los pactos federales como fuentes del derecho administrativo* en *Cuestiones de Acto Administrativo, Reglamento y otras fuentes del Derecho Administrativo*, Coordinador: ALBERTSEN, Jorge, Buenos Aires, Rap, 2009, p. 228.

¹¹⁰ Señala Fernando LAGARDE (*Ibidem*, p. 232), refiriéndose a las variadas materias reguladas por el derecho Intrafederal, que: "El común denominador que tienen radica en que existen potestades concurrentes para regularlas entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Y eso es precisamente lo que justifica la utilización de estas herramientas, a fin de coordinar esas potestades y evitar que la distribución constitucional de competencias opere como un obstáculo para la implementación de políticas que procuren el bienestar general en todo el territorio de la República".

¹¹¹ CN, artículo 75, inc. 2º.

¹¹² CSJN, 2015, *Santa Fe*, Fallos 338:1356.

¹¹³ CSJN, 1999, Fallos 322:1781. Allí, dejó sentado que: "Este pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esta gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal (...) no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes". En

incorporarse al mismo tiempo a los sistemas de derecho público local y federal; ostentar una jerarquía superior a las normas de ambos ordenamientos¹¹⁴; estar conformado por reglas inmodificables de manera unilateral¹¹⁵; y constituirse por reglas de diferente fuerza normativa, con preceptos de aplicación inmediata y compromisos futuros¹¹⁶.

Tal es el núcleo de esta categoría normativa emanada de la voluntad común de los órganos superiores de la organización política, característica que obliga a reconocerle un rango específico dentro del derecho que impide su derogación o reglamentación unilateral por cualquiera de las partes. Sus cláusulas sólo pueden ser enmendadas por otro pacto posterior de la misma naturaleza (paralelismo de formas) debidamente ratificado¹¹⁷.

La doctrina no fue pacífica en la aceptación de instrumentos de concertación como las leyes-convenio. Entre los principales cuestionamientos que recibieron, se destacan aquellos relativos a su imprevisión constitucional (previo a 1994)¹¹⁸ y su consideración como renunciadas inadmisibles de las provincias a sus potestades¹¹⁹. Pese a ello, las leyes-convenio gozan de plena vigencia. Fernando LAGARDE las

el ámbito de la Convención Nacional Constituyente de 1994, cabe recordar algunos pasajes de la intervención del miembro informante del dictamen de la mayoría de la Comisión de Redacción en los despachos originados en las Comisiones de Competencia Federal y del Régimen Federal, sus Economías y Autonomía Municipal, quien señaló que: "La inserción constitucional del régimen de coparticipación reconoce sucintamente varios fundamentos: ajustar el texto normativo constitucional a una práctica de distribución fiscal que desde hace aproximadamente seis décadas se ha consolidado en el país, eliminando de esta manera una situación de incertidumbre jurídica; conferir racionalidad a la administración y distribución de recursos financieros y fiscales entre las diferentes jurisdicciones; estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se diseñe, en un marco de participación igualitaria, la matriz tributaria y la pauta distributiva de los fondos que se recauden (...) La consagración constitucional de las leyes convenio configura una novedad jurídico-institucional que se caracteriza por un proceso político y jurídico complejo: acuerdo federal entre la Nación y las provincias, sanción por el Congreso de la Nación con una mayoría absoluta, y aprobación por las legislaturas provinciales (...) Dicha ley convenio reconoce como particularidad la imposibilidad de su modificación unilateral y la prohibición de su reglamentación (...) La inclusión del instituto de las leyes convenio tiende a saldar también una dilatada discusión respecto a su constitucionalidad (...) las mencionadas leyes son una genuina interpretación y expresión de un federalismo de concertación y solidario" (*Diario de Sesiones de la Convención nacional constituyente, Santa Fe - Paraná 1994, Secretaría Parlamentaria, Dirección de Publicaciones, tomo III, págs. 3172/3177; versión taquigráfica de la 24 Reunión, 3ra. Sesión Ordinaria, continuación, 4 de agosto de 1994, Orden del Día n° 8*).

¹¹⁴ La naturaleza consensual de las Leyes-Convenio -instrumentos del Derecho Intrafederal- le otorgan una particular ubicación dentro de la pirámide normativa nacional. Ricardo ZORRAQUÍN BECÚ (*El Federalismo Argentino*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1981, p. 194), construye la *pirámide* de la siguiente forma: 1) Constitución Nacional; 2) Tratados Internacionales; 3) Leyes-Convenio; 4) Leyes nacionales dictadas en consecuencia de la Constitución; 5) Tratados Interprovinciales; 6) Constituciones Provinciales; 7) otras Leyes Nacionales; 8) Leyes Provinciales. Sin embargo, señala Fernando LAGARDE (*op. cit.*, p. 235), en posición que compartimos, que: "...en el ámbito local (...) la incorporación se produce con jerarquía superior al orden jurídico local infraconstitucional. Ello implica, desde luego, que ni la ley-convenio ni el pacto federal pueden ser contrarios a la Constitución de la provincia que adhiere a la ley-convenio o firma y aprueba el pacto, pues parece claro que las atribuciones que poseen sus poderes constituidos para adoptar dichas normas no pueden habilitarlos a modificar, por esa vía, a la Ley Fundamental local".

¹¹⁵ Esto no impide el dictado de las normas necesarias para su ejecución en cada jurisdicción, sino que una de las partes lo haga para todas las restantes. El dictado de las normas reglamentarias o interpretativas, así como el control del cumplimiento de las normas intrafederales, puede ser asignado a organismos de integración federal (Cfr. LAGARDE, Fernando; *op. cit.*, p. 238).

¹¹⁶ Cfr. CORTI, Horacio G.; *op. cit.*, p. 134.

¹¹⁷ La Comisión Federal de Impuestos -previo a la reforma constitucional de 1994-, señaló que las modificaciones o excepciones a la Ley N° 23.548 sólo pueden llevarse a cabo mediante leyes-convenio (RGI N° 5/91, N° 6/92, N° 7/92, N° 8/92, N° 9/92, N° 12/92 y N° 13/92). En igual sentido dictaminó la Procuración del Tesoro de la Nación (Dictámenes: 201:36 y 238:569).

¹¹⁸ Observa Fernando LAGARDE (*op. cit.*, p. 235) que a través de estas manifestaciones del federalismo de concertación se incorpora una nueva categoría normativa por fuera de las previstas en el art. 31 de la Constitución Nacional).

¹¹⁹ Cfr. VILLEGAS, Héctor B.; *op. cit.*, pp. 291-292.

caracteriza como “...leyes nacionales sancionadas según el trámite ordinario de formación y sanción de las leyes regulado en la Constitución Nacional, que incluyen una invitación a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para adherir a sus términos (...) a través de leyes locales”¹²⁰.

Distinguida doctrina considera que, por esta vía, el gobierno federal convoca a las provincias a un contrato de adhesión¹²¹. Sin embargo, aludiendo al régimen de coparticipación federal, Julio R. COMADIRA señaló que el nuevo texto constitucional modificaría la clásica caracterización de estas normas, aludiéndose ahora a la necesidad de acuerdos previos que servirán de base a la ley-convenio. Esto implica negociaciones multilaterales y no una simple adhesión, por lo cual la norma emerge de un proceso de consenso que es expresión del federalismo de concertación¹²².

La Procuración del Tesoro de la Nación (PTN) sostuvo que, al incorporarse a estos procesos de concertación, las provincias recortan sus poderes, absteniéndose de sus facultades o delegándolas en el Gobierno federal¹²³. Si bien la renuncia completa de la potestad tributaria local sería inadmisibles – pues implicaría convertir a las provincias en unidades políticas dependientes¹²⁴ –, la autonomía no es suprimida debido a que sólo existe el compromiso de aceptar las normas federales en un campo demarcado de común acuerdo, conservándose un espacio de injerencia local.

La restricción parcial sería el resultado de un proceso jurídicamente libre, aunque sea -en ciertos casos- fácticamente condicionado¹²⁵. De allí los resguardos constitucionales tendientes a que el régimen de coparticipación sea resultado de acuerdos previos, tenga origen en el Senado -ámbito de representación igualitaria- y sea aprobado por las legislaturas provinciales para su incorporación al derecho local¹²⁶.

¹²⁰ LAGARDE, Fernando M.; *op. cit.*, p. 229.

¹²¹ Cfr. FRÍAS, Pedro J.; *op. cit.*, p. 128.

¹²² Cfr. COMADIRA, Julio R.; *op. cit.*, p. 306. Cabe remarcar que la adhesión es condición de vigencia de la Ley convenio en cada una de las provincias, sin perjuicio de su gestación sin vicios (Cfr. LAGARDE, Fernando; *op. cit.*, p. 239). Esto se debe a que las materias comprendidas por sus previsiones son propias de las jurisdicciones intervinientes, por lo cual ninguna podría verse privada de su ejercicio sin su consentimiento legislativo (Cfr. PTN, Dictámenes: 168:485).

¹²³ Cfr. PTN, Dictámenes: 168:485. Fernando LAGARDE (*op. cit.*, p. 232) entiende este criterio como consecuencia de una histórica tendencia centralista. Tras citar doctrina que señala que si la concertación deriva sistemáticamente en la supresión de los poderes provinciales, esto hiere fatalmente al federalismo en lugar de potenciarlo.

¹²⁴ Cfr. CORTI, Horacio G.; *op. cit.*, p. 130.

¹²⁵ Señala CORTI (*op. cit.*, p. 130) que los condicionamientos derivados de la correlación de fuerzas políticas y la coyuntura económica, no sólo se observan en la relación entre el Estado central y las provincias, sino también entre éstas últimas que “...si bien tienen el interés común de defenderse ante el poder central, tienen por otro lado el interés mutuamente contrapuesto a la hora de debatir cuánto le corresponde a cada una, momento crucial que vuelve a definir todas las relaciones de fuerza y que revela las disparidades sociales, económicas y políticas existentes”.

¹²⁶ Es interesante el debate tendiente a determinar si las normas intrafederales (Pactos, Leyes-Convenio) generan derechos subjetivos a favor de los particulares que les permitan exigir su cumplimiento. Fernando LAGARDE (*op. cit.*, pp. 240-245) efectúa un repaso de la oscilante posición de la CSJN, que negó dicha posibilidad en una primera etapa por considerar que tales instrumentos sólo generaban obligaciones exigibles entre las partes del acuerdo (Fallos 208:414; 210:276; 242:280; 255:207; 302:150) y modificó luego su postura en la causa *Erasmus* (Fallos 303:2069) debido a que la entonces vigente Ley N° 20.221 reconocía expresamente el derecho de los contribuyentes a repetir lo pagado por tributos que se opusieran a sus disposiciones. Luego volvió sobre sus pasos en el caso *Transportes Automotores Chevallier* (Fallos 317:1548). Finalmente, con un criterio adecuado para la protección de los contribuyentes respecto de una posible superposición de imposiciones (finalidad de cualquier mecanismo de coordinación fiscal), en el caso *AGUEERA* (Fallos 322:1781) reconoció el derecho a los particulares.

Las asignaciones específicas de recursos tributarios

El sistema de coparticipación se basa en los principios de integralidad, cooperación y armonización fiscal. La regla es que la Nación debe participar a las Provincias en la distribución del producto de todos los tributos internos, mientras que la excepción es la asignación específica de recursos¹²⁷.

El art. 75, inc. 3, de la CN habilita la regulación federal de asignaciones específicas de fondos¹²⁸. Esta disposición ha sido una de las que generó mayor conflictividad y críticas doctrinarias dentro de la materia analizada¹²⁹, abriendo camino a prácticas lesivas para el financiamiento provincial. Pese a los requisitos constitucionales, orientados a evitar los desbordes centralistas, la utilización de esta herramienta destinada a flexibilizar el sistema derivó en la declinación progresiva de la masa coparticipable.

Las asignaciones específicas requieren de un presupuesto fáctico, que justifique el *destino especial* de los recursos afectados, y el cumplimiento de tres requisitos para su validez¹³⁰.

¹²⁷ En los debates de la Convención Constituyente de 1994, se expresó que las asignaciones específicas "...tienen carácter transitorio y accesorio...", porque se trata de "...otro régimen dentro de la coparticipación" (Convencional Figueroa, versión taquigráfica de la Comisión de Redacción, *Obra de la Comisión Constituyente 1994*, Centro de Estudios Constitucionales y Políticos, Buenos Aires, 1995, tomo IV, p. 4.181). También se dijo que "...respecto de la excepción que tenga asignaciones específicas, en la comisión hubo un consenso casi unánime (...) de que las asignaciones específicas no pueden tener garantía constitucional (...) esta asignación específica no se considera integrante del régimen de coparticipación...". La intención fue que tuvieran "...un régimen distinto de la coparticipación federal y también un régimen de sanción distinto al de la coparticipación." (Convencional Marín, versión taquigráfica de la Comisión de Redacción, *op. cit.*, tomo IV, p. 4.182). Se aclaró que el principio de integralidad de la masa coparticipable "...admite una excepción; (...) las asignaciones específicas, para las que se exige un fin, un tiempo de duración determinado y que sean instituidas mediante una ley especial del Congreso" (Convencional Marín, 24 a Reunión, 3 a Sesión Ordinaria, del 4 de agosto de 1994, *op. cit.*, tomo VI, pp. 5.369 y 5.370).

¹²⁸ Previo a la reforma de 1994, la Ley Nº 23.548 ya establecía, como principio, que todos los impuestos nacionales debían ser compartidos con las provincias adheridas. Sin perjuicio de ello, reguló excepciones: a) los derechos de importación y exportación; b) los impuestos cuya distribución se prevea en regímenes especiales de coparticipación; c) los impuestos con afectación específica vigentes al momento de promulgación de la Ley y; d) los que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las Provincias, con una duración limitada y por ley del Congreso Nacional con adhesión provincial. Sin perjuicio de los incumplimientos, el régimen de la Ley Nº 23.548 es más favorable a las provincias que el texto constitucional actual, atento al consenso intrafederal que requería la declaración. Con la sanción de la Ley Nº 24.468 (B.O.: 23/03/1995) se estableció la primera asignación específica bajo la Constitución de 1994. El art. 3º de la norma destinó el producto del incremento en tres puntos de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado (del 18% al 21%) a un fondo especial para el equilibrio fiscal.

¹²⁹ María A. GELLI (*Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Buenos Aires, La Ley, 2011) señaló que: "La atribución del Congreso consagra una práctica también reiterada del sistema argentino (...) que después de la reforma de 1994 es constitucional, pero carece de razonabilidad pues resulta exorbitante el grado de poder y discrecionalidad que se delega en el gobierno federal. Poder que puede ejercerse con mano de hierro sobre provincias excesivamente autónomas y no disciplinadas políticamente". Pablo María GARAT (*op. cit.*, p. 39) remarca que: "...el sistema de coparticipación federal que se acuerde y determine por ley convenio queda sujeto, en lo que a su equilibrio se refiere (...) a la condición de cómo ejerce uno de los partícipes (...) la facultad de establecer o modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables (...) Existe así la posibilidad concreta de que (...) todo su equilibrio se desmorone en razón del ejercicio de esta facultad por parte del Congreso de la Nación para atender nuevas urgencias del Tesoro Nacional".

¹³⁰ Una cuestión controvertida es determinar si tales requisitos son exigibles para su prórroga, ya que -en sentido estricto- no se trataría de su establecimiento o modificación. Nos inclinamos por la tesis que se orienta a su exigibilidad, ya que la prórroga constituye en esencia el ejercicio de una atribución de excepción análoga a la creación de la asignación, máxime cuando se trata de disposiciones que constitucionalmente deben tener un periodo limitado de vigencia. En forma concordante, el Comité Ejecutivo de la CFI ha dicho que: "...el establecimiento y modificación (incluyendo su prórroga) de asignaciones específicas de recursos coparticipables deben producirse siguiendo el mecanismo prescripto por el inciso 3º del artículo 75 de la Constitución Nacional. A saber: ley especial; tiempo determinado y mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara" (Resolución CECFI Nº 231/2003, confirmada por la Resolución Nº 97/2004 del Plenario de Representantes).

a) Ley especial

Tiene dicho la CSJN que el alcance de la expresión *ley especial* debe analizarse considerando que la primera fuente de interpretación de las leyes es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en el sentido que tienen en la vida diaria. Así, cuando la ley emplea varios términos sucesivos, éstos no son superfluos sino que han sido empleados con algún propósito, ya sea el de ampliar, limitar o corregir los conceptos¹³¹. Cabe entonces interpretar que el adjetivo *especial* debe tener un sentido determinado y constituye un requisito en sí mismo¹³².

Se discute habitualmente si las leyes anuales de presupuesto u otras que regulan diversos tributos o institutos jurídicos (*ómnibus*)¹³³ cumplen con el requisito. Compartimos la posición que advierte que los proyectos de asignaciones específicas deben versar exclusivamente sobre ellas, concentrando la atención legislativa¹³⁴.

b) Mayoría calificada

A diferencia del procedimiento legislativo ordinario, las asignaciones específicas deben ser sancionadas por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

c) Plazo

Su vigencia acotada se vincula con el carácter excepcional de las asignaciones específicas, que impide su perpetuación y obliga a los legisladores a la revisión periódica de tales disposiciones.

Resulta debatible la constitucionalidad de las asignaciones establecidas por normas que no previeron un plazo específico, pero vienen a integrar el texto de las leyes que regulan tributos cuya vigencia es limitada por mandato constitucional (tal es el caso de los impuestos directos federales¹³⁵). Al respecto, caben dos interpretaciones. Una restrictiva que niega la validez de la asignación específica por

¹³¹ CSJN, Fallos: 200:176; 304:1820; 307:928; 314:1849.

¹³² Para desentrañar tal sentido, cabe recurrir a las opiniones vertidas en la Convención Constituyente. Si bien las palabras o conceptos allí vertidos pueden considerarse manifestaciones individuales (CSJN, Fallos: 77:319), no puede obviarse que resultan fuente de interpretación las explicaciones de los miembros informantes (CSJN, Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 124:95; 141:254). Allí, el convencional MARÍN expresó que: "...no habrá afectaciones específicas sin una ley especial del Congreso, norma con la que evitaremos que a veces aparezcan en el presupuesto nacional algunas disposiciones que, a lo mejor, nuestros diputados y senadores no las vean en su momento pero que si tienen determinaciones que en nuestro concepto necesitan de una ley especial" (24ª Reunión, 3ª Sesión Ordinaria, del 4 de agosto de 1994, ob. cit., tomo VI, pp. 5.369 a 5.371). En el mismo sentido, BERTHONGARAY, señaló que las asignaciones deben "...ser sancionadas por una ley especial, no pueden venir ocultas en algún inciso -de esos nombrados por letras raras- en la ley de presupuesto o en alguna ley ómnibus" (25ª Reunión, 3ª Sesión Ordinaria, del 5 de agosto de 1994, ob. cit., tomo VI, p. 5.447).

¹³³ CSJN, 1996, *Bustos, Julio O. c/ Servicios Especiales San Antonio S.A.*, Fallos: 319:1479, voto del Juez PETRACCHI.

¹³⁴ La Procuración General de la Nación ha dictaminado que: "...el legislador constituyente (...) previendo la necesidad de que la Nación tuviera que atender con cierta premura y especificidad algunas necesidades públicas (...) instituyó (...) las asignaciones específicas de impuestos nacionales (...) a la vez que buscó resguardar a dicha masa mediante la necesidad de que tal detracción se hiciera mediante ley especial (...) esta ley resultará especial por el objeto sobre el que norma: la disposición o afectación de fondos públicos, precisa y determinada, que se aparta del régimen general de coparticipación (...) no puede decirse que se cumpla con el requisito de especialidad en el dictado de una ley a tales fines, cuando ésta es una ley de presupuesto para un ejercicio financiero, o bien una ley ómnibus sobre uno o más tributos (...), o bien una ley que trate diversos institutos jurídicos (...) el constituyente, con claridad y contundencia, quiso y ordenó que las detracciones específicas a la masa coparticipable fueran establecidas por una ley que se dedicase con exclusividad a este objeto, a fin de que la atención de los legisladores no pudiese ser distraída con otros temas." ("San Luis c/ Estado nacional s/ cobro de pesos" CSJ 1073/2011, 47-S, 15-9-2016).

¹³⁵ V.gr.: Impuesto a las Ganancias, que por su carácter de directo es establecido por tiempo determinado.

ausencia de plazo en la ley especial que la regula. La otra -más amplia en la búsqueda de armonización-, concluye que el mecanismo de distribución es accesorio al impuesto, por lo cual corre la misma suerte que éste y tiene, de hecho, un plazo delimitado¹³⁶.

La autorización constitucional para la asignación específica de fondos exige una interpretación sistémica que evite desnaturalizar la esencia convencional del sistema de coordinación fiscal. Esto excluye la posibilidad de considerarla como una habilitación general para mermar unilateralmente la masa coparticipable. De lo contrario, se vulneran los principios de bilateralidad, integralidad de los recursos, cooperación y armonización fiscal.

Por ello, resulta prudente considerar dicha facultad de manera estricta, integrándola con los principios del régimen para evitar la ruptura de la estructura de coordinación delineada en el artículo 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional¹³⁷. A pesar de ello, su extensa utilización por el gobierno federal –violando en algunos casos las limitaciones constitucionales¹³⁸– ha derivado en numerosos conflictos.

¹³⁶ Esta interpretación puede inferirse, a *contrario sensu*, del considerando 26 del fallo *Santa Fe* (CSJN, Fallos 338:1356), donde -refiriéndose a la detracción del 15% en favor de la ANSES, la Corte manifestó que: “...el artículo 76 de la ley 26.078 tampoco cumple con el recaudo de la determinación temporal (...) pues la prórroga (...) ha quedado sujeta a ‘la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero’. De tal manera al no encontrarse vinculada la retención del 15% a ningún tributo en particular, su vigencia estaría supeditada únicamente a la sanción de la nueva ley de coparticipación, condición que no se traduce en el ‘tiempo determinado’ previsto en la norma constitucional”. Por el contrario, cabe interpretar que, en un caso donde la asignación específica no hace referencia a una pluralidad de tributos, sino específicamente a uno de ellos, y tratándose de un impuesto con plazo de vigencia limitado, dicho plazo se extiende a la asignación específica de su producto. Conclusión similar puede extraerse de los dichos de la Procuración General de la Nación en *San Luis* (CSJ 827/2009, 45-S, 15-9-2016), donde señaló que: “...la norma del entonces art. 49 bis, inc. a), de la ley del IVA no solamente no fue producto de una ley convenio, sino que además carecía de un plazo limitado de duración (...), hay que destacar que, al ser el IVA un impuesto considerado indirecto por el Congreso, en uso de sus facultades constitucionales lo estableció en su momento (ley 20.631, vigente a partir del 1º/1/1974, sustituida por la ley 23.349 en 1986) con una duración indefinida, sin sujetarlo a un plazo limitado de vigencia, contrariamente a como lo hizo en otros casos, por ejemplo, con el impuesto a las ganancias o con el impuesto sobre los bienes personales, tenidos ambos como gravámenes directos”.

¹³⁷ Tal es el criterio de la CSJN (2015, *Santa Fe*, Fallos 338:1356) que aclaró: “... la facultad que se esgrime (...) debe ser ejecutada con absoluta estrictez y con total apego a las exigencias allí establecidas, (...) las asignaciones específicas de recursos coparticipables constituyen transferencias de ingresos de las provincias a favor de algún sector especial. Es por esta razón, y a los efectos de poner a resguardo los intereses de las jurisdicciones locales, que los convencionales constituyentes destacaron tanto la ‘integralidad’ de la masa coparticipable, como el carácter excepcional de estas asignaciones, disponiendo que sólo pueden ser fijadas por un tiempo determinado de duración y con una finalidad determinada (...). De manera que, a la hora de examinar la validez constitucional de una asignación específica (...) se impone una interpretación restrictiva pues (...) lo que se encuentra en juego es una facultad con una trascendente incidencia sobre el régimen de distribución de recursos y el sistema federal en su conjunto”.

¹³⁸ Algunos ejemplos, son: a) El impuesto adicional de emergencia a los cigarrillos, creado por Ley Nº 24.625 -por tres años- para el financiamiento de programas sociales y/o de salud fue prorrogado mediante el art 67 de la Ley Nº 25.064 (Presupuesto 1999) por dos años, junto con su asignación específica (luego fue sucesivamente prorrogado por diversas normas). La falta de Ley especial para su prórroga derivó en cuestionamientos a su validez, cuestión avalada por la PGN en la causa iniciada por la provincia de San Luis (CSJ 1073/2011) y por la CFI, mediante las Resoluciones Nº 231/2003 del Comité Ejecutivo y nº 97/2004 del Plenario de Representantes; b) El *impuesto al cheque*, introducido “transitoriamente” mediante la Ley Nº 25.413 y afectado en un 100% de su recaudación a un Fondo de Emergencia Pública, vio modificada su asignación específica mediante el Acuerdo Federal del 27/2/2002, destinándose el 30% de lo recaudado a la masa coparticipable y el 70% a solventar los gastos de la emergencia (Ley Nº 25.561). Luego, mediante el art. 6º de la Ley Nº 26.180, el gobierno nacional -unilateralmente- destinó el 70% no coparticipable al Tesoro Nacional para consolidar la sustentabilidad del programa fiscal y económico, cuestión que no encuentra justificación en una necesidad fáctica específica –presupuesto para una asignación-, ya que los fondos se destinaron a la más ordinaria de las finalidades del sistema tributario; c) El tributo sobre las primas de seguros, originalmente distribuido conforme el régimen general, fue luego destinado por DNU Nº 171/92 a un

La tendencia centralista del federalismo fiscal argentino

Cabe formular una breve reflexión acerca de la tendencia evidenciada por el federalismo fiscal argentino, considerando que el grado de centralización estatal, expresado por la coexistencia de fuerzas centrípetas o centrífugas, no sólo debe analizarse en su faz normativa sino también desde una perspectiva realista, ya que las normas pueden incumplirse¹³⁹.

Antonio M. HERNÁNDEZ señaló que: “A lo largo de la historia argentina hemos padecido un profundo proceso de centralización, que ha producido una notoria discordancia entre la constitución normativa y la realidad vigente. Ello obliga a la consideración del federalismo en su faz sociológica o realista, que apunta a la observación de la real vigencia de las normas constitucionales”¹⁴⁰. Desde tal perspectiva, enfoca el proceso de creciente centralización que afecta al federalismo ante la ausencia –según su opinión- de un adecuado control de constitucionalidad que lo limite¹⁴¹.

Ante el sostenido incremento de la actividad estatal desde la organización constitucional¹⁴² -con breves interrupciones temporales-, la tendencia Argentina es de una paulatina descentralización de funciones y gastos en el nivel provincial, con una creciente centralización de la recaudación tributaria en el nivel federal¹⁴³.

fondo para el financiamiento de los pasivos del INDER y, posteriormente, mediante la Ley de Presupuesto 1997 al Tesoro Nacional, incumpliendo los requisitos de ley especial y plazo determinado, así como el presupuesto fáctico específico.

¹³⁹ Cfr. HERNÁNDEZ, Antonio M.; *op. cit.*, p. 41. Señala Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 95) que: “En toda organización federal se experimenta el juego de fuerzas políticas contrapuestas. Una es la fuerza que concentra, propia del gobierno central, que tiende a apropiarse de potestades y recursos. Su límite es la organización unitaria (...). Otra es la fuerza de los gobiernos locales, que actúa en sentido contrario, a favor de la dispersión territorial del poder. Aquí el límite es la confederación, o la disgregación del poder central. Esta problemática (...) se presenta en todos los análisis (...) cada uno de los intérpretes considera que la forma federal se encuentra desvirtuada por exceso de fuerza unitaria o (...) confederativa”.

¹⁴⁰ HERNÁNDEZ, Antonio M.; “La coparticipación impositiva federal”, *Jornada Inter-académica: El Federalismo Fiscal Argentino*, 26/6/2013, p. 19.

¹⁴¹ Cfr. HERNÁNDEZ, Antonio M.; *Los sistemas...*; *op. cit.*, p. 18. Horacio G. CORTI (*op. cit.*, p. 104) acuerda con que: “Hoy en día, ante el concreto desenvolvimiento del federalismo argentino, que ha llevado, al menos según muchos intérpretes, a una fuerte centralización de las potestades en manos del gobierno federal, al punto que se llega a hablar de una realidad jurídica unitaria bajo el ropaje de una forma federal, uno de los ejes de la hermenéutica constitucional consiste en dilucidar en qué medida se respeta la autonomía de las provincias. Sin embargo, al momento de dictarse la constitución en 1853, uno de los focos de debate consistía en determinar el grado de autonomía del propio gobierno federal”. Jorge ÁVILA (*op. cit.*, pp. 18-19) también concluye que: “El federalismo fiscal argentino entre 1853 y las primeras dos décadas de este siglo fue similar al federalismo de EEUU: las provincias gozaban de acentuada autonomía y solidez fiscal. Después comenzó un proceso de transferencia de potestades impositivas desde las provincias a la Nación, que alcanza en el presente su máxima expresión. Según McLure, nuestra organización es semejante a la australiana, que se caracteriza por un estado de mínima autonomía y máxima debilidad fiscal”.

¹⁴² Cfr. CENTRÁNGOLO, Oscar; *op. cit.*, p. 105.

¹⁴³ Enfatiza Antonio M. HERNÁNDEZ (*op. cit.*, p. 88) que “...una de las herramientas del gobierno federal para lesionar el federalismo fue imponer transferencias de competencias, servicios o funciones a las provincias o a la Ciudad de Buenos Aires, con lo que centralizó recursos y federalizó los déficits”. CIPPEC remarcó que la transferencia de servicios comenzada en la década del '70 y extendida hasta los '90, no fue acompañada por una cesión de fondos proporcional. Como ejemplo, se menciona que en 1992 finalizó el proceso de transferencia de escuelas, comprometiéndose la Nación a transferir un monto fijo (Ley Nº 24.049). El transcurso del tiempo derivó en la insuficiencia de tales fondos por la modificación de la economía (variaciones de costos de prestación y salarios) y el incremento en la cantidad de alumnos. El problema se potenció por las obligaciones asumidas en las Leyes de Financiamiento Educativo Nº 26.075 y de Educación Nacional Nº 26.206, que demandaron mayores recursos (Cfr. DÍAZ FRERS, Luciana; *En deuda con la Constitución: el régimen de coparticipación, problemas y soluciones*, en *Documento de Recomendación de Políticas Públicas Nº 58*, CIPPEC, Buenos Aires, noviembre de 2008, p. 1). Pablo María GARAT (*op. cit.*, pp. 28-29) señala que: “A partir de 1989 (se) inicia un proceso de devolución de

Sin equilibrar previamente las divergentes capacidades provinciales, se observó un proceso que, según describe Oscar CETRÁNGOLO “...careció de las motivaciones clásicas de las reformas que tratan de resolver, vía la descentralización, los problemas de revelación de preferencias mediante la participación de los ciudadanos en la definición de las políticas”. Por el contrario, “...la descentralización motivada por urgencias fiscales sin la previa introducción de mecanismos de compensación y coordinación (...) muy posiblemente haya agravado los problemas de equidad preexistentes”¹⁴⁴.

Las diversas detracciones que históricamente se realizaron a la masa coparticipable¹⁴⁵, así como las múltiples medidas coyunturales para cerrar brechas fiscales, agravaron la situación y han sido una seria amenaza para la suficiencia financiera provincial¹⁴⁶. El régimen vigente no garantiza la autonomía local¹⁴⁷, ni ha sido eficaz para lograr un grado equivalente de desarrollo en todo el territorio nacional.

Entraña, además, el riesgo de generar incentivos negativos a la responsabilidad fiscal, derivados de la falta de correspondencia¹⁴⁸. Dentro de un esquema opaco, el financiamiento provincial se basa crecientemente en transferencias federales -con o sin afectación específica- caracterizadas por la fuerte discrecionalidad. Un proceso de centralización política, alejado del paradigma de concertación,

competencias a las provincias (...) pero no renuncia al ejercicio de facultades tributarias (...) ni tampoco se modifica la ley convenio para ampliar las atribuciones de las provincias en materia de ejercicio del poder de imposición (...) Las provincias admiten esto y sólo reclaman que la ‘transferencia’ de servicios sea acompañada de la ‘transferencia’ de recursos para atenderla. Esto era razonar como si el nuestro fuera un régimen unitario con descentralización administrativa y sistema de asignaciones (transferencias) condicionadas”.

¹⁴⁴ CETRÁNGOLO, Oscar; *op. cit.*, pp. 123 y 125-126

¹⁴⁵ Entre ellas, la del 15% para la ANSES actualmente en proceso de reversión; 11% del IVA; 20% del Impuesto a las Ganancias, recientemente derogado; 70% del Monotributo; y la mayor parte de impuestos a automotores y ciertos combustibles (Cfr. DÍAZ FRERS, Luciana; *op. cit.*, pp. 1- 2).

¹⁴⁶ Según CIPPEC (*100 políticas para potenciar el desarrollo*; edición literaria a cargo de Laura Zommer; Carolina Nahon; Dolores Arrieta, Buenos Aires: Fundación CIPPEC, 2012, p. 122): “...las reformas de la última década (...) estuvieron signadas por necesidades coyunturales y adolecieron de una visión integral sobre la estructura tributaria deseada (...) Las repetidas pujas entre el Gobierno nacional y los provinciales se empujaron con medidas parciales (...), que no hacen otra cosa que aumentar las desigualdades”. Resalta Oscar CETRÁNGOLO (*op. cit.*, p. 106) que “...la institucionalidad pública de la Argentina se caracteriza hoy por ser el resultado de una sucesión de medidas de emergencia (...) inadecuadas para enfrentar los desafíos planteados. Si entendemos por ‘capacidad institucional’ la habilidad para incentivar comportamientos y generar horizontes que trasciendan el corto plazo (...), la baja capacidad institucional del país se nota en las dificultades para resolver problemas estructurales y anticiparse a los conflictos (característica de un ‘buen gobierno’) la persistencia de comportamientos cortoplacistas (...) ha permeado de manera irreversible la construcción de instituciones públicas”.

¹⁴⁷ Enfocando a la autonomía desde la posibilidad de ejecutar políticas públicas y proveer bienes y servicios sin depender del gobierno federal, donde la suficiencia financiera es un objetivo principal. El concepto de autonomía ofrece diversas perspectivas que no necesariamente coinciden con esa visión. Marcelo LEIRAS (*op. cit.*, pp. 229-230) lo identifica con la capacidad de los gobiernos provinciales de orientar a su favor los resultados de sus negociaciones con el gobierno central, entendiendo que, si bien los gobiernos provinciales son financieramente débiles, serían autónomos porque cuentan con amplios márgenes de negociación y posibilidades de condicionar al gobierno central por su representación en los órganos federales sus raíces sólidas en el sistema político que se remontan a la época colonial y les permiten sobrevivir política y electoralmente sin la asistencia nacional.

¹⁴⁸ Señala Juan V. SOLÁ (*op. cit.*, p. 585) que “...el inconveniente de alejar el impuesto de la fuente es que no existe esta relación directa entre la aplicación del impuesto, la imposición y el gasto público eficazmente efectuado. Uno de los motivos por los cuales las provincias aumentan sus gastos públicos es que al ser percibidos por un órgano recaudador diferente no existe un control social directo entre la recaudación y el gasto”. Esto se agrava por el carácter pro-cíclico del sistema. Siendo la masa coparticipable un porcentaje de la recaudación -correlacionada con el ciclo económico-, las transferencias se incrementan en el ciclo de crecimiento y disminuyen en el recesivo, derivando en aumento desmedidos del gasto en la curva positiva -exacerbando el ciclo-, y sufriendo recortes en la curva descendente, cuando es más urgente atender las crecientes necesidades (Cfr. DÍAZ FRERS, Luciana; *op. cit.*, p. 4).

que se instrumenta a través de una compleja red de normas y pactos que conforman el *laberinto de la coparticipación*¹⁴⁹.

El transcurso del tiempo acentuó los desajustes estructurales y derivó en diversos reclamos provinciales para que se atiendan los problemas vinculados al desarrollo de las economías regionales¹⁵⁰. De los conflictos emergieron resoluciones judiciales de alcance individual que también afectaron al sistema, generando desequilibrios que van más allá de lo económico y minan la igualdad política entre las provincias¹⁵¹ y los ciudadanos de cada una de ellas¹⁵².

La ausencia del consenso para la proclamada concertación federal, constituyó un obstáculo infranqueable para el establecimiento del nuevo régimen de coparticipación. Los intereses sectoriales primaron sobre el progreso general, perpetuándose un sistema disfuncional¹⁵³. El resultado es un federalismo declamatorio y en retirada¹⁵⁴. La conclusión de Alberto PORTO es suficientemente explícita: “(e)l federalismo argentino se ha ido apartando del federalismo democrático y han quedado pobremente definidas las funciones de cada nivel, con un gobierno central que interfiere en las

¹⁴⁹ Aníbal O. BERTEA –autor del gráfico titulado *El laberinto de la coparticipación*- relata que: “...Richard Bird, profesor de Economía de la Universidad de Toronto, (...) quiso conocer los regímenes de coparticipación federal (...). La mejor forma que se nos ocurrió fue presentarlo en forma de gráfico. Y cuando lo vio por primera vez (...), dijo que era lo más parecido a un ‘plato de fideos’ o, en todo caso, a un ‘laberinto’” (Fuente: <http://www.federalismofiscal.com/laberinto/>).

¹⁵⁰ Horacio CAO (*Una nueva perspectiva sobre la Coparticipación Federal de Impuestos*, s/f, pp. 11 y 12) relata que: “...estas economías surgen a partir de políticas concretas de la Administración Federal (protección aduanera, subsidios, construcción de ferrocarriles, etc.) y sólo pueden entenderse en el marco del cumplimiento de objetivos políticos dirigidos a dotar de base económica a todas las regiones del país (...) donde las economías regionales ocuparon un lugar central dentro del aparato productivo provincial se logró, a partir de su dinamismo, un crecimiento económico apreciable y la generación de los empleos necesarios como para evitar migraciones masivas de su población (...) las políticas de ajuste estructural hicieron que estas redes entraran en decadencia y directamente desaparecieran hacia mediados de los ‘90. Con la paulatina desaparición de estas dos redes fue ganando centralidad el tercer mecanismo compensador: el intrincado sistema de transferencias interregionales mediadas por el gobierno Nacional. Nos referimos, claro está, a la peculiar estructura del federalismo fiscal en general y de la coparticipación federal de impuestos en particular (...) la coparticipación federal dibuja un patrón redistributivo que se fue agrandando en la medida en que desaparecían otras redes que cumplían funciones similares (...) La lógica no es difícil de comprender: la diferente capacidad recaudatoria – por desarrollo relativo y escala - es de tal magnitud que sólo un mecanismo de las proporciones que tiene el federalismo fiscal en la Argentina puede llegar a compensarlo”.

¹⁵¹ Cfr. CSJN, 1987, *La Pampa c. Mendoza*, Fallos 310:2478. Retoma allí (cons. 40) el principio de la igualdad política entre las provincias, aclarando que no incluye el aspecto económico.

¹⁵² Señala Alberto PORTO (*op. cit.*, p. 64) que: “Una modificación impacta de un modo u otro sobre todo el funcionamiento del sistema. Medidas aisladas terminan provocando efectos no deseados que requerirán luego otras soluciones (...) si el gobierno nacional transfiere un gasto a las provincias, entonces o bien les incrementa las transferencias intergubernamentales o les transfiere poderes tributarios. Puede argumentarse que los costos por la provisión a cargo de las provincias serán menores, en cuyo caso habrá una reducción del gasto asociada con la descentralización. Si estos tres mecanismos no operan u operan imperfectamente, las vías de ajuste posibles son la baja calidad del servicio o que el servicio directamente no se preste”.

¹⁵³ Luciano DI GRESIA (*La cuantificación de desbalances fiscales: elementos para la discusión sobre finanzas federales*, en *Revista Civilidad*, Año XXVIII, Edición Nº 31, Marzo 2012, p. 49) analizó los datos y concluyó que la distribución “...no parece favorecer a las provincias con menor PBG per cápita (...) se observan provincias de altos ingresos per cápita como Santa Cruz, Tierra del Fuego, Neuquén y Chubut, donde el beneficio fiscal por habitante resulta muy superior al de las provincias más pobres”. Marcelo LEIRAS (*op. cit.*, p. 242) entiende que: “El federalismo fiscal argentino no redistribuye a favor de las provincias más pobres, entre otras cosas, porque sus reglas (...) se asientan sobre una estructura social y político-institucional (...) en la Argentina la sobrerepresentación de los distritos más pequeños y la dificultad para estructurar mayorías parlamentarias que representen los intereses de los grupos sociales más allá de su localización geográfica conspiran contra ese resultado”.

¹⁵⁴ Cfr. GARAT, Pablo M.; *op. cit.*, p. 34.

políticas locales, gobiernos locales que interfieren en las políticas nacionales y pobre coordinación interjurisdiccional”¹⁵⁵.

¹⁵⁵ PORTO, Alberto; *op. cit.*, p. 66.