

El sistema de coparticipación federal en la organización constitucional argentina

Pablo María GARAT

SUMARIO: I. *¿Qué es la coparticipación?* II. *El sistema de coparticipación y el poder de imposición.* III. *La coordinación tributaria en nuestro Estado federal.* IV. *Evolución de la coordinación tributaria federal desde 1853/60.* V. *El sistema de coparticipación federal a partir de la reforma constitucional de 1994.* VI. *El sistema de coparticipación federal en la Constitución Nacional: aspectos sustantivos y procedimentales.* VII. *Los municipios en el sistema de coparticipación federal.* VIII. *Reflexiones finales y una propuesta.*

I. *¿Qué es la coparticipación?*

De manera introductoria, creemos que resulta pertinente responder este interrogante intentando —de modo sencillo y preciso— esclarecer al lector y presentar el escenario en el que se desarrolla el acontecer de las relaciones fiscales interjurisdiccionales en nuestro país.

Antes, sin embargo, resulta prudente señalar que el tema de la llamada “coparticipación federal de impuestos” requiere, por su propia naturaleza, un enfoque interdisciplinario, si se pretende concluir —siempre provisoriamente— en algún aporte consistente a la definición de una de las cuestiones constitucionales más relevantes que se encuentra pendiente de reglamentación en la legislación inferior (ley convenio) desde diciembre de 1996, conforme a lo dispuesto por la propia disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional según el texto reformado en 1994.

Requiriéndose el análisis interdisciplinario, también cabe advertir que la preeminencia del enfoque parcial de alguna de las ciencias involucradas —particularmente el derecho, la economía y las finanzas públicas— puede conspirar contra el arribo a buen puerto de un aporte integral.

Sin perjuicio de ello, los especialistas del derecho tenemos la obligación de difundir el resultado de nuestra propia reflexión académica y, en tanto sea posible, hacerlo teniendo en cuenta los aportes difundidos desde las otras disciplinas, y aun la experiencia de las circunstancias políticas y económicas que, entre nosotros, han constituido el marco circunstancial de la evolución del debate sobre la cuestión.

Con esta advertencia, trataremos, en primer lugar, de contestar, particularmente desde la experiencia de diecisiete años (1991-2008) de relaciones fiscales interjurisdiccionales vividas muy de cerca, a esta pregunta general: ¿qué es la coparticipación?, de modo sencillo e introductorio.

Luego, nos adentraremos en el llamado “laberinto de la coparticipación” anticipando desde ya nuestra conclusión: de un laberinto se sale de un solo modo: por arriba. Y ese arriba, también nos adelantamos, tiene mucho que ver con la necesaria mirada de esta cuestión como variable fundamental para la definición de las políticas de Estado que nuestra Argentina necesita. Un arriba que requiere la mirada trascendente de todo buen gobierno con visión de Estado.

Y para comenzar, entonces: la llamada “coparticipación federal” o “coparticipación” a secas es, por lo menos y al mismo tiempo:

- a) *Uno de los cinco sistemas clásicos para coordinar el ejercicio del poder de imposición en Estados unitarios o federales.* Los otros son: separación de fuentes; concurrencia de fuentes; cuotas adicionales y transferencias condicionadas o incondicionadas. Para entender este primer punto, baste con señalar que, conforme al texto originario de la Constitución Nacional, nuestra organización federal adoptó los sistemas de separación y concurrencia de fuentes, en tanto sus artículos 4º y 67, inciso 2º, preveían que las contribuciones o derechos del comercio exterior eran exclusivos del gobierno federal, mientras que las contribuciones internas, directas o indirectas, correspondían a las provincias (separación de fuentes). Excepcionalmente, cuando “la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan” se admitía que

- el gobierno federal estableciera también contribuciones directas (según la más extendida interpretación de la Constitución Nacional) y también indirectas (sin la exigencia formal antedicha, según interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación [*Fallos*: 149: 260]) (conurrencia de fuentes). El abuso por parte del gobierno federal en el ejercicio del sistema de *conurrencia* derivó en la adopción constitucional, en 1994, del sistema de *coparticipación*, y el posterior avance reiterado desde dicho nivel gubernamental sobre éste pareciera conducir a la adopción del sistema de transferencias condicionadas (*v. gr.*, ley 26.075 llamada de “financiamiento educativo”) conviviendo con los otros tres sistemas.
- b) La coparticipación es —particularmente y junto con el presupuesto general de la Nación— el más importante mecanismo de *asignación de recursos públicos para la ejecución de las políticas de Estado (supuesto que ellas se encuentren definidas) o la satisfacción de necesidades públicas explícitas o implícitas*. Esto no solamente es consecuencia de cómo se redistribuye la renta tributaria federal, sino también por la recurrencia del gobierno federal al procedimiento previsto en el artículo 75, inciso 3º, de la Constitución Nacional (antes de la reforma de 1994, utilizado igualmente en el límite de la constitucionalidad) para asignar específicamente todo o parte de los recursos coparticipables. Asimismo, y, para demostrar este aserto, cabe recordar el nuevo texto del artículo 75, inciso 8º de la Constitución Nacional, que remite explícitamente al inciso 2º del mismo artículo, a fin de exigir la correlación efectiva entre el sistema de coparticipación federal y las leyes de presupuesto nacional, que deben expresar el “...programa general de gobierno y el plan de inversiones públicas”, “conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2º de este artículo”. Dichas “pautas” hacen referencia a la equidad y solidaridad regional, y a dar “prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”.
- c) Por lo anterior, la coparticipación es un indudable mecanismo de *redistribución vertical y horizontal de la renta tributaria federal* entre el gobierno federal y las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y de éstas entre sí. En efecto, a través de los procedimientos

de las llamadas “distribución primaria” y “distribución secundaria”, la “masa coparticipable” se ha redistribuido antes que en proporción a las “competencias, servicios y funciones” a que hace referencia el nuevo artículo 75, inciso 2º de la Constitución Nacional, o a lo que cada jurisdicción aporta, conforme a criterios que varían según los acuerdos alcanzados en las denominadas “leyes convenio” o en los “pactos fiscales” “que la han modificado provisoriamente”. Tal redistribución ha operado verticalmente a favor del gobierno federal, para atender el déficit previsional —a partir de su reforma en los años 90— y el servicio de la deuda pública consecuente, y horizontalmente entre las provincias y la CABA a favor de las menos desarrolladas, a partir de los principios de solidaridad y equidad federal.

- d) En esta perspectiva, además, la “coparticipación” ha sido también el *marco jurídico para ajustar* —con pretendido fundamento en la “emergencia económica”, que ha desplazado al orden jurídico constitucional desde la crisis de 1890— *la distribución de la renta tributaria federal a las necesidades del Tesoro nacional*.
- e) La llamada “coparticipación” constituye, por otra parte, el sistema por el cual el gobierno federal y las provincias acuerdan también (especialmente estas últimas) normas de *armonización tributaria*, eufemismo que en la práctica ha implicado la autolimitación en el ejercicio de potestades tributarias originarias propias de los sistemas de separación y concurrencia de fuentes. En otro sentido, constituye también la oportunidad para coordinar la administración tributaria federal de los recursos coparticipables, lo que aún no se ha logrado sino parcialmente.
- f) Finalmente, la coparticipación ha sido considerada (particularmente por ciertos organismos multilaterales de crédito) como el sistema por el cual se limitaría —mediante la adopción de diversas pautas de armonización tributaria y otras restricciones a la autonomía local— el denominado “gasto público improductivo” de las provincias, a pesar de no disminuir correlativamente su responsabilidad en el ejercicio de las competencias relacionadas con las necesidades públicas prioritarias como la salud, la educación y la promoción del empleo, entre las más relevantes.

II. El sistema de coparticipación y el poder de imposición

Como segunda cuestión introductoria, creemos que resulta indispensable repasar ordenadamente algunas cuestiones que enmarcan política y jurídicamente el tema de análisis.

El *poder de imposición* es parte del poder de *imperium* del gobierno a todos los niveles y conforme a la distribución de competencias que el respectivo ordenamiento constitucional haya establecido. En un Estado federal, este poder de imposición se encuentra distribuido entre los miembros de la federación, reconocidos como tales, con la finalidad —teórica— de que el ejercicio del mismo se corresponda con el de las demás competencias que debe atender con los recursos que a su nivel obtengan.

Este poder de imposición comprende las atribuciones para *crear, modificar, sustituir, eliminar, eximir, asignar y administrar* los recursos tributarios obtenidos por su ejercicio, respetando el principio de legalidad —universalmente aceptado— por el cual “no hay tributo sin ley”.

Cuando para coordinar el ejercicio de este poder en un Estado federal se recurre a alguno de los sistemas que ya hemos enunciado (separación de fuentes, concurrencia de fuentes, cuotas adicionales, coparticipación y transferencias condicionadas o incondicionadas) muchas veces, solamente se tiene en cuenta el resultado económico-financiero de tal coordinación, o dicho de otro modo: lo que se obtiene efectivamente a cada nivel de gobierno, a través de la *distribución coordinada*.

Sin embargo, desde un enfoque estrictamente jurídico debe señalarse que todas y cada una de aquellas atribuciones, cuando no son debidamente coordinadas, pueden conducir a un resultado económico-financiero muchas veces contradictorio con el que se habría “acordado” mirando sólo el reparto de la renta tributaria federal.

Entre nosotros, veremos que la falta de coordinación adecuada al respecto contribuye, junto con la falta de acuerdo sobre el ejercicio de las competencias concurrentes no tributarias, a la rémora en el dictado de una nueva ley convenio de coparticipación y al proceso de desfederalización evidente en que se encuentra la Argentina.

Baste con señalar, por ahora, que del nuevo texto constitucional no se deduce, con la precisión necesaria en materia tan delicada, a quién le corresponderá la atribución para crear, modificar, sustituir, eliminar o exi-

mir impuestos (“contribuciones”) directos o indirectos, una vez que fuere sancionada y aprobada la nueva ley convenio.¹

Con el marco actual de las leyes 23.548, 23.966 y 24.464 resulta evidente que tales atribuciones han quedado en cabeza del gobierno federal exclusivamente, salvo para la provincia que “denuncie” el convenio formalmente y reasuma tales atribuciones (en el supuesto de que tal denuncia fuere admitida, sobre lo cual tampoco hay coincidencia en la doctrina).

Pero ¿puede hacer esto una provincia y aun la Ciudad de Buenos Aires desde el estricto enfoque jurídico-constitucional? Si la respuesta es negativa, entonces el sistema de distribución de fuentes originario de la propia Constitución —que la reforma de 1994 no ha querido eliminar— habría fenecido y solamente se admitiría el de la coparticipación. Y, en consecuencia, cabría preguntarse, además, ¿qué ocurriría con la provincia que no apruebe la nueva ley convenio?, ¿carecería de poder de imposición sobre las contribuciones distribuidas por los nuevos regímenes?

¹ En la causa “El Cóndor Empresa de Transportes SA c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 324:4226 del 7-12-2001, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “9... asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, del compromiso de abstenerse de ejercer la función legislativa en facultades impositivas propias, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley-convenio, sancionada por el Estado nacional y aprobada por las provincias, la que ‘no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada’, de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión —y, por ende, a dicha norma federal—, se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional”. Comentando este fallo, señala Rodolfo Spisso: “La extensa regulación que el artículo 75, incisos 2º y 3º, Constitución Nacional hace del sistema de coparticipación tributaria que se refiere a la formación de la voluntad contractual, a la distribución de los fondos coparticipados... ha omitido consignar el compromiso por parte de las provincias de abstenerse en forma parcial de ejercer su potestad tributaria, lo que hace a la esencia del sistema conforme las distintas leyes que se han venido dictando desde la sanción de la ley 12.139 de Unificación de Impuestos Internos al Consumo. Al mencionar la eventual violación a esa abstención que no viene impuesta por la Constitución en forma expresa, sino por la ley federal que instituye el sistema y por las leyes locales de adhesión como un supuesto que se proyecta como una afectación al sistema, el tribunal cimero está reconociendo que la inhibición por parte de los gobiernos locales de ejercer la potestad tributaria respecto de tributos análogos a los nacionales coparticipados hace a la esencia del régimen, y suscita cuestión constitucional, aunque el compromiso venga instituido en la ley y no en el texto de la Ley Fundamental” (Rodolfo Spisso, LexisNexis núm. 20023633 del 7 de agosto de 2004).

Y si la respuesta, por el contrario, es afirmativa, ¿cómo quedaría la situación del contribuyente frente al fisco si desde dos niveles de gobierno se le exige el mismo tributo? ¿Se trataría solamente de un problema de superposición tributaria que sería admisible en el límite del respeto al principio de no confiscatoriedad, receptado por la propia Constitución Nacional y la jurisprudencia de la Corte?

Pero, aún más, como también veremos más abajo, si como consecuencia de la nueva ley convenio, la situación de las provincias y de la CABA se mantiene como actualmente, cabe preguntarse desde un enfoque político-jurídico: ¿sólo el gobierno federal dispone constitucionalmente —y en plenitud— del poder de imposición como herramienta de la política económica?

Derivado de ello, podríamos concluir preguntándonos: ¿debería la nueva ley convenio “coordinar” formalmente *todas* las atribuciones propias del poder de imposición establecido en la Constitución Nacional, o solamente la distribución de recursos tributarios a las provincias que, entonces y en 1994, habrían efectuado una nueva delegación de poder en los términos del artículo 121 (ex 104) de la Constitución Nacional?

La cita que en nota transcribimos acerca de la última jurisprudencia de la Corte no alcanza —a nuestro entender— para despejar tales decisivos interrogantes y exigirá de los protagonistas, para la sanción de una nueva ley convenio, definiciones muy precisas.

III. La coordinación tributaria en nuestro Estado federal

Como bien señala Albert de Rovira i Mola,² catedrático barcelonés, conviene distinguir la coordinación *financiera*, la *fiscal*, la *tributaria* y la *impositiva*.

Así, enseña que

...la *coordinación financiera* —concepto el más amplio y omnicomprensivo— ha de referirse a todas las relaciones recíprocas entre las haciendas estatal, autonómica y local en materia de presupuesto, de ingresos y de gas-

² De Rovira i Mola, Albert, en *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*, Escola D'Administración Pública de Catalunya, Barcelona, 1984.

tos. La *coordinación tributaria* ha de referirse solamente a la estructura, contenido y aplicación de todos los tributos. La *coordinación impositiva* ha de referirse únicamente a la estructura, contenido y aplicación de los impuestos. La *coordinación fiscal*, pues, como ámbito intermedio entre la coordinación financiera y la tributaria, ha de referirse a todos los *ingresos, estos, tributarios y no tributarios*.

El autor define a la coordinación como “...el conjunto de técnicas que tienden a armonizar las estructuras, las actuaciones y los intereses de los sistemas fiscales del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales” y explica: “Aludo a *estructuras* porque la coordinación ha de ser, en primer lugar, *normativa*... Menciono las *actuaciones* porque la coordinación ha de existir también en la *aplicación* del sistema fiscal por la respectiva administración, en colaboración o cooperación con los demás. Y me refiero a los *intereses* porque... estos intereses deben ser *comunes* y no *contrapuestos*”.

Por último, en el pensamiento de este autor, los sistemas de coordinación fiscal “basculan entre la autonomía y el centralismo”, o entre los sistemas de “separación de fuentes” y los de “transferencias”.

Recordemos que el especialista que citamos desarrolla su análisis respecto de España, un “Estado de Autonomías” —pero Estado unitario al fin— con alto grado de descentralización administrativa y la particularidad constitucional del reconocimiento de los derechos históricos forales de las provincias vascongadas y navarras.

Quizá, si no tenemos aún un nuevo sistema jurídico infraconstitucional (ley convenio) de coparticipación federal, se deba a que las “estructuras... actuaciones... e intereses...” no han podido coordinarse adecuadamente y, lo que es peor, hasta exhiban síntomas de claro deslizamiento desde la no concretada “coparticipación” hacia un mero sistema de “transferencias”.

Es más, ya no solamente el lenguaje político corriente y su versión peyoradística consecuente hablan de “transferencias a las provincias” cuando se refieren a la *distribución* de recursos coparticipables, sino que este grueso error de lenguaje campea aun en la mejor bibliografía especializada y hasta en Congresos sobre la materia.

Cuando una idea se impone en el lenguaje resulta, luego, muy difícil contradecirla en el orden de la realidad. Ni hablar cuando el lenguaje es el de los operadores jurídicos.

Volviendo a nuestro autor, diremos que el claro y preciso encuadre de De Rovira i Mola nos permite plantear varios interrogantes, hoy plenamente vigentes y relacionados con las consideraciones y preguntas que antes efectuábamos acerca del poder de imposición:

- a) ¿Es la coordinación financiera, fiscal, tributaria e impositiva —especialmente la *tributaria* para lo que en este trabajo nos interesa— aplicable a los Estados federales bajo cualquiera de los sistemas posibles? En caso afirmativo, ¿“quid” de la separación de fuentes, cuando no es el adoptado?, y ¿con qué características?
- b) Si, aún así, la coherencia se mantiene, ¿cómo se evita que la coparticipación, por ejemplo, como uno de tales sistemas de coordinación, provoque el deslizamiento desde la “autonomía” (sistema de separación de fuentes) al “centralismo” (sistema de transferencias o asignaciones) cuando ello implica la renuncia, al menos transitoria por parte de las provincias, al ejercicio del poder tributario sobre los denominados “impuestos coparticipables”?

Obviamente, estos interrogantes no se justifican en un Estado unitario con alto grado de descentralización, ya que en ellos la coordinación en tales campos no sólo es deseable sino necesaria.

El problema consiste en que ésta no es trasladable, sin más, y bajo cualquier sistema, a un Estado federal sin admitir, al menos, cierta mutación del orden de competencias o distribución de poderes propios de tal sistema.

Así, creemos que en un régimen de Estado federal, el nombre de la coordinación posible es el de “concertación” o “cooperación”. ¿Y cuál es la diferencia entre éstos y aquélla?

Muy claramente: la que va de ser beneficiario del ejercicio de una facultad ajena por su titular, a ser beneficiario y *titular* de esa misma facultad. O, lo que es igual, la que va de un régimen tutelado (en definitiva esto es el régimen unitario respecto de los niveles subnacionales) a un régimen de plena libertad y responsabilidad con subsidiariedad (que es la esencia del régimen federal).

Todo esto es aplicable a nuestra realidad y organización constitucional.

En nuestro país, nunca se asumió, por todos los niveles de gobierno, el sentido propio de un régimen federal: la *libertad con responsabilidad*.

En un régimen federal, éste es el verdadero concepto de *correspondencia fiscal*.

Después de asumido ello, es que puede hablarse de justicia, equidad, solidaridad y cooperación.

Por eso, entendemos que el *federalismo* sólo se identifica con la *descentralización* en tanto ésta suponga *reconocer derecho a la decisión antes que delegar poder de decisión*.

Y también por ello, el *federalismo* es aplicación constante del principio de *subsidiariedad* en sus dos sentidos: como respeto de la libertad del nivel más pequeño (lo que constituye verdaderamente acercar la decisión al destinatario de ella) y como acción subsidiaria (solidaria) cuando ese nivel, por causas objetivas, no puede ejercer plena y eficazmente sus libertades y facultades (para atender las necesidades a su cargo).

Esto no es hacer filosofía con ocasión de la materia fiscal (lo que, de todos modos, no viene mal) sino tratar de proponer un razonamiento básico: si el régimen de coparticipación es sólo una “muleta” de un Estado federal “centralizado”, en vías de “descentralización”, terminará siendo, en el mejor de los casos, un eficiente sistema de *asignación por transferencias* pero nunca un régimen de concertación que respete la libertad con responsabilidad de provincias y municipios, propia de tal Estado.

Y esto tampoco es declamativo, ya que la consecuencia de ello, en materia financiera y fiscal, será la imposibilidad de lograr que los gobiernos provinciales y municipales asuman definitivamente sus competencias y se hagan cargo de asegurarse los recursos necesarios a través de una mejor administración tributaria.

Por el contrario, se presupuestará mal, se comprometerá el gasto público más allá de los recursos y se recargará sobre la administración tributaria nacional (que hoy no es estrictamente federal) la responsabilidad del ingreso.

Por ello, insistimos en que el camino para la recuperación y fortalecimiento de nuestra organización federal, desde la perspectiva financiera (comprensiva de lo tributario), no comienza por garantizar que a todos nos irá bien (tentación programática y a veces demagógica), sino por asegurar los medios concretos para el ejercicio de las libertades o autonomías provinciales y municipales, asumiendo horizontal y verticalmente el compromiso de la subsidiariedad y solidaridad por la redistribución de recursos para que se alcance por dicha vía, cuando ello fuere objetivamente

necesario, lo que la Constitución Nacional denomina “un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”.

Ésta debería ser la base para la discusión de un nuevo modelo de federalismo fiscal y tributario, a partir de nuestra situación actual y en el marco de la reforma constitucional de 1994.

IV. Evolución de la coordinación tributaria federal desde 1853/60

En la primera época de la organización constitucional y hasta fines del siglo XIX, el gobierno federal respetó la cláusula del artículo 4º de la Constitución Nacional, sin recurrir a las “contribuciones” (impuestos) para atender sus necesidades fiscales.

Así, entre 1853 y 1891, hay un primer período de clara *separación de fuentes* que se modifica cuando, por la crisis económica de 1890/91, el gobierno federal establece *impuestos internos* en todo el territorio nacional.

Se manifiesta, a partir de allí, un predominio del sistema de *concurrentia de fuentes* “de hecho” hasta la crisis mundial del 29/30 que lleva al gobierno federal a apropiarse de fuentes invocando el 67, inciso 2º de la Constitución Nacional, asumiendo no sólo la facultad de las provincias en materia de impuestos *directos*, sino también competencias, funciones y la prestación de servicios que correspondían a aquéllas, consolidándose un proceso creciente de centralización.

En este punto, corresponde detenernos en una referencia a la interpretación de los artículos 4º y 67, inciso 2º de la Constitución Nacional hasta la reforma de 1994, en cuanto a si las “contribuciones...” a que se refiere el artículo 4º son las “contribuciones directas” del ex artículo 67, inciso 2º, o las “contribuciones indirectas” que dicha norma no contemplaba como fuente del Tesoro nacional, pero que el gobierno federal hizo suya.

Como bien explica Catalina García Vizcaíno en su obra clásica *Los tributos frente al federalismo*: “...sostenemos que desde un punto de vista estrictamente jurídico es correcta la posición de Jarach. Advierte el mencionado autor cierto paralelismo entre los artículos 4º y 67 de la Constitución Nacional, entendiendo que el primero se refiere a las fuentes de ingresos del Tesoro nacional, mientras que el segundo se relaciona con iguales re-

cursos para atribuirlos a la competencia del Congreso. Fundamenta su postura en las palabras pronunciadas por Gorostiaga en la Convención, y en la tesis que dice expuesta con posterioridad por Alberdi; de ello se infiere que la Nación no tiene facultades en materia de impuestos indirectos”.³

Más allá de las discusiones doctrinarias en torno de la clasificación entre impuestos o “contribuciones” “directas” e “indirectas” así como respecto de si debe interpretarse (como lo hacemos, siguiendo a los autores citados) que los artículos 4º y 67, inciso 2º de la Constitución Nacional solamente contemplaban las llamadas contribuciones “directas”, reservando las “indirectas” como exclusivas de las provincias, lo cierto es que el gobierno federal se apropió de ellas desde 1891; que la Corte Suprema convalidó ello, en su oportunidad,⁴ y, finalmente, que la reforma de 1994 amplió el ex artículo 67, inciso 2º (ahora 75, inciso 2º), para incorporar

³ García Vizcaíno, Catalina, *Los tributos frente al federalismo*, Depalma, Buenos Aires, 1975.

⁴ “Sociedad Anónima Mataldi, Simón Limitada c/Provincia de Buenos Aires”, 28-9-27, *Fallos*: 149:260. “...Que los antecedentes de doctrina y jurisprudencia sobre la cuestión propuesta deciden que, en general, los atributos indirectos al consumo interno, o sea los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional. El poder impositivo del gobierno central a este respecto, así como la potestad concurrente de los Estados para establecer los mismos gravámenes sobre la misma materia imponible se ha derivado de la inteligencia atribuida a la cláusula del artículo 4º, Constitución Nacional... *interpretándose por consideraciones de orden jurídico y fundamentos de carácter económico*, que si bien dicha cláusula *no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo* (*Fallos*: 121:264), los que tienen ya, sobre la sanción legal, la *consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento*, en el que se han seguido como renta fiscal, el *constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera*.”

Que la facultad constitucional de la Nación relativa a estos impuestos, sea cual fuere la amplitud que se le asigne, *no tiene sin embargo, los caracteres de exclusividad con que se le han acordado otros, tales como los referentes a la organización tributaria aduanera, derechos de importación y de exportación, renta de Correos, etc., con relación a los cuales existe la delegación expresa de poderes que no comprende el gravamen de los consumos internos, debiendo deducirse, en consecuencia, que las provincias conservan al respecto virtuales facultades impositivas y pueden ejercitarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la ley fundamental...*” (Antonio Bermejo, José Figueroa Alcorta, Roberto Repetto, Ricardo Guido Lavalle) (el destacado nos corresponde).

formalmente a ambos tipos de contribuciones como fuentes concurrentes entre el gobierno federal y las provincias (y también la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, agregamos nosotros, por interpretación integral del mismo 75, inciso 2º).

Concretado y admitido en consonancia con la interpretación constitucional el ejercicio de facultades concurrentes sobre las contribuciones indirectas aparecía el problema previsto en el mismo fallo citado por el alto tribunal en cuanto al alcance y posible agravio de la doble imposición respecto de los contribuyentes.

Fue entonces cuando, a partir de 1935, se sancionó unilateralmente por el Congreso de la Nación el primer régimen de coparticipación impositiva a través de la ley 12.139, con vigencia desde el 1º de enero de 1935 que concreta la unificación de los impuestos internos y se proponía como una “ley convenio”, ya que preveía la adhesión de las provincias.

Es decir que la coparticipación no se adoptó por primera vez como mecanismo de coordinación impositiva ni como instrumento para la distribución o redistribución de tributos propios de las provincias y del gobierno federal, sino como un mecanismo de asignación y compensación por la detracción de recursos tributarios que el gobierno federal efectuaba en detrimento de las provincias, aun cuando ello hubiese sido convalidado por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Este tipo de normas mereció, desde un primer momento, la tacha de inconstitucionalidad por parte de importantes tratadistas, así como la aceptación de otros no menos prestigiosos.⁵

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por su parte, solamente abordó la cuestión *obiter dictum* en el fallo “Madariaga Anchorena, Carlos Juan s/Demanda de inconstitucionalidad” (Fallos: 280:297) admitiendo la constitucionalidad de dicho tipo de acuerdos.

Entre 1935 y 1973, tanto los gobiernos constitucionales como los de “facto” mantuvieron el sesgo centralista y agudizaron el proceso de desfederalización, más allá de la materia fiscal.

En 1973, la ley 20.221 trató de transformar la coparticipación en un mecanismo de coordinación impositiva con efectos redistributivos, para

⁵ Dino Jarach; Segundo V. Linares Quintana; Germán Bidart Campos. A favor de su constitucionalidad: Carlos María Giuliani Fonrouge; Horacio A. García Belsunce. Ver: Casás, José O., “El federalismo fiscal, evolución histórica”, en *El federalismo fiscal a partir de la reforma constitucional*, Criterios Tributarios, Buenos Aires, 1995.

lo cual adoptó el sistema de distribución secundaria sobre la base de parámetros que tenían en cuenta la situación de las provincias menos desarrolladas.⁶

Sin embargo, esta ley consolidó el avance del gobierno federal sobre las contribuciones directas, con lo cual pareció agudizarse la mutación desde el sistema de separación y concurrencia de fuentes hacia el de coparticipación con tendencia al de asignaciones incondicionadas y condicionadas (estas últimas, bajo la forma de *impuestos con afectación específica*, o transferencias de la misma naturaleza).

En 1984, al vencer el régimen de la ley 20.221, bajo la forma de convenios financieros transitorios, se admite un sistema de asignaciones durante 1985, 1986 y 1987.

A partir del 1º de enero de 1988, rige un “régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias” (artículo 1º de la ley 23.548) que, bajo la forma de *ley convenio*, organiza el sistema de coparticipación federal pero admitiendo —ahora más claramente— el avance del gobierno federal sobre facultades tributarias de las provincias y un criterio de “porcentajes fijos” en lugar de los parámetros de la ley 20.221, tornando el régimen menos racional.

Antes de continuar, dos reflexiones sobre el título de esta ley:

- a) Se trata, formalmente, de un régimen transitorio que lleva veinte años de vigencia efectiva y que, además, toda vez que fue modifica-

⁶ Así, la ley convenio 20.221 establece: “Art. 3º. La distribución entre las provincias adheridas del monto que resulte por aplicación del artículo 2º, inciso b, se efectuará de acuerdo con el siguiente criterio: a) Directamente proporcional a la población, sesenta y cinco por ciento (65%); b) En proporción per cápita a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, siempre que la provincia no pertenezca a dicha área, veinticinco por ciento (25%), y c) A las provincias que no tengan densidad de población superior al promedio del conjunto de provincias, y en proporción a la diferencia entre la densidad de población de cada provincia y dicho promedio, diez por ciento (10%). Art. 4º. A los efectos de la aplicación del inciso b) del artículo 3º, se entiende como brecha de desarrollo de cada provincia a la diferencia porcentual entre su nivel de desarrollo y el correspondiente al área que comprende a la Capital Federal y a la Provincia de Buenos Aires. Para la determinación del nivel de desarrollo de cada provincia, se aplicará el promedio aritmético simple de los siguientes índices: a) Calidad de la vivienda, según surja del último Censo Nacional de Viviendas; b) Grado de educación de los recursos humanos, según surja del último Censo Nacional de Población, y c) Automóviles por habitante, correspondientes al año del último Censo Nacional de Población”.

do por acuerdo, también transitorio, del gobierno federal y las provincias, lo fue en detrimento de estas últimas, tanto respecto de los recursos percibidos como del ejercicio de sus atribuciones constitucionales en materia de fuentes tributarias.

- b) 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” (artículo 35, Constitución Nacional). A partir de 1994, dicha equivocidad se consagra en la redacción del artículo 75, inciso 2º, “...acuerdos entre la *nación* y las provincias...”; todo como si la “nación” fuera algo distinto de la reunión de todas las provincias por voluntad de ellas mismas para “constituir la unión nacional” (preámbulo de la Constitución Nacional).

A partir de 1989, ocurre un fenómeno singular: el gobierno federal inicia un proceso de devolución de competencias a las provincias en materias concurrentes como la atención de la salud y la educación, pero no renuncia al ejercicio de facultades tributarias en materia de contribuciones *directas* ni propicia la vuelta a un sistema de separación y concurrencia de fuentes. Ni tampoco se modifica la ley convenio para ampliar las atribuciones de las provincias en materia de ejercicio del poder de imposición, sino que —en sentido opuesto— los “pactos fiscales” restringen aún más dicho poder, ahora en relación con los tributos que las reglas de armonización tributaria de la ley convenio 23.548 habían mantenido como locales y compatibles con el régimen general de distribución.

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.

Las urgencias monetarias del déficit fiscal del gobierno federal, atribuido al déficit previsional y al crecimiento de la deuda externa, pretendieron justificar la violación reiterada de la ley 23.548 que en 1992 llevó la relación de la distribución primaria original del 48,5% para el gobierno federal y el 48,5% para las provincias a un 58% y un 42,6% respectivamente.

te en forma aproximada (las diferencias corresponden al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional).

Esta crisis fiscal y política se resolvió, provisoriamente, con el *Acuerdo Fiscal Federal del 12 de agosto de 1992 (ley 24.130)* y con el *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993*.

Sin embargo, las provincias temían nuevas violaciones al sistema, a partir del crecimiento de las que se proyectaban como las dos funciones principales del presupuesto nacional: el sistema previsional (con su déficit consecuente) y el servicio de la deuda externa, por lo cual, en lugar de reclamar la reasunción de las competencias que les correspondían conforme a la Constitución de 1853/60, tanto en materia de servicios como tributaria, admitieron definitivamente el sistema de coparticipación con garantía constitucional.

Complementariamente, la evolución del derecho público provincial fue receptando crecientemente la doctrina de la autonomía municipal, extendida al campo tributario. Ello incluso hasta el exceso de multiplicar los impuestos locales bajo el ropaje de tasas por retribución de servicios, en lugar de mejorar la *performance* en materia de, por ejemplo, la recaudación del impuesto inmobiliario o el establecido sobre la radicación de automotores.

Así, mientras las provincias pretendían poner un freno al avance de los requerimientos del Tesoro nacional mediante la “constitucionalización” de la coparticipación, los municipios pugnaban por el reconocimiento de sus potestades tributarias como derecho originario y no derivado.

La Convención de 1994 aceptó estas cuestiones y el consenso en torno a ellas, y reconoció la autonomía municipal —aun en su aspecto “*financiero*”— en el nuevo artículo 123, y el sistema de coparticipación federal en el nuevo artículo 75, inciso 2º. Sin embargo, como veremos, dejó la puerta abierta a la detracción del mismo a través de la facultad reconocida al gobierno federal por el inciso 3º, del mismo artículo, para “*establecer asignaciones específicas de recursos coparticipables*”.

Con ello, la posibilidad de nuevos conflictos y desequilibrios quedó abierta.

Pero, aún más, la falta de acuerdos políticos para la reforma del régimen transitorio de la ley 23.548, el incremento de los dos factores de riesgo de todo equilibrio a alcanzar: el gasto previsional y el servicio de la deuda, más la indefinición respecto de cómo atender los derechos del

nuevo sujeto de la relación federal: la *Ciudad de Buenos Aires*, llevaron el debate al plano de las prórrogas reiteradas del estatus alcanzado: por una parte, el mantenimiento del régimen del impuesto a las ganancias en favor del gobierno federal, que obtiene así la permanencia de un tributo excepcional, y, a cambio de ello, la “garantía” a las provincias del “piso” de coparticipación alcanzado en el Acuerdo Federal Fiscal de 1992.

Esto acreditó varios supuestos:

- a) A pesar de que la reforma constitucional de 1994 ratificó el carácter excepcional de la recurrencia a las contribuciones directas por parte del gobierno federal, el sistema parece dirigirse en dirección contraria.
- b) Para las provincias parecía más seguro garantizarse una asignación bajo la forma de “piso coparticipable” que apostar a un nuevo esquema de administración tributaria.
- c) El déficit previsional y el crecimiento de la deuda impedían (y siguen impidiendo, ya que el actual superávit del sistema previsional se sostiene en las asignaciones específicas de recursos coparticipables, fundamentalmente) al gobierno federal todo acuerdo con las provincias, que no asegure la atención de estas funciones presupuestarias a su cargo.

Hoy, jurídicamente, el régimen se apoya precariamente en:

- a) El artículo 15 de la ley 23.548 que establece la prórroga automática de su vigencia “ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”.
- b) *El Acuerdo Fiscal Federal del 12 de agosto de 1992*, ratificado por la ley 24.130, y las sucesivas leyes y nuevos “acuerdos”, “pactos” y “compromisos” —con sus consiguientes leyes ratificadorias por el Congreso de la Nación y las de adhesión de las provincias— que lo fueron prorrogando y ampliando, hasta constituir lo que se denomina hoy como marco jurídico del sistema: *la ley convenio 23.548, sus complementarias y modificatorias*, para evitar dejar fuera del análisis alguna norma de este “laberinto” en que se ha transformado nuestro régimen jurídico de coparticipación federal. Dichos acuerdos y leyes son:

- *El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, firmado entre las máximas autoridades provinciales y el gobierno federal el 12 de agosto de 1993.
- *El decreto 1807/1993*, del Poder Ejecutivo Nacional, dictado el 27 de agosto de 1993, publicado en el Boletín Oficial el 2 de septiembre del mismo año, instruyendo al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y al Banco de la Nación Argentina para que en sus respectivos ámbitos apliquen el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.
- *La ley 24.307* (sancionada el 23 de diciembre de 1993; promulgada parcialmente por decreto 2660 del 27 de diciembre de 1993 y publicada en el B. O. el 30 de diciembre del mismo año) de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Pública Nacional para el ejercicio 1994, que autorizó al Poder Ejecutivo Nacional

...a modificar de la presente las partidas presupuestarias necesarias a efectos de dar cumplimiento y ratificar el Acuerdo suscripto el 12 de agosto de 1993 entre el gobierno nacional y las provincias de: Buenos Aires, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Rioja, La Pampa, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Tucumán, Corrientes y Santiago del Estero, como así también los que se lograren suscribir con posterioridad a la sanción de la presente, con las restantes provincias argentinas, autorizase también la ratificación de los acuerdos firmados en el marco del presente artículo.

- *El decreto 14/1994* del Poder Ejecutivo nacional dictado el 6 de enero de 1994 publicado en el Boletín Oficial el 25 de enero de 1994, ratificando el citado compromiso celebrado entre el gobierno federal y las provincias.
- *La ley 24.699* del 25 de septiembre de 1996, publicada en el Boletín Oficial el 27 de septiembre de 1996, cuyo artículo 1º estableció: “Porrógase hasta el 31 de diciembre de 1998 el plazo para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993”.
- *La ley 25.063* sancionada el 7 de diciembre de 1998 y publicada en el Boletín Oficial el 30 de diciembre de 1998, cuyo artículo 11 dis-

puso modificar la fecha de vencimiento del Pacto, llevándola al 31 de diciembre de 1999.

- *El Compromiso Federal del 6 de diciembre de 1999*, ratificado por ley 25.239 del Congreso de la Nación, sancionada el 15 de diciembre de 1999 y publicada en el Boletín Oficial el 30 de diciembre de 1999. El citado Compromiso establecía en sus cláusulas primera y segunda:

Primero: Proponer al Congreso Nacional prorrogar por el plazo de dos años la vigencia de las siguientes leyes, siempre que con anterioridad no se sancione la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75, inciso 2º de la Constitución Nacional: Ley núm. 24.977. Ley núm. 20.628, Impuesto a las Ganancias (t. o., 1997), y sus modificatorias. Ley núm. 23.966 (t. o. 1997 y sus modificatorias). Ley núm. 24.699, y sus modificatorias. Ley núm. 24.919 (prórroga de ganancias y de la ley 24.699). Ley núm. 25.063. Ley núm. 24.130. El mismo criterio deberá aplicarse a toda otra norma vigente a la fecha del presente compromiso que cree o distribuya impuestos entre la Nación y las provincias... *Segundo:* Hasta la sanción de la ley convenio de coparticipación de impuestos de conformidad al artículo 75, inciso 2º y cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional, la masa de fondos a coparticipar a que se refiere el artículo 2º de la ley 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, se seguirá distribuyendo de conformidad a lo dispuesto en la misma y en las leyes 23.966, 24.130, 24.699, 25.082 y toda otra norma que disponga asignación y/o distribución específica de impuestos entre la nación y las provincias.

- *La ley 25.239*, sancionada el 29 de diciembre de 1999 y publicada en el Boletín Oficial el 31 de diciembre de 1999, que dispone una amplia reforma tributaria. En su artículo 1º prevé: “Ratificase, en lo que es materia de competencia del Congreso nacional, el acuerdo suscripto por gobernadores en ejercicio y gobernadores electos de las provincias, con fecha 6 de diciembre de 1999, con el nombre de *Compromiso Federal* y que como Anexo I, forma parte integrante de la presente”. Y con relación a los pactos anteriores estableció:

Título XIV: Prórroga del Pacto Fiscal Federal. Artículo 17: Prorróganse los plazos establecidos en la ley 24.699, que se cumplían al 31 de diciembre

de 1999, de acuerdo a lo dispuesto por la ley 25.063, hasta el 31 de diciembre del año 2001 o hasta que entre en vigencia el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, que reemplace al instituido por la ley 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, lo que ocurra primero.

- *El Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal*, ratificado por el Congreso de la Nación mediante ley 25.400, sancionada el 7 de diciembre de 2000 y publicada en el Boletín Oficial el 10 de enero de 2001, cuya *cláusula cuarta* establece: “Proponer al Honorable Congreso de la Nación prorrogar por el plazo de cinco (5) años la vigencia de las siguientes leyes, siempre que, con anterioridad no se sancione la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75, inciso 2º de la Constitución Nacional... ley 24.919 (prórroga de ganancias, ley 25.239 y de la ley 24.699)...”
- *La ley 25.400* que ratificó dicho acuerdo y dispuso:

Artículo 3º: Prorrógase hasta el 31 de diciembre de 2005 o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75, inciso 2º de la *Constitución Nacional*, la distribución del producido de los impuestos prevista en las leyes 24.977, 25.067, 24.464, 20.628 (t. o. 1997 y sus modif.), 23.966 (t. o. 1997 y sus modif.), 24.130, 24.699, 24.919, 25.063, 25.082 con suspensión de su artículo 3º, 25.226 y 25.239, conforme al artículo 75, inciso 3º de la *Constitución Nacional*.

- *El Acuerdo nación-provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación federal de impuestos*, del 27 de febrero de 2002, ratificado por ley 25.570, sancionada el 10 de abril de 2002 y publicada en el Boletín Oficial el 10 de mayo de 2002. Dicho Acuerdo establece:

Propósitos 1. Cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación de impuestos que permita una distribución de los ingresos fiscales adecuada a las especiales circunstancias que atraviesa la República y que inicie, sobre una base estable, el régimen de coparticipación definitivo. *2.* Atender a las inéditas circunstancias económico-sociales que se dan en nuestro país y que imponen dar claridad a la relación fiscal entre la Nación y las Provincias, dentro del marco trazado por el ar-

título 75, inciso 2º, párrafo 3º, de la Constitución Nacional, simplificando los mecanismos de distribución (complicados hoy hasta el extremo por sucesivas excepciones al régimen único establecido en la ley núm. 23.548), y otorgando mayor previsibilidad y sustento al financiamiento genuino de la Administración Pública Nacional y Provincial... *Acuerdo del Régimen de Coparticipación Federal. Artículo 1º:* La masa de recursos tributarios coparticipables vigente incorporará treinta por ciento (30%) del producido del Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuenta Corriente Bancaria dispuesto por la ley núm. 25.413 y se distribuirá de acuerdo a la ley núm. 23.548, complementarias y modificatorias, con excepción de aquellos fondos afectados a regímenes especiales de coparticipación, los que se distribuirán de acuerdo con el artículo siguiente. *Artículo 2º:* Los recursos tributarios asignados a regímenes especiales de coparticipación se distribuirán conforme a las normas que rigen a la fecha y constituirán ingresos de libre disponibilidad para las jurisdicciones partícipes y no se computarán a los fines de las obligaciones a que se refiere el inciso g, del artículo 9º de la ley núm. 23.548. *Artículo 3º:* La distribución entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de los regímenes mencionados en los artículos anteriores se efectuará conforme a los índices que surgen de la normativa vigente a la fecha y en la forma prevista en la misma. *Artículo 4º:* Quedan sin efecto todas las garantías sobre los niveles a transferir por el gobierno nacional correspondientes a los regímenes comprendidos en los artículos precedentes. Asimismo, queda sin efecto, en ejercicio de las atribuciones establecidas por el artículo 75, inciso 3º de la Constitución Nacional, los artículos sexto y noveno del 'Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal', ratificados por el artículo 2º de la ley 25.400; así como el artículo 4º de la misma. No será de aplicación a lo establecido en los artículos 1º, 2º y 3º del presente, lo dispuesto en el artículo tercero de la *Segunda Addenda* del 'Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal'. *Artículo 5º:* Las partes acuerdan dejar sin efecto en los términos del artículo 75, inciso 3º de la Constitución Nacional, los artículos 2º y 3º de la ley núm. 25.082. *Artículo 6º:* Las partes acuerdan modificar en los términos del artículo 75, inciso 3º de la Constitución Nacional el artículo 3º de la ley núm. 25.413, el que quedará redactado de la siguiente manera: 'El setenta por ciento (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro nacional y lo administrará el Poder Ejecutivo Nacional con destino a la atención de los gastos que ocasione la Emergencia Pública declarada en el artículo 1º de la ley núm. 25.561'. *Artículo 7º:* Las partes se comprometen a sancionar un régimen integral de coparticipación federal de impuestos antes del 31 de diciembre de 2002 que, sobre la base de lo establecido prece-

dentemente, incorpore los siguientes componentes: a) La creación de un organismo fiscal federal, conforme a lo previsto en el inciso 2º del artículo 75 de la Constitución Nacional. b) La constitución de un Fondo Anticíclico Federal financiado con los recursos coparticipables, a los fines de atemperar los efectos de los ciclos económicos en la recaudación. c) Un régimen obligatorio de transferencia de la información fiscal de todos los niveles de gobierno. d) Mecanismos de coordinación del crédito público y del endeudamiento de los gobiernos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. e) Evaluación de una descentralización de funciones y servicios desde el ámbito nacional al provincial. f) La implementación de la armonización y financiamiento de los regímenes previsionales provinciales. g) La definición de pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles del gobierno. h) La coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios. i) Establecer indicadores de distribución sobre la recaudación incremental, en base a competencias y funciones, que aumenten la correspondencia y eficiencia fiscal. j) La descentralización de la recaudación y la administración de tributos nacionales a las Provincias que así lo soliciten, y sea aceptado por la nación.

— *La ley 25.570*, que en su texto dispuso:

Artículo 1º. Ratifícase el *Acuerdo nación-provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación federal de impuestos* celebrado entre el *Estado nacional*, los *Estados provinciales* y la *Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, en la Ciudad de Buenos Aires el 27 de febrero de 2002, que consta de trece (13) artículos, cuya fotocopia autenticada como Anexo I forma parte de la presente ley. *Artículo 2º.* Déjanse sin efecto todas las garantías establecidas con anterioridad sobre los niveles a transferir por el *gobierno-nacional* correspondientes a los regímenes de distribución de recursos nacionales coparticipables comprendidos en los artículos 1º, 2º y 3º del *Acuerdo nación-provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación federal de impuestos*. *Artículo 3º.* Déjanse sin efecto, en los términos de lo establecido en el artículo 75, inciso 3º, de la Constitución Nacional, los artículos sexto y noveno del *Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal* ratificado por ley núm. 25.400, el artículo 4º de dicha ley y los artículos 2º y 3º de la ley núm. 25.082. *Artículo 4º.* El artículo 3º de la *Segunda Addenda del Compromiso Federal por el Crecimiento*

y la *Disciplina Fiscal* ratificada por el artículo 2º del Decreto núm. 1584 de fecha 5 de diciembre de 2001, no será de aplicación a lo establecido en los artículos 1º, 2º y 3º del *Acuerdo Nación-Provincias sobre relación financiera y bases de un régimen de coparticipación federal de impuestos. Artículo 5º*. Sustitúyese, en el marco de lo normado por el artículo 75, inciso 3º de la Constitución Nacional, el artículo 3º de la ley núm. 25.413, el que quedará redactado de la siguiente manera: ‘Artículo 3º. El *setenta por ciento* (70%) de este impuesto ingresará al Tesoro nacional y lo administrará el *Poder Ejecutivo Nacional* con destino a la atención de los gastos que ocasione la emergencia pública declarada en el artículo 1º de la ley núm. 25.561’. *Artículo 6º*. Derógase la ley núm. 25.552. *Artículo 7º*. Las disposiciones de la presente ley serán de aplicación a partir del primero de marzo de 2002.⁷

La Provincia de *San Luis* no ha adherido a este Acuerdo.

- *La ley 26.078*, sancionada el 22 de diciembre de 2005 y publicada en el Boletín Oficial el 12 de enero de 2006, de Presupuesto General de la Nación correspondiente al ejercicio 2006. Atento al vencimiento de los plazos arriba prorrogados, mediante la inclusión de un artículo en esta norma se estableció:

Artículo 76. Prorrógase durante la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75, inciso 2º de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero, la distribución del producido de los tributos previstos en las leyes núms. 24.977, 25.067 y sus modificatorias, Ley de Impuesto a las Ganancias (t. o. 1997 y sus modificatorias), 24.130, 23.966 (t. o. 1997 y sus modificatorias), 24.464 —artículo 5º—, 24.699 y modificatorias, 25.226 y modificatorias y 25.239 —artículo 11—, modificatoria de la ley núm. 24.625, y prorróganse por cinco años los plazos establecidos en el artículo 17 de la ley núm. 25.239.

- c) Además del régimen general de la ley convenio 23.548, sus complementarias y modificatorias, el sistema se completa con los denominados *regímenes especiales* de las leyes convenio 2396 sancionada el

⁷ Para una correcta interpretación del alcance de este Acuerdo, ratificado por los fiscos contratantes, conviene atender fallo CSJN del 20 de diciembre de 2005, “Provincia de Salta c/Estado Nacional”.

1º de agosto de 1991 y publicada en el Boletín Oficial el 20 de agosto de 1991, con sus respectivas complementarias y modificatorias, destinadas sustancialmente al financiamiento previsional, cuyo “título tercero” establece el “Impuesto sobre combustibles líquidos y el gas natural”, distribuyéndose entre el Tesoro nacional, las provincias y el Fondo Nacional de la Vivienda a partir del 1º de enero de 1996 un 29%, 29% y 42% respectivamente. A su vez, el porcentaje destinado a las provincias se distribuye, conforme al artículo 20 de la siguiente manera:

a) El *sesenta por ciento* (60%) por acreditación a las cuentas de cada uno de los organismos de vialidad de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes para la coparticipación vial que fije el *Consejo Vial Federal*, de acuerdo a la distribución prevista en el artículo 23 del decreto-ley núm. 505/58. b) El *treinta por ciento* (30%) se destinará a cada una de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes al artículo 3º, inciso c, y artículo 4º de la ley núm. 23.548 con afectación a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u obras públicas. c) El *diez por ciento* (10%) restante será destinado al *Fondo Especial de Desarrollo Eléctrico del Interior* (FEDEI), que será administrado por el *Consejo Federal de la Energía Eléctrica*, dependiente de la *Secretaría de Energía del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos*, y se aplicará para lo establecido en el artículo 33 de la ley núm. 15.336. El Consejo Federal distribuirá los fondos en función a los índices repartidores vigentes o a los que ese Consejo Federal determine en el futuro.

Se trata de una ley convenio porque así lo dispone su artículo 22.

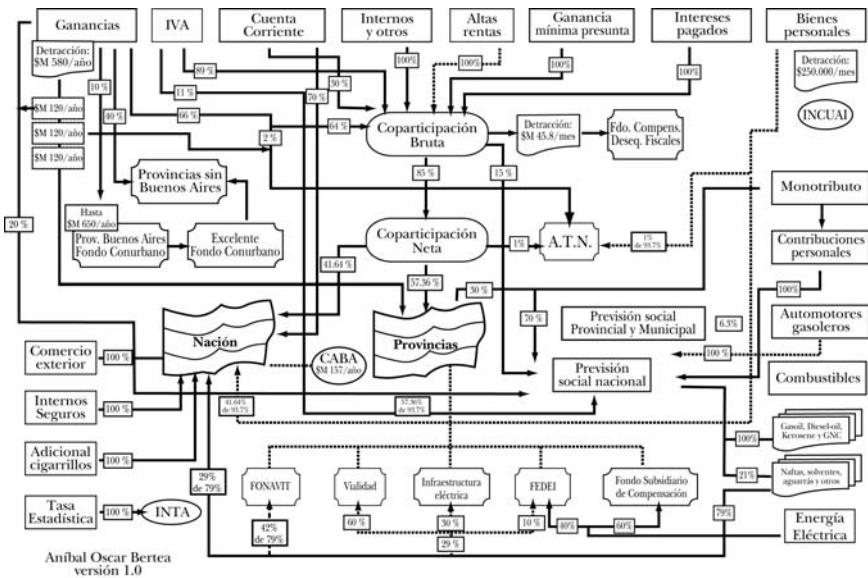
Finalmente, la ley 24.464, sancionada el 8 de marzo de 1995 y publicada en el Boletín Oficial el 27 de marzo de 1995, que establece el *Sistema Federal de la Vivienda*, es también una ley convenio conforme a lo dispuesto por su artículo 8º.

Debe tenerse en cuenta que, en todos los casos, además de la ley nacional ratificatoria de los respectivos “acuerdos”, “pactos” y “compromisos” —tanto respecto del régimen general como de los regímenes especiales— debe contarse con las respectivas normas de adhesión provinciales —mediante el procedimiento que cada ordenamiento jurídico local contemple— en tanto la ley convenio sólo puede ser modificada por acuerdo

de partes, con todas las consecuencias jurídicas que la ausencia de ello puede acarrear.

Esta fría descripción del llamado “laberinto de la coparticipación”, desarrollada por el profesor Richard Bird durante una visita a nuestro país, pensamos que exhibe el verdadero orden de la realidad y de las conductas en relación con esta cuestión.

República Argentina: el nuevo laberinto de coparticipación - marzo de 2002



* Impuestos Internos Seguros y Adicional Cigarrillos: se encuentran en discusión en el ámbito de la C. F. I.

Al respecto —y sin que ello implique invadir el campo de los especialistas en finanzas públicas, conforme a la advertencia inicial— debe señalarse, sin embargo, como cuestión determinante a nuestro entender para la sanción de un nuevo régimen de coparticipación federal, la referida al

financiamiento —vía impuestos coparticipables asignados específicamente— del sistema previsional argentino. Todo el “laberinto de la coparticipación” se explica por las consecuencias de la reforma previsional que —más allá de toda otra consideración— desfinanció fuertemente al Tesoro nacional. Casi 55.000 millones de dólares de la deuda pública al 2001 se explican por esto, y entre 1994 y 2007 las provincias han aportado —mediante los pactos fiscales citados— casi el equivalente al total de su deuda pública.⁸ Esto significa que se han endeudado para colaborar con el déficit previsional ya que no podían renunciar, especialmente, a la atención de la salud y la educación que —en la misma época— les fueron transferidas sin modificarse el sistema de ejercicio del poder tributario entre éstas y el gobierno federal, como hemos visto.

Pensamos que este “laberinto” jurídico se seguirá prorrogando —incluso con la posibilidad de un mayor deslizamiento francamente inconstitucional hacia el sistema de transferencias condicionadas de recursos coparticipables— en tanto no se resuelvan, al menos, las siguientes cuestiones:

- a) Quién, cómo y con qué recursos atiende cada una de las competencias concurrentes no tributarias que distribuye la Constitución Nacional entre el gobierno federal, las provincias (incluyendo a sus municipios) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- b) Quién, cómo y con qué recursos atiende el gasto previsional nacional.
- c) Quién, cómo y con qué recursos atiende el servicio de la deuda externa e interna.
- d) Qué competencias asume la Ciudad de Buenos Aires y cómo coparticipa del régimen del artículo 75, inciso 2º.
- e) Cómo se evita la detracción unilateral de la futura masa coparticipable (una vez acordada), vía el establecimiento de asignaciones específicas por parte del Congreso de la Nación.

Resuelto esto, se podrá abordar otra cuestión decisiva, *previa* o al menos *concomitante* con la discusión del régimen de coparticipación federal: *la reforma del sistema tributario nacional, provincial y municipal.*

⁸ Fuente: propia sobre la base de información del Ministerio de Economía de la Nación y de los gobiernos provinciales.

Recién convenida esta reforma podrá discutirse, con posibilidades de consenso, un nuevo régimen de coparticipación federal, puesto que mal podrá debatirse la distribución sin tener claro qué se distribuye, lo que supone, a la vez, resolver como mínimo las cuestiones apuntadas.

Entonces, sí podrán considerarse aspectos sustantivos como la composición de la masa coparticipable, la distribución primaria y secundaria, las garantías del régimen, la cuestión del equilibrio regional, la participación de los municipios en el régimen y, aun, como sería deseable, un sistema federal de administración tributaria que asegure la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos.

Sobre cada uno de estos elementos caracterizantes de los regímenes de las leyes 20.221 y 23.548 no nos extenderemos —existiendo suficiente literatura explicativa al respecto— en razón de los necesarios límites de este trabajo.⁹ Pero dando por conocidos ellos, no permitiremos algunas reflexiones en particular:

- a) La definición de la “masa coparticipable” implica la decisión de reglamentar o no el inciso 3º del artículo 75 de la Constitución Nacional. Éste dice: “Corresponde al Congreso... Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”. Si no se ponen límites cualitativos y cuantitativos a esta atribución, ello entra en franca contradicción con toda la arquitectura que infra analizaremos establecida por el inciso 2º del mismo artículo 75.¹⁰
- b) La definición de la distribución primaria resulta clave para el avance de los “acuerdos previos” a que se refiere el artículo 75, inciso 2º de la Constitución Nacional; pero ello está en directa relación con las cuestiones previas, arriba enumeradas.

⁹ Particularmente, acaba de publicarse un artículo sumamente didáctico de Mariano D. Pandelo en *Periódico Económico Tributario*, Año XIV, núm. 388, del 12 de febrero de 2008. También se puede consultar el sitio web de la Comisión Federal de Impuestos www.cfi.gov.ar.

¹⁰ Ver Spisso, Rodolfo, *La desnaturalización del sistema de coparticipación tributaria federal, instrumento de destrucción de la República Federal*, en E. D. *Suplemento de Derecho Tributario*, núm. 11.849, Año XLV, Buenos Aires, del 26 de septiembre de 2007.

- c) Por último, que, como expresáramos más arriba, aun satisfechos estos supuestos previos, queda por verse si el sistema de coparticipación —como sistema de coordinación financiera— es realmente compatible con el federalismo de la Constitución. Si la respuesta por la afirmativa no surge clara y expresa, sólo quedará una nueva reforma constitucional o la sanción de una ley convenio que coordine integralmente el ejercicio del poder de imposición entre todos los niveles de gobierno de nuestra federación. Ésta ha sido, sintéticamente, la historia de los intentos de coordinación (concertación) tributaria y su evolución desde 1853 hasta la fecha.

Éstos, creemos, son también los pasos lógicos a seguir para alcanzar un sistema equilibrado de coparticipación y cumplir el mandato constitucional.

V. El sistema de coparticipación federal a partir de la reforma constitucional de 1994

Para lo que constituye la materia de este análisis jurídico-institucional de la coordinación financiera, fiscal, tributaria e impositiva federal en nuestro país, la Constitución Nacional, a partir de la reforma en Santa Fe-Paraná de 1994, nos presenta el siguiente eje temático:

1. Reconocimiento de la *autonomía municipal* dentro de nuestro *régimen federal* (artículo 1º), con el alcance y contenido que determinen las provincias, a través de sus Constituciones provinciales, en el orden institucional, político, administrativo, económico y *financiero* (artículos 5º y 123).
2. Reconocimiento de la *Ciudad de Buenos Aires* como un nuevo sujeto formal de la organización del Estado federal (artículo 129).
3. Admisión de la *región* como creación de las provincias para el *desarrollo económico y social* (artículo 124).
4. Reconocimiento del *dominio originario* de las *provincias* sobre los *recursos naturales* en su territorio (artículo 124).
5. Ratificación del *principio de legalidad* en materia *tributaria* (artículo 99, inciso 3º).

6. Atribución al *gobierno federal* de la facultad de *aprobar tratados de integración* que *deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales* en condiciones de *reciprocidad e igualdad* (artículo 75, inciso 24).
7. Atribución al *Congreso de la Nación* de facultades para legislar en cuestiones que afectan la *materia tributaria*:
 - a) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75, inciso 8º, sancionar el *presupuesto general de la Administración Nacional*.
 - b) Dictar la legislación sustantiva o de fondo (artículo 75, inciso 12).
 - c) Reglar el comercio interjurisdiccional (artículo 75, inciso 13).
 - d) Promover el progreso del país (artículo 75, inciso 18). Lo que también resulta competencia de las provincias a partir del nuevo artículo 125.
 - e) Proveer al *desarrollo humano* y al *crecimiento armónico* de la Nación, promoviendo el equilibrio de provincias y regiones (artículo 75, inciso 19).
 - f) Dictar la *legislación necesaria* para el cumplimiento de los *finés específicos* de los *establecimientos de utilidad nacional* (artículo 75, inciso 30).
8. Distribución de *competencias* en materia *tributaria* entre el *gobierno federal* y los *gobiernos de provincia* (artículos 4º; 9º; 10; 11; 12; 17; 20; 25; 75, incisos 1º, 2º y 3º) y la adopción del *régimen de coparticipación* como *sistema constitucional de coordinación* (artículo 75, incisos 2º y 3º).

Consideremos cada una de estas cuestiones en particular, así como su interrelación.

1. La reforma de 1994 reconoció (por la integración de los artículos 5º y 123) el régimen municipal como *régimen municipal de autonomía* que deben *asegurar* las provincias a sus municipios, determinando que ella abarca los aspectos institucional, político, administrativo, económico y *financiero*.

Estableció, además, que el alcance y contenido de dicha autonomía sería *reglado* por las Constituciones provinciales. Como lo anticipáramos, esto ya había sido desarrollado por el ciclo constituyente provincial entre

1985 y 1994. Sobre esta cuestión, nos extenderemos en un apartado especial más adelante.

2. La reforma de 1994 ha incorporado formalmente a la *Ciudad de Buenos Aires* como sujeto de las relaciones del régimen de nuestro Estado federal.

Goza de una autonomía de grado superior a la municipal (puesto que sólo resulta limitada por la Constitución Nacional), pero distinta a la de las provincias, en razón de la reserva de competencias del gobierno federal en su territorio, mientras éste sea el de la capital de la Nación.

En lo que a este análisis interesa en particular debemos señalar que, como veremos luego, el artículo 75, inciso 2º, incorpora a la *Ciudad de Buenos Aires formalmente* como partícipe del régimen de coparticipación federal.

Ésta es la diferencia sustantiva con el texto constitucional anterior que guardaba silencio al respecto.

3. Por el artículo 124 se establece: “Las provincias podrán crear *regiones* para el desarrollo económico y social y establecer órganos para el cumplimiento de sus fines...”.

Esto se relaciona con lo que venimos comentando en tanto que este reconocimiento constitucional de la *región*, como ámbito formal de naturaleza interprovincial, complementa lo dispuesto en el artículo 75, incisos 2º y 19, en cuanto a la necesidad de promover un desarrollo *equilibrado* del país, particularmente a partir de las políticas fiscales, considerando todas sus realidades territoriales.

4. El mismo artículo 124 reconoce expresamente ahora lo que venía afianzándose en la Constitución material, el derecho judicial y aun la legislación inferior, a saber: el *dominio originario* de las provincias sobre los *recursos naturales* en su territorio.

Esta ratificación formal de tal derecho de las provincias dota de mayor certidumbre al ejercicio de sus competencias en materia tributaria, especialmente sobre actividades como las del sector hidrocarburífero o de la hidroelectricidad o el turístico, respecto de los cuales se han suscitado no pocos conflictos.

5. La reforma ha limitado absolutamente la facultad del Poder Ejecutivo nacional para dictar *reglamentos de necesidad y urgencia* en materia *tributaria*.

Ello inhibe toda recurrencia a dichos instrumentos, no sólo respecto de los particulares, sino también en la relación del gobierno federal con las provincias dentro del régimen de coparticipación que, expresamente se señala, “no podrá ser... reglamentada” (artículo 75, inciso 2º).

6. Por el artículo 75, inciso 24, la reforma ha introducido una cláusula destinada especialmente a reglar las relaciones de la Nación con los países vecinos en el marco de los procesos de integración.

Por ella, se reconoce al gobierno federal la facultad de *delegar competencias y jurisdicción en organizaciones supraestatales*, en condiciones de *reciprocidad e igualdad* y siempre que ello forme parte de un *tratado de integración aprobado por el Congreso de la Nación*. Esto comprende la materia *tributaria*.

7. Al establecer las atribuciones del Congreso de la Nación, en el artículo 75, la reforma ha mantenido alguna de las facultades legislativas del gobierno federal, con implicancias en la materia tributaria, pero ha modificado otras.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 8º, corresponde al Congreso: “Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2º de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión”. Las “pautas” a que remite el texto son: “...será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”. Esto confirma lo anticipado en cuanto a la concordancia formal y dispositiva de nuestra Constitución Nacional entre la sanción de la ley convenio de coparticipación federal y las de las leyes de presupuesto nacional consecuentes como principales instrumentos constitucionales de asignación de los recursos públicos dentro de nuestra organización federal. Por esta razón, hemos postulado en otro trabajo que el Senado de la Nación debería, también, ser Cámara de origen para el tratamiento del proyecto de ley de presupuesto de la Administración Nacional. Ello se justifica, además, en que el esquema se completa con la atribución constitucional por la cual el mismo órgano es Cámara de origen para “Proveer al crecimiento armónico de la nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual de-

sarrollo relativo de provincias y regiones” (inciso 19, segundo párrafo, del mismo artículo 75).

Se han *mantenido* las cláusulas de los incisos 12, 13 y 18 referidas, respectivamente al dictado de la legislación de fondo, a la facultad de reglar el comercio internacional e interprovincial y a la llamada “cláusula del progreso” merced a la cual ha podido el gobierno federal establecer exenciones de tributos locales a determinadas actividades con propósito de interés nacional.

Quizás, en estos dos últimos casos, hubiera sido conveniente recoger la evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que permite deslindar con precisión competencias federales y provinciales.

De todos modos, la misma parece suficientemente afianzada como para garantizar el respeto a ese deslinde.

Por último, la reforma recoge la importante evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema en materia de facultades de las provincias en los *establecimientos de utilidad nacional*, ubicados dentro de su territorio. Así es como se ha modificado el antiguo artículo 67, inciso 27 —ahora 75, inciso 30—, para eliminar la facultad exclusiva de legislación del gobierno federal en tales sitios.

Actualmente, se determina: “Las autoridades *provinciales* y *municipales* conservarán los *poderes de policía e imposición* sobre estos establecimientos, en tanto *no interfieran* en el cumplimiento de *aquellos fines*”.

8. *Distribución de competencias en materia tributaria entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia. Sistema de coparticipación federal.* En primer lugar, como hemos visto, si bien se mantiene la organización federal formal y la distribución de competencias entre dos niveles gubernamentales: el gobierno federal y los gobiernos de provincia, se introduce el reconocimiento expreso de la *autonomía municipal*, con lo cual se admite un tercer nivel de gobierno con las competencias que le reconozca la respectiva Constitución provincial en materia institucional, política, administrativa, económica y, particularmente para lo que nos interesa aquí, en materia *financiera*.

Por otra parte, se han introducido modificaciones en el régimen de distribución de competencias tributarias entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia.

Así, el nuevo artículo 75 (antes artículo 67) dispone:

Corresponde al Congreso... 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

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

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por la ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara...

19. ...Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas el Senado será Cámara de origen...

Conforme a la nueva estructura normativa constitucional, tenemos que:

Se *mantiene*:

- a) La configuración del Tesoro nacional en los términos dispuestos por los artículos 4º y 75, inciso 1º de la Constitución Nacional.
- b) La distinción entre contribuciones directas e indirectas.
- c) La competencia exclusiva del gobierno federal para imponer contribuciones indirectas externas (derechos aduaneros), bajo el requisito de la uniformidad.
- d) La competencia excepcional del gobierno federal para imponer contribuciones directas con los mismos requisitos del texto anterior.

Se *introduce*:

- a) *Expresamente*, la competencia *concurrente* del *gobierno federal* para imponer contribuciones *indirectas internas*, lo que se encontraba *implícito* en el texto anterior según jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.
- b) Imperativamente (según nuestra opinión) el sistema de *coparticipación*, como mecanismo de coordinación financiera en materia de contribuciones *indirectas internas* y *directas* establecidas *transitoriamente por el gobierno federal*.
- c) La competencia del *gobierno federal* para *asignar específicamente*, en forma *total* o *parcial*, los recursos coparticipables, por tiempo *determinado*.
- d) Los criterios de *distribución* de los recursos coparticipables:
 - i) De correspondencia entre las competencias, servicios y funciones y los recursos.
 - ii) De equidad, solidaridad y prioridad para el logro de un grado equivalente de desarrollo en todo el territorio nacional.
- e) El reconocimiento de la *autonomía municipal* y la consecuente admisión —en nuestra opinión— de un poder tributario *originario* (también en nuestra opinión) de los municipios, con los límites y alcances que determine cada Constitución provincial. Como vemos, más allá de la ratificación expresa de las competencias del gobierno federal para imponer contribuciones indirectas internas y del reconoci-

miento explícito de la autonomía municipal, ambas cuestiones admitidas por el derecho judicial antes de 1994, la reforma introduce dos cambios trascendentes desde la perspectiva del federalismo fiscal:

- i) Adopta la *coparticipación* como el mecanismo constitucional imperativo de coordinación en materia de contribuciones indirectas, y directas transitorias impuestas por el gobierno federal. Este sistema de coordinación, además, incorpora formalmente a la Ciudad de Buenos Aires junto con las provincias. Sobre la cuestión de la “imperatividad” de la coparticipación hay en la doctrina opiniones encontradas. Algunos sostienen que los recursos son coparticipables, pero no necesariamente “coparticipados”; otros, que los impuestos directos no deben coparticiparse ya que por su propia naturaleza son excepcionales, y ello contradice que se los transforme en “coparticipables” puesto que —en principio— constituyen una fuente exclusiva de las provincias. El debate está abierto. Nuestra opinión la expresaremos enseguida.
- ii) Crea una nueva fuente de recursos exclusiva del gobierno federal al permitirle establecer *asignaciones unilaterales*, totales o parciales, de los recursos coparticipables, condicionadas por un plazo y un destino *específico* determinado por ley especial del Congreso de la Nación, aprobada por mayoría especial.

VI. El sistema de coparticipación federal en la Constitución Nacional: aspectos sustantivos y procedimentales

A los fines del análisis correspondiente, distinguiremos los aspectos sustantivos y procedimentales contenidos en el artículo 75 ya citado.

1. *La ley convenio*

La Constitución establece que el instrumento por el cual se instituirá el sistema de coparticipación federal será la *ley convenio*.

Creemos que se recepciona así, formalmente en el texto constitucional, la vigencia de este tipo de norma, admitida por la costumbre, que se

estructura mediante una convergencia de voluntades legislativas con origen en dos niveles (ley nacional e instrumento legislativo provincial). Se trata, pues, de un *acto legislativo complejo* de rango constitucional y que se ubica por encima de las leyes federales en el orden de prelación federal y, al mismo tiempo, se incorpora —una vez ratificado— como tratado interjurisdiccional al ordenamiento jurídico provincial, inmediatamente por debajo de la Constitución local. No hay, a nuestro entender, ubicación solamente en el derecho federal o en el derecho local, sino en ambos órdenes jurídicos por tratarse de derecho federal interjurisdiccional interno. Y todavía más: creemos que no deben confundirse los respectivos instrumentos de ratificación federal y local con la propia ley convenio, aunque el artículo 75, inciso 2º, claramente los integra en un solo plexo normativo (ley del Congreso más aprobación por las provincias, cuyo resultado es la ley convenio vigente). Tales instrumentos son propios de los respectivos ordenamientos desde un punto de vista formal, pero la misma ley convenio —su consecuencia— adquiere una jerarquía propia ahora reconocida constitucionalmente. La evolución de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al respecto, desde “Transportes Automotores Chevallier SA c/Provincia de Buenos Aires”, *Fallos*: 314:862, del 20 de agosto de 1991, hasta el citado “El Cóndor Empresa de Transporte c/Provincia de Buenos Aires”, *Fallos*: 324:4226, del 7 de diciembre de 2001, debe ser analizada detenidamente ya que pareciera encontrarse en franca evolución.

De lo expuesto se sigue que este tipo de ley solamente puede ser modificada por otra de idéntica naturaleza, lo cual, como veremos más adelante, podría acarrear alguna posibilidad de conflicto de normas a futuro.

Por otra parte, observamos que el texto se refiere en *singular* a dicha ley y en *plural* a los regímenes de coparticipación que instituye.

Atendiendo a la práctica y costumbre legislativa hasta 1994, con la existencia de diversos regímenes y más de una ley convenio en materia tributaria, pareciera que el constituyente ha querido admitir la posibilidad de la pluralidad de regímenes pero en el marco de una sola ley convenio, la que, a su vez, sin ser reglamentada, pueda complementarse con otras normas de carácter tributario específico.

Veamos, ahora, los elementos sustantivos que deberá contener esta ley.

En primer término, surge del texto que hay tres sujetos beneficiarios y obligados del o los regímenes de coparticipación que se instituyan.

En efecto, se distingue ahora el *gobierno federal* (la Nación, en términos de la Constitución) por una parte, y los *gobiernos de provincia* (“las provincias”) y la *Ciudad de Buenos Aires* por la otra.

Se ratifica, así, la inclusión de la Ciudad de Buenos Aires como nuevo sujeto de la relación federal, que participa junto con las provincias en la distribución de los recursos coparticipables (primaria y secundaria); se constituye en miembro obligado del organismo fiscal federal al que luego nos referiremos; es beneficiario de la regla por la que no se pueden transferir obligaciones de gastos sin reasignación de recursos y correspondiente conformidad y, por último, participa a través de sus legisladores nacionales en el tratamiento parlamentario de la ley convenio.

Sin embargo, a pesar de estas coincidencias con la situación de las provincias, la Constitución no incluye a la Ciudad de Buenos Aires como partícipe obligado en *dos* momentos del trámite previsto para la sanción de la ley convenio, a saber: la celebración de los acuerdos políticos previos entre “la nación” y las provincias, y la aprobación posterior que éstas deben realizar para completar la estructura formal que permite el perfeccionamiento de dicha norma.

Finalmente, con respecto a los sujetos beneficiarios y obligados del o los regímenes instituidos por la ley convenio, debemos mencionar a los *municipios*, incluidos en el actual régimen transitorio.

Al respecto, debemos señalar que, atento a que todas las Constituciones provinciales (a excepción de las ya señaladas correspondientes a Buenos Aires y Mendoza) contemplan la obligación de participar a los municipios en una porción de los recursos coparticipables de origen federal, es probable que se los mantenga formalmente dentro de la futura ley convenio.

Sobre la cuestión de los municipios en el sistema de coparticipación federal, como adelantáramos, nos extenderemos infra.

2. La masa coparticipable

En segundo lugar, en cuanto a los *recursos* que se distribuyen, ello nos remite a lo que se ha denominado hasta ahora la *masa coparticipable*, que constituye la primera de las grandes definiciones que un acuerdo sobre la materia entre los niveles de gobierno debe abordar.

Sobre el punto, la directiva constitucional es la siguiente: *artículo 75, inciso 2º, párrafos primero y segundo*:

Corresponde al Congreso... Imponer *contribuciones indirectas* como facultad concurrente con las provincias. Imponer *contribuciones directas*, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. *Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, *instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones*, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

Para entender claramente estas disposiciones expresas de la Constitución hay que transcribir, además, el inciso 3º del mismo artículo, ya que es a través del cual (con deficiente técnica, a nuestro entender, ya que debió incluirse en el mismo inciso 2º) se establece cómo se *asigna específicamente* "...la parte o el total" de las contribuciones indirectas y directas coparticipables. Dice el inciso 3º: "Corresponde al Congreso... *Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara*".

Sobre este primer gran tema referido a la *masa coparticipable* y desde un punto de vista estrictamente jurídico y constitucional, ha habido, desde 1994, distintas posiciones que han tratado de responder a los siguientes interrogantes:

- a) Las contribuciones que la Constitución Nacional establece como "*coparticipables*" ¿deben ser *coparticipadas*? O dicho de otro modo: la prescripción constitucional al respecto ¿es *imperativa* salvo la excepción de las "*asignaciones específicas*"?
- b) Las "*contribuciones directas*", en caso de responderse a lo anterior afirmativamente, ¿son siempre coparticipables y deben por tanto ser también coparticipadas?
- c) Pero además, dado su carácter excepcional y supuestamente "específico" — derivado ello de las causales para su procedencia en cabeza del gobierno federal— ¿pueden ser objeto de una nueva "*asigna-*

ción específica” en los términos del primer párrafo del inciso 2º y del inciso 3º transcriptos?

- d) Finalmente —aunque sin agotar los posibles interrogantes— ¿puede integrarse la *masa coparticipable* con otros recursos tributarios o no tributarios distintos de los contemplados en el párrafo primero del inciso 2º?

Decíamos que no hay claro consenso entre los especialistas sobre estas cuestiones. Daremos nuestra opinión:

- a) No tenemos dudas en cuanto al carácter imperativo del precepto constitucional. Los párrafos primero y segundo se integran expresamente en el texto constitucional y éste establece que la ley convenio “*instituirá*” (y no: “*podrá instituir*”) regímenes de coparticipación de estas contribuciones. La hermenéutica primaria es la de la literalidad. Por otra parte, los antecedentes de la Convención del 94 en este punto son elocuentes.
- b) Con relación a este punto, debemos admitir que carece de lógica tornar permanente lo que es transitorio y más aún, hacerlo desde el propio texto constitucional que afirma ambas cosas. Por otra parte, si la excepcionalidad y transitoriedad se respetan por fundarse en motivos realmente extraordinarios, no se entiende que estas contribuciones establecidas por el gobierno federal se calculen para atender la emergencia que las motiva y, además, el porcentaje que les corresponda a las provincias. Salvo que no exista tal causal constitucionalmente requerida. En verdad, debió establecerse que no existe incompatibilidad entre el ejercicio de esta atribución por ambos niveles de gobierno de manera concurrente y con tributos análogos, restringiendo claramente las causales que admiten el ejercicio de la atribución por el gobierno federal que se han dejado excesivamente abiertas. Que lo excepcional sea excepcional y acotado en el tiempo.
- c) También carece de razonabilidad que un impuesto establecido con una finalidad específica y extraordinaria sea, a su vez, sometido a una detracción en su producido para atender otra excepcionalidad extraordinaria. Poco se ha reparado en que no hay gruesas diferencias de naturaleza entre una contribución (impuesto) *directa* establecida excepcionalmente por el gobierno federal y una *asignación específica*

de una contribución indirecta o directa. En efecto: ambas son impuestos; ambas se establecen fundadas en razones excepcionales y ambas tienen un tiempo determinado por ley del Congreso en su vigencia. Las únicas diferencias consisten en que mientras el impuesto directo establecido por el Congreso es coparticipable y debe ser coparticipado, la asignación específica no es coparticipable y no debe ser coparticipada, según el propio texto constitucional, y, en segundo lugar, que el primero tiene un régimen de creación menos severo y restrictivo que la segunda, según surge del cotejo del primer párrafo del inciso 2º y el inciso 3º.

Por todo ello, tenemos una nueva contradicción justificada constitucionalmente: el impuesto directo *siempre debe* coparticiparse *salvo el total o la parte del mismo que tenga asignación específica*.

Y cabe la pregunta: ¿pero no estaría todo “asignado específicamente” dada la identidad arriba descrita? Esto sería posible si la ley del Congreso, en los términos del inciso 3º del artículo 75, estableciera una contribución directa y la asignara totalmente. Obviamente, ello exige cumplir con todos los recaudos del mismo inciso 3º, claramente más estrictos que los del inciso 2º, primer párrafo.

Por ello, seguramente, se mantendrá el criterio de distinguir uno de otro por estas razones y —en determinados casos— *asignar todo o parte —transitoriamente— de una contribución directa que también es transitoria per se*.

- d) Por último, pensamos que nada obsta para que en los acuerdos previos y luego en el propio texto de la nueva ley convenio se incorporen a la masa coparticipable otros recursos tributarios y no tributarios. Se trata de un pacto o tratado interjurisdiccional que habilita a sus partes a acordar ello en tanto no se violente al mismo tiempo un precepto constitucional. En el límite, podríamos preguntarnos si los derechos de exportación, fuente exclusiva del gobierno federal, pueden integrar la masa coparticipable. No vemos objeción siempre y cuando ello sea producto de una decisión del Congreso de la Nación en nombre del gobierno federal.

Volvemos a insistir con nuestra opinión en cuanto a que todo esto se debe a que se ha razonado desde la evolución de las leyes convenio entre

nosotros, las que contemplan siempre reglas de armonización tributaria que limitan casi totalmente el poder de imposición de las provincias sobre las contribuciones indirectas y directas. Entonces, sólo queda reforzar la *distribución* con esta solución constitucional que, cuanto más pasa el tiempo, más dudas genera.

No se nos escapa, sin embargo, que si con este marco altamente favorable al gobierno federal no ha existido acuerdo con las provincias para la sanción de un nuevo régimen, con interpretaciones como las que sostenemos sería aún más difícil.

Sin embargo, el homenaje a las razones de Estado y el consenso posible que exhibe la solución constitucional no constituyen un óbice para que los hombres de derecho efectuemos nuestro aporte crítico si al mismo tiempo somos propositivos, como trataremos de concretarlo hacia el final.

3. La distribución en sus etapas primaria y secundaria

En tercer lugar, del texto constitucional surge claramente que los recursos coparticipables por la ley convenio se distribuirán en las dos etapas ya conocidas: *primaria* y *secundaria*.

La secuencia del segundo y tercer párrafo del inciso 2º del artículo 75 citado señala claramente que la “distribución” de los recursos coparticipables que menciona el inciso se determinará en la única “ley convenio” que se prevé al efecto y comprende tanto la “primaria” (“entre la nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires”) como la “secundaria” (“...y entre éstas”). No es admisible, por ende, plantear la posibilidad de establecer, en diversas “leyes convenio”, la distribución primaria y la secundaria en forma separada.

A los fines de la distribución en sus etapas primaria y secundaria se establecen *dos pautas generales*:

i) Deberán adoptarse criterios *objetivos* de reparto que expresen una relación directa entre las competencias, servicios y funciones a cargo del gobierno federal, los gobiernos de provincia y la Ciudad de Buenos Aires y los recursos coparticipables a recibir.

El texto no lo dice expresamente, pero entendemos que al mencionar competencias, la Constitución se refiere a las que corresponden formalmente a cada nivel de gobierno, conforme a sus mismas disposiciones, lo

que exigirá, en este caso, un acuerdo político federal que reconozca, formalmente, y en materia de competencias concurrentes, lo que corresponde a cada jurisdicción.

Al respecto, pareciera conveniente, en lo relacionado con la provisión de los servicios públicos, recurrir a la regla de la divisibilidad o indivisibilidad para reconocerlos como competencia propia de los niveles provinciales o nacionales respectivamente. En la conclusión efectuaremos una propuesta al respecto.

ii) La distribución deberá, además, contemplar *parámetros* que aseguren un reparto *equitativo, solidario*, que otorgue *prioridad* al logro de tres objetivos programáticos: grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidad en todo el territorio nacional.

Al adoptar el sistema de parámetros, en lugar de porcentajes fijos, pareciera que el texto incorpora los mecanismos anteriores a la ley 23.548.

De lo expuesto, podría concluirse que la Constitución *promueve un federalismo fiscal cooperativo y solidario con garantía de equidad*.

Para lograr una distribución de los recursos que establece como coparticipables, en orden a aquella finalidad, manda a adoptar tanto los llamados criterios “*devolutivos*” como los “*redistributivos*”, combinados en la forma determinada por los acuerdos entre “la nación” y las provincias, previos al tratamiento legislativo de la ley convenio.

Asimismo, al establecer que no habrá transferencia de competencias, servicios y funciones sin la respectiva reasignación de recursos y la correspondiente aprobación de los gobiernos comprometidos en ella, fija una norma general operativa antes y después de sancionada la ley convenio.

Además, para el período anterior a la sanción de la ley convenio, la reforma establece en la *disposición transitoria sexta*, que no podrá modificarse la distribución de competencias, servicios y funciones *vigentes* a la sanción de la misma, sin la aprobación de la provincia interesada (y en caso afirmativo, con la consiguiente reasignación de recursos, acotamos).

Complementariamente, y en materia de recursos, la misma disposición transitoria establece que no podrá modificarse —*en desmedro de las provincias*— la distribución vigente al momento de la sanción de la reforma, hasta tanto se dicte el nuevo régimen de coparticipación.

De esto último resulta que antes de la sanción de la ley convenio sólo podía admitirse una merma para el gobierno federal en la distribución de

los recursos que se efectúe bajo cualquier régimen vigente al momento de sancionarse la reforma.

Finalmente, debemos señalar que el contenido de la ley convenio deberá garantizar la *automaticidad* como mecanismo de remisión de los fondos a distribuir.

Aunque no se lo menciona, se supone admitido que dicha remisión deberá consignarse expresamente en el texto como “*diaria y gratuita*”, conforme a la costumbre establecida entre nosotros.

4. *El procedimiento y trámite para la sanción y aprobación de la ley convenio*

Veamos ahora el procedimiento y trámite previsto por el texto constitucional para la sanción y aprobación de la ley convenio.

De la lectura del artículo 75, inciso 2º, se desprende que sería el siguiente:

- 1) Celebración de acuerdos entre “la nación” y las provincias que, *por lo menos*, convengan la materia referida a los regímenes de coparticipación de las contribuciones a que se refiere el primer párrafo del inciso bajo examen (contribuciones indirectas y directas) (esto en línea con nuestra interpretación en cuanto a la imperatividad del inciso 2º del artículo 75 de la Constitución Nacional).
- 2) Ingreso en el Senado de la Nación de, al menos, un proyecto de ley convenio que contemple como “base” tales acuerdos.
- 3) Aprobación legislativa por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros *integrantes* de cada Cámara.
- 4) Aprobación por las provincias.

Consideremos este proceso en particular:

Acuerdos previos. Nos parece que no hay duda de que si bien la Constitución no ha delegado la facultad legislativa del Congreso nacional en lo que le corresponde en este trámite, su intervención en el mismo requiere de uno o varios acuerdos formales previos entre el gobierno federal (“la nación”) y los gobiernos de provincia (“las provincias”), concretados a través de sus Ejecutivos, conforme a la costumbre en la historia de los

pactos interjurisdiccionales. Tales acuerdos constituirán la base material del o los proyectos legislativos que formalmente se traten.

Ya habíamos anticipado que el texto constitucional *no incluye formalmente*, en estos acuerdos, a la *Ciudad de Buenos Aires*, aunque estimamos que, por razones políticas y de amplia participación y representatividad de los acuerdos, se la incluirá.

Cámara de origen. El texto constitucional establece una excepción al principio del artículo 52 por el cual el trámite parlamentario de las leyes sobre contribuciones debe iniciarse exclusivamente por la Cámara de Diputados.

Así, se determina que la ley convenio tendrá como cámara de origen el *Senado de la Nación*.

Entendemos que tal principio también deberá respetarse *toda vez que, al crearse o modificarse un tributo de naturaleza coparticipable, se modifique el contenido de la ley convenio.*

Mayoría especial. Para la aprobación de la ley convenio en el Congreso de la Nación se establece claramente que deberá contarse con el voto favorable de la mayoría computado sobre la *totalidad* de los miembros que componen cada cámara.

Prohibición de modificación unilateral o de reglamentación. El artículo 75, inciso 2º, expresa que la ley convenio “no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”.

En primer lugar, esto ratifica la existencia de un rango nuevo de leyes, superior a la ley nacional, aunque sin definirlo expresamente, dentro del orden de prelación del artículo 31.

La cuestión de la modificación unilateral plantea una dificultad muy concreta en materia de *asignaciones específicas*.

Al referirse a la facultad del gobierno federal para establecerlas, el artículo 75, inciso 3º, dice que deberá recurrirse a una ley especial aprobada por una mayoría agravada.

Se trata de interpretar si esa ley especial es una ley convenio modificatoria que, además de los otros requisitos establecidos para esta norma, requiere de una mayoría especial para su aprobación en el Congreso de la Nación, o bien, si se trata lisa y llanamente de una excepción a la prohibición de modificación unilateral.

En este último caso, sólo podría reglamentarse el ejercicio de tal facultad por el gobierno federal en materia de asignaciones específicas, en la

misma ley convenio que, por su naturaleza, resulta de una jerarquía superior a la ley nacional.

En cuanto a la prohibición de reglamentación, esto es definitivo. La única vía abierta de “reglamentación” federal es a través de la interpretación que del texto realice, en un caso concreto, el órgano constitucional habilitado para ello (organismo fiscal federal, en sede administrativa, o la Corte Suprema de Justicia), con el alcance de este tipo de pronunciamientos jurisprudenciales.

Aprobación por las provincias. El artículo bajo estudio establece que, para perfeccionarse como ley convenio, ésta requiere, luego de su aprobación en el Congreso de la Nación, de la “*aprobación por las provincias*”.

Al respecto, debemos considerar en primer lugar que, si bien la Constitución no exige la aprobación *unánime*, ésta resulta necesaria y conveniente en orden a la unidad y armonización federal en la materia.

Por otra parte, el texto *no incluye a la Ciudad de Buenos Aires*, como tampoco lo hacía al momento de requerir los acuerdos previos “entre la Nación y las provincias”.

De ello se desprenden dos consecuencias: por un lado, luego de su aprobación por las provincias, la ley convenio tendrá plena vigencia para la Ciudad de Buenos Aires, aunque su Legislatura no haya aprobado la misma. Se plantea el problema acerca de si la CABA puede renunciar a ser parte del sistema y asumir plenamente su poder de imposición. Pensamos que en ello no hay diferencia entre tal jurisdicción y las provincias. En realidad, el problema es otro: lisa y llanamente ¿puede una provincia no aprobar la ley convenio o, aprobada que sea, denunciar el mismo reasumiendo su poder de imposición plenamente?

Las respuestas de la doctrina tampoco son unánimes en esto.

En nuestra opinión, pareciera que la Constitución —al mantener el artículo 4º, casi intacto el texto del antiguo 67, inciso 2º (hoy 75, inciso 2º) según la interpretación de la doctrina judicial más alta, y el ex artículo 104 (hoy 121)— no ha eliminado la convivencia de los sistemas de separación y concurrencia de fuentes con el ahora reconocido formalmente de coparticipación.

De tal modo, no encontramos objeciones a la no participación en el sistema o la denuncia del mismo por parte de cualquier jurisdicción, dejando a salvo que dicha circunstancia planteará otro tipo de problemas

vinculados con la relación fisco-contribuyente; a los principios constitucionales de la tributación y a las consecuencias en el campo económico y social, todas las cuales exceden este trabajo, pero deben señalarse.

Por otro, la sola aprobación de la ley convenio por la Ciudad de Buenos Aires, si existiera, no perfecciona a dicha norma, como tal, respecto de las provincias.

Finalmente, en cuanto al mecanismo de aprobación por las provincias, entendemos que ello debe producirse por *resolución* o *ley* de la *Legislatura local*, salvo que el ordenamiento constitucional provincial prevea otra solución.

5. Control y fiscalización del sistema

El artículo 75, inciso 2º, *in fine* establece que un *organismo fiscal federal* tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de todo lo dispuesto en el mismo inciso.

Tal función de control y fiscalización, que a nuestro entender, y a pesar de la discusión en comisión de la Convención Constituyente del 94, comprende la de actuar como *tribunal administrativo*, es abarcativa de todas las materias contenidas en el inciso de referencia, sea respecto de la imposición de las contribuciones allí citadas, sea de todo lo referido al sistema de coparticipación federal en el previsto.

Además, y por la necesaria conexidad ya explicada entre el inciso 3º y el primer párrafo del inciso 2º, también entendemos que será competencia del organismo fiscal federal todo cuanto hace al primero de ellos. Es que no puede decidirse cuestión alguna relativa a la masa coparticipable si no existe competencia para entender en la norma que expresamente la afecta.

Entendemos, asimismo, que dicho organismo fiscal federal será el sucesor natural de la actual *Comisión Federal de Impuestos*. Al respecto, si no se le reconociere la función de tribunal administrativo, el nuevo organismo resultaría de menor rango y jerarquía que dicha Comisión, a la que sí se le reconoce tal atributo.

Por otra parte, y a pesar del silencio del texto, que sólo se refiere a “asegurar la representación de todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires” en la composición del organismo, entendemos que la inclusión de la representación del *gobierno federal* es necesaria y conveniente.

VII. Los municipios en el sistema de coparticipación federal

Dentro del análisis propuesto, consideremos en primer lugar lo referido a la situación de los municipios dentro del sistema de coordinación fiscal denominado “de coparticipación federal”.

La Constitución Nacional de 1853/60 adopta la forma de Estado *federal* admitiendo *implícitamente* el federalismo de tres niveles, con *base municipal*, al establecer en el artículo 5º la obligación, para las provincias, de “asegurar el régimen municipal”.

Sin embargo, la organización *formal* y la *distribución de competencias* admite expresamente sólo *dos* niveles: el *gobierno federal* y los *gobiernos de provincia*. De allí que los *poderes tributarios municipales* sólo podían garantizarse constitucionalmente como *delegación de competencias* federales o provinciales.

Hasta 1994, los *municipios* podían ejercer los *poderes tributarios* que les *delegaran* o *reconocieran* las *Constituciones provinciales*, sin que existiera ninguna garantía constitucional federal respecto de la autonomía *financiera* y su consecuente poder originario de imposición tributaria (artículos 5º y 106).

Antes de 1994, fue admitida por las reformas constitucionales provinciales la autonomía municipal comprensiva de *facultades tributarias originarias*, aunque limitadas al ejercicio de las mismas en *su jurisdicción* y en tanto los tributos que resultaren de ellas *no se superpongan* por analogía con otros de origen *nacional* o *provincial*.

Existe un importante sector de la doctrina que no reconoce un poder tributario originario a los municipios, aun después de la reforma de 1994. Cuestión apasionante para el debate que no podemos responder aquí por obvias razones temáticas. Sólo diremos que, a los efectos del sistema de coparticipación, no importa tanto si dicho poder es originario o derivado sino cómo se ha distribuido su ejercicio entre la provincia de que se trate y sus municipios, de conformidad con lo dispuesto por el nuevo artículo 123 de la misma Constitución Nacional.

Desde tal perspectiva continuaremos el análisis. La reforma constitucional de 1994 consagró el expreso reconocimiento de la *autonomía municipal* dentro de nuestro *régimen federal* (artículo 1º), con el alcance y contenido que determinen las *provincias*, a través de sus constituciones, en el

orden *institucional, político, administrativo, económico y financiero* (artículos 5º y 123). Conforme a ello, si bien se mantiene la organización federal formal y la distribución de competencias entre dos niveles gubernamentales: el gobierno federal y los gobiernos de provincia, se admite *un tercer nivel de gobierno* con las competencias que le reconozca la respectiva Constitución provincial en materia institucional, política, administrativa, económica y, particularmente para lo que nos interesa aquí, en materia *financiera*. Con anterioridad, y como consecuencia del ciclo de reformas en las Constituciones provinciales se admitió en casi todos los casos, y en materia *tributaria*, facultades originarias de los *municipios* para *establecer impuestos*, además de tasas y contribuciones, siempre que ello no se superpusiera con el ejercicio del poder tributario del gobierno federal o las provincias. Además, se les reconoce también el derecho a *participar del producido de los tributos provinciales y de los nacionales que sean coparticipados a las provincias*. El requisito de *compatibilidad* de los tributos municipales con los que resultaren del ejercicio de las respectivas competencias del gobierno federal y los gobiernos de provincia se encuentra previsto expresamente en las Constituciones de *Córdoba, artículo 188; Corrientes, artículo 164; Chaco, artículo 187; Entre Ríos, artículo 187; Neuquén, artículo 204; Río Negro, artículo 231; Santiago del Estero, artículo 216, punto 8; Tucumán, artículo 135, inciso 1º, y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, artículo 179, punto 2.*

Además, resulta *implícita* en los textos constitucionales de las Provincias de *Buenos Aires, Santa Fe y Mendoza* que no contemplan todavía (al igual que *Entre Ríos*, actualmente en estado de Convención provincial para la reforma de su Constitución) la autonomía municipal, por lo que tampoco reconocen un poder tributario municipal de origen. Y también en los textos constitucionales de las demás provincias, como consecuencia de los *principios generales* que regulan la relación entre las esferas de poder provincial y municipal.

En síntesis, en la actualidad, tanto por el *enquadre constitucional formal* como por el de la *realidad*, si bien ahora se reconoce el poder tributario *originario* —en nuestra opinión, como hemos precisado— de los *municipios*, éste sólo puede ejercerse en una estricta armonización con los regímenes provinciales y nacionales que resultan de jerarquía superior.

Con respecto a la posición de los *municipios* en relación con el sistema de coparticipación federal, entre las cuestiones que en materia tributaria

planteaban dificultades al orden federal de relaciones, encontramos la referida al fenómeno de la *doble imposición*.

Antes de 1994, y a fin de evitar dicho fenómeno, se generaron distintos sistemas de *coordinación financiera* entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia que, en general, han incluido a los *municipios* como *partícipes necesarios* en sus *beneficios y obligaciones*.

Fundamentalmente debemos mencionar, además de los regímenes de coparticipación federal que han buscado asegurar la *coordinación vertical*, desde la ley 12.139 hasta la actual 23.548, bajo la modalidad de las *leyes convenio*, a los *convenios* en materia de *Impuestos a las Actividades Lucrativas* (hoy, *Impuestos sobre los Ingresos Brutos*) que, buscando la *coordinación horizontal*, comenzaron vinculando a la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires y llegaron a su forma multilateral en 1953; 1960; 1964; 1977 (*que es el actualmente vigente*) y 1988.

En ambos sistemas de coordinación, las “provincias” asumen obligaciones en nombre de los “municipios” de su jurisdicción, precisándose cuáles son los *beneficios tributarios* que corresponden en cada caso.

Hasta 1994, debemos observar al respecto que:

- a) Por carecer de un reconocimiento de su *autonomía* en la Constitución Nacional, los *municipios* se beneficiaban y/u obligaban respecto de tales regímenes a través de la decisión *unilateral de las provincias* de las que formaban parte.
- b) En los casos en que las Constituciones provinciales (por reformas anteriores a 1994) *contemplaban expresamente la participación de los municipios en la distribución de los recursos federales y provinciales*, aquéllos adquirieron un derecho de rango constitucional que podían o no ejercer. Para el caso de que declinaran el mismo, no disponían, sin embargo, de poder tributario *originario* suficiente como para compensar la pérdida de recursos consecuentes. Y esto, sólo en el caso de los municipios a los que sus Constituciones provinciales les reconocieron autonomía financiera.

Con la sanción de la anterior Ley de Coparticipación Federal de Impuestos entre la nación y las provincias 20.221, en 1973 (vigente con prórogas sucesivas hasta 1987), éstas asumen el compromiso de adoptar un *régimen explícito de coparticipación de recursos con los municipios*.

Con la ley convenio 23.548, sustitutiva de la primera y base del actual régimen de coparticipación de recursos entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia, éstos se comprometen a *distribuir*, a su vez, a los *municipios* una *porción de los fondos transferidos por dicho régimen*, asegurando, según el *inciso g, del artículo 9º* de la ley, “la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos”.

A partir de la reforma de 1994, con el reconocimiento de la *autonomía municipal* y la adopción *formal del sistema de coparticipación federal*, los *municipios*, incluidos como beneficiarios de la distribución en el actual régimen transitorio de la ley 23.548, deberían continuar siéndolo en la futura ley convenio, ya no sólo porque lo dispongan sus respectivas Constituciones provinciales (cuando ello así ocurre) sino como consecuencia de la elevación de su estatus constitucional.

Por otra parte, dado que ello implicará seguramente *obligaciones* a cargo de los municipios en materia tributaria, particularmente respecto de la armonización con los niveles superiores, y a partir del actual reconocimiento de la autonomía municipal en el mismo texto constitucional, surge el interrogante: *¿pueden las provincias obligarse por sus municipios autónomos?*

Pensamos que la respuesta es afirmativa en tanto ello se produzca sin afectar la esfera de autonomía en materia tributaria que cada Constitución provincial reconozca a sus municipios.

Pero además, aun cuando ese ámbito de autonomía constitucional sea invadido por el contrato federal tributario, no se afectarán efectivamente los derechos de los municipios mientras éstos consientan tal estado de cosas *tácitamente*, sea por *acción* (recibir los fondos distribuidos o cumplir las obligaciones que les son impuestas) o por *omisión* (abstenerse de cumplir las obligaciones a su cargo).

VIII. Reflexiones finales y una propuesta

En primer lugar, debería admitirse que resulta evidente el esfuerzo de los convencionales constituyentes del 94 por reflejar la evolución de la Constitución material y el derecho judicial en materia de coordinación tributaria federal.

Sin embargo, la Constitución establece un marco de reglas para la vida nacional, que no sustituye a la vida misma.

En esta materia, la realidad se ha encargado de señalárnoslo, aun antes de 1994. Así hay nuevos elementos que enriquecen o hacen más complejo el debate en torno a un acuerdo fiscal federal:

- Las consecuencias del modo en que se transfirieron a las provincias las competencias absorbidas previamente por el gobierno federal en materia de salud y educación, entre otras.
- La privatización de los servicios públicos y la evolución del mantenimiento en tal condición.
- La cuestión de la deuda pública externa e interna.
- La cuestión del financiamiento previsional.
- El reconocimiento de dos nuevas jurisdicciones locales: la *Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur* y la *Ciudad de Buenos Aires*.

Por otra parte, hay consenso en interpretar que la sociedad en su conjunto demanda respuestas en esta materia a dos grandes interrogantes: *¿cómo se proveen más y mejores bienes y servicios públicos y con qué grado de presión tributaria?*, y *¿cómo se alcanza la “igualdad de oportunidades” en todo el territorio nacional a que hace referencia el texto constitucional?*

En definitiva, tanto por razones políticas como jurídicas o económico-financieras, plantear hoy el debate en torno de la coordinación tributaria en nuestro Estado federal supone algo más que discutir un nuevo sistema de coparticipación federal.

Supone admitir la propuesta constitucional del 94 de promover un *federalismo cooperativo y solidario, con garantía de equidad*, antes que un mero aglomerado de localismos dispersos.

Supone admitir que el federalismo es expresión de las *libertades locales, armonizadas en la unidad del bien común nacional*.

Y supone, también, aceptar que estas libertades, como toda libertad, necesitan de los medios y recursos para poderse ejercer.

Hablábamos, más arriba, de que constituye un derecho y un deber del especialista efectuar un análisis crítico, pero también el efectuarlo con espíritu propositivo. No es más que la obligación de la universidad en orden

a aportar ideas y propuestas al debate de los grandes temas nacionales. Ideas que podrán ser aceptadas o rechazadas, pero constituirán siempre el aporte sin el cual dicha institución quedará trunca en el cumplimiento de sus propósitos y fines.

Desde esta perspectiva hemos analizado el sistema de coparticipación federal en el marco de nuestra organización constitucional.

Y también, en esta perspectiva es que efectuaremos dos aportes propositivos al debate sobre la cuestión, partiendo de muchas de las observaciones y opiniones que hemos desarrollado a lo largo de este trabajo.

El primero trata de realizar un inventario de los puntos sobre los cuales debiera, como mínimo, establecerse el o los acuerdos previos a que se refiere la Constitución.

El segundo consiste en algo así como una *cláusula para el ejercicio de las competencias concurrentes entre el gobierno federal y las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, como marco imprescindible —a nuestro entender— para la posterior discusión de los aspectos característicos del sistema de coparticipación federal. Como ha señalado Orlando Braceli, es muy difícil discutir este tema sin analizar y resolver “qué hace” el Estado a cada nivel de gobierno para la provisión de los bienes públicos.

1. *Cuestiones fundamentales a coordinar por los acuerdos previos a la sanción y aprobación de una nueva ley convenio de coparticipación federal*

Entendemos que debe apuntarse a la creación de un verdadero *sistema federal de coordinación, armonización y distribución financiera y fiscal*¹¹ mediante la sanción y aprobación de la ley convenio a que hace referencia el artículo 75, inciso 2º, segundo párrafo de la Constitución Nacional, con los siguientes fines:

1. Coordinar todo cuanto hace al ejercicio de las competencias, servicios y funciones que, de conformidad con la Constitución Nacional

¹¹ Propuesta efectuada en el marco de la participación en la redacción del Anteproyecto “Sistema Básico de Concertación para la Coordinación, Armonización y Distribución Financiera y Fiscal”. Programa Argentino de Desarrollo. Senado de la Nación, vol. I, diciembre de 2001.

- y los acuerdos interjurisdiccionales que se celebren en su consecuencia, correspondan al gobierno federal, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
2. Coordinar la correspondencia entre las competencias, servicios y funciones con los recursos totales de las respectivas jurisdicciones.
 3. Coordinar la política y administración tributaria de los tres niveles de gobierno, armonizando el ejercicio de las competencias en esta materia en el marco del respeto irrestricto a la distribución de fuentes establecida en la Constitución Nacional, más la indispensable adecuación a los principios de unicidad del contribuyente,¹² simplicidad de los instrumentos y coparticipación federal y provincial que se establezca con criterio de equidad y solidaridad regional y provincial. A tales efectos, coordinar las acciones necesarias para organizar la administración tributaria de los recursos que se incluyan en los regímenes de coparticipación federal con participación de todos los niveles de gobierno.
 4. Coordinar los niveles de inversión y gasto público en relación con las respectivas competencias, servicios y funciones.
 5. Coordinar las acciones que propendan a la armonización en la elaboración y sanción de los presupuestos en los tres niveles de gobierno del Estado federal, incluyendo a los municipios en conformidad con lo que dispongan los respectivos ordenamientos constitucionales provinciales. Todo ello a fin de asegurar la mayor productividad de la inversión y el gasto público.
 6. Coordinar el ejercicio de las competencias en materia de crédito público por parte de todos los niveles de gobierno en orden a preservar el crédito de la Nación en su conjunto.
 7. Coordinar la política financiera y fiscal de todos los niveles de gobierno en orden a la promoción de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.
 8. Coordinar las acciones necesarias para el fortalecimiento de los procesos de creación de regiones decididas por las provincias en los términos del artículo 124 de la Constitución Nacional, así como cuan-

¹² Principio desarrollado especialmente por el doctor Aníbal Oscar Berteá, asesor jurídico de la Comisión Federal de Impuestos.

do las provincias lo requieran para fortalecer dentro de sus territorios los procesos de relaciones intermunicipales para el desarrollo de microrregiones.

9. Determinar por consenso las reformas que exigiere, en el futuro, el sistema de coparticipación federal cuyas bases se acuerden.
 10. Constituir el foro institucional natural para todo cuanto hace a la consolidación de un federalismo de concertación en materia económica, financiera y fiscal.
2. *Distribución de competencias, en el orden constitucional formal y material, entre el gobierno federal y las provincias y éstas con sus municipios. Acuerdo para el ejercicio de las competencias concurrentes. Corrección de las deformaciones que han debilitado a nuestro Estado federal en esta materia y el nuevo escenario a partir de la reforma constitucional de 1994*

Hemos sostenido que la descentralización en un Estado federal no puede constituir sino la devolución de competencias que corresponden constitucionalmente a las provincias y municipios, y que habían sido absorbidas ilegítimamente por el gobierno federal, o bien la delegación de aquellas que le corresponden a este último.

Como también enseña Orlando Braceli, a quien seguimos en esta introducción del tema, en la actualidad, discutir las transformaciones del Estado —a cualquier nivel— supone responder a tres preguntas claves que implican una concepción del mismo: *¿qué actividades debe realizar?, ¿quién decidirá respecto de ellas y en orden a su ejecución?, y ¿dónde se las va a desarrollar?*

A ello se debe agregar que, por existir tres niveles de gobierno, y un cuarto, la *región* que, si bien no constituye un nuevo nivel de gobierno, representa un ámbito institucionalizado de relación interjurisdiccional, la coordinación entre ellos resulta esencial para que pueda aspirarse a un razonable nivel de éxito en las transformaciones propuestas. Particularmente, dado el alto grado de interrelación entre las competencias de los distintos niveles, lo que nos lleva, asimismo, a los temas de la *descentralización* y la *integración* de las acciones de gobierno, a los que nos hemos referido anteriormente.

Al respecto, toda reforma con características tales como las que aquí se plantean exige una clara distribución de competencias entre ambos niveles de gobierno, lo que permitirá contestar racionalmente la primera de las tres preguntas planteadas.

Desde el enfoque jurídico, esta determinación acerca de las actividades, que en general se deciden mantener como incumbencia total o parcial del Estado y luego, en particular, se expresan como de rango federal, provincial o municipal, normalmente se encuentra en la propia Constitución Nacional y en las Constituciones provinciales. Sin embargo, en el orden de la realidad, ello a veces no manifiesta una coincidencia exacta.

Por lo tanto, la primera cuestión a resolver tiene que ver con el ejercicio efectivo de sus competencias constitucionales concurrentes entre los tres niveles de gobierno.

Esto resulta esencial también para producir la más importante de las reformas, a saber, aquella que transforma el *proceso de decisiones* de gobierno y asegura su eficaz y eficiente ejecución.

Visto esto mismo en el orden de la coordinación financiera en general y tributaria en particular, resulta que todo lo expuesto constituye el presupuesto indispensable para determinar qué recursos se reconocen a cada nivel, cómo se administran los mismos y cómo se asignan a la satisfacción de las necesidades definidas como de competencia federal, provincial o municipal.

En definitiva, estamos hablando de modificar el proceso de toma y ejecución de decisiones de gobierno, a fin de asignar los recursos a la satisfacción de las necesidades (expresadas por un correcto sistema de información de base territorial), coordinando el ejercicio de las competencias concurrentes propias de cada nivel dentro del Estado federal en el marco estricto de nuestra organización constitucional federal.

Y esto nos lleva, una vez más, a la estrecha relación —reconocida ahora formalmente por la Constitución Nacional (incisos 2º y 8º del artículo 75 de la Constitución Nacional)— de la ley convenio de coparticipación federal y el sistema de regímenes que ella regule, con el presupuesto general de la Nación.

Si adoptáramos el esquema clásico expuesto por el consenso académico de los especialistas en finanzas públicas para distinguir las funciones de gobierno en la perspectiva fiscal, podríamos concluir con la mayor parte de la doctrina en que el gobierno federal debería asumir la política exte-

rior y la defensa nacional, así como las funciones de prestación de servicios indivisibles, distribución de la renta, estabilización económica y promoción del desarrollo equilibrado, siempre que ello beneficie al conjunto de todos los habitantes del país, mientras que las provincias y los municipios deben asumirlas en aquellos casos cuyo beneficio se limite a su propio ámbito territorial, extensivo al marco regional. Particularmente, en el suministro de bienes y servicios públicos divisibles.

Si analizamos ahora la distribución de competencias de la Constitución Nacional de 1853/60, observaremos que este enfoque encuadra perfectamente con su arquitectura.

El gobierno federal tiene a su cargo la política exterior; la defensa; la paz interior; la política monetaria; el crédito externo; el comercio interjurisdiccional; garantizar la protección integral de la familia y la seguridad social. Tiene además la competencia genérica y, entendemos, subsidiaria respecto de las provincias y municipios, en todo “lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración... al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y desarrollo científico y tecnológico... al crecimiento armónico de la nación y al poblamiento de su territorio...”. Tiene, también, la competencia de sancionar las leyes de organización y de base de la educación que aseguren su carácter común.

Para todo ello, ejerce con exclusividad la facultad de dictar la legislación de fondo y dispone de los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior, de las rentas de su patrimonio, y de las contribuciones que establezca conforme a lo establecido en la misma Constitución Nacional.

Las provincias y sus municipios, dentro del juego de las autonomías locales, se reservan todas las demás competencias para proveer los bienes y servicios públicos esenciales que demandan las respectivas comunidades en su jurisdicción territorial, y para concurrir con el gobierno federal a fin de colaborar en el ejercicio de las funciones propias de éste. Particularmente, tienen la competencia de asegurar el régimen municipal; la educación primaria y la administración de justicia, y promover el desarrollo integral de sus respectivas comunidades.

Para ello, disponen de los recursos provenientes de las contribuciones directas e indirectas sobre las personas, cosas y actividades sujetas a su jurisdicción, y de la renta de su patrimonio.

Este enfoque técnico-constitucional privilegia la eficacia sobre la eficiencia. Busca ordenar los medios al fin.

Si la finalidad de la organización nacional fue preservar la unidad en la diversidad, a través de la forma de Estado federal, éste es el fin a tutelar.

En cambio, si sólo importa el eficiente suministro de bienes y servicios públicos que la comunidad, en abstracto considerada, demanda, da lo mismo adoptar la forma de Estado unitaria o federal. Sólo interesa una correcta aplicación de las técnicas correspondientes a la descentralización administrativa.

Considerado lo anterior, cabe señalar que la evolución de la Constitución material ha sido negativa para la consolidación del Estado federal de la Constitución Nacional de 1853/60, en materia de distribución de competencias entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia.

Frente a ello, desde principios de la década de los 80 se observa una tendencia a la refederalización del país que no se ha terminado de concretar adecuadamente. Queda especialmente por delante una definición que hace a la estructura y dinámica del Estado federal: en materia de competencias concurrentes, especialmente las referidas a la salud, la educación, la promoción económica y social, la protección del medio ambiente y la seguridad, todavía hay una excesiva superposición antes que coordinación entre los tres niveles de gobierno, siendo casi inexistente la coordinación regional o microrregional.

Solamente a partir de un reordenamiento —conforme al orden jurídico constitucional— de las competencias a todos los niveles es posible debatir seriamente la distribución de las fuentes tributarias, la reforma integral en la materia y el llamado sistema de coparticipación que, además, se encuentra directamente vinculado con la necesidad de promover y alcanzar un desarrollo de provincias y regiones con equidad, como lo establece el artículo 75, incisos 2º y 19 de la Constitución Nacional. Por otra parte, antes de poder acordar un nuevo sistema de distribución de recursos coparticipables o ley convenio de coparticipación, debe resolverse cómo se financia el sistema previsional nacional. De lo contrario, no abandonaremos el “laberinto de la coparticipación” en el que nos encontramos desde

1992, y por el cual, cada vez que ha hecho falta atender con más recursos el déficit del mismo, se ha echado mano constitucional o inconstitucionalmente a los recursos coparticipables.

Proponemos en este marco, a modo de *cláusula para el ejercicio federal coordinado de las competencias, servicios y funciones gubernamentales*, la siguiente:

A los fines de lo establecido por el artículo 75, inciso 2º, tercer párrafo, de la Constitución Nacional, se entiende que el gobierno federal tiene a su cargo la política exterior; la defensa; la paz interior; la política monetaria; el crédito externo; el comercio interjurisdiccional y la seguridad social. Tiene además la competencia subsidiaria respecto de las provincias, a fin de 'garantizar la protección integral de la familia' y concurrente en todo lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración... al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores... a la investigación y desarrollo científico y tecnológico... al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio... Tiene también la competencia de sancionar las 'leyes de organización y de base de la educación que aseguren su carácter común'.

Para todo ello, ejerce con exclusividad la facultad de dictar la legislación de fondo y dispone de los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior, de las rentas de su patrimonio y de las contribuciones que establece, conforme a lo determinado en la misma Constitución Nacional. Además, dispone de los porcentajes en la distribución del régimen general de coparticipación federal que se acuerda por el presente y las asignaciones específicas de recursos coparticipables que se establezcan o modifiquen de conformidad con lo que manda el artículo 75, inciso 3º de la Constitución Nacional.

Las provincias se reservan todas las demás competencias para proveer los bienes y servicios públicos esenciales que demandan las respectivas comunidades en su jurisdicción territorial, y para concurrir con el gobierno federal a fin de colaborar en el ejercicio de las funciones propias de éste. Particularmente, tienen la competencia de asegurar el régimen municipal; la educación primaria y la administración de justicia, y promover el desarrollo integral de sus respectivas comunidades. Se acuerda, además, que en materia de educación primaria, secundaria y terciaria no universitaria; atención de la salud en todos los niveles de complejidad; asistencia social

integral y promoción del empleo y acceso a una vivienda digna, las competencias servicios y funciones corresponden a las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de modo ordinario y permanente, correspondiendo a la Nación atender las demandas derivadas de emergencias nacionales o regionales en circunstancias extraordinarias que así lo exijan.

Para todo lo anterior, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires disponen de los recursos provenientes de las contribuciones directas e indirectas sobre las personas, cosas y actividades sujetas a su jurisdicción, y de la renta de su patrimonio, así como de los porcentajes en la distribución del régimen general de coparticipación federal que se acuerda por el presente y los que se le determinen en los regímenes especiales de recursos afectados, específicamente, en forma permanente o que resulten de asignaciones específicas de recursos coparticipables y/o subsidios del Tesoro de la Nación, establecidos y/o acordados por el Congreso de la Nación en los términos de los incisos 3º y 9º, respectivamente, del artículo 75 de la Constitución Nacional.

Todo lo acordado en este punto debe entenderse también como acuerdo interjurisdiccional para el ejercicio de competencias o poderes concurrentes. Para ello se considera como pauta fundamental lo establecido por el artículo 121 de la Constitución Nacional y la aceptación del principio de subsidiariedad como criterio para el ejercicio efectivo de las competencias dentro de nuestro Estado federal, en todo aquello que no contradiga expresas disposiciones constitucionales.