

**ALGUNAS CONSIDERACIONES  
SOBRE LA MATERIA TRIBUTARIA  
EN LA REFORMA CONSTITUCIONAL**

**RODOLFO R. SPISSO**

**I. LA ADOPCIÓN DEL RÉGIMEN FEDERAL**

Nuestra Constitución adopta y adapta para su gobierno la forma republicana, representativa y federal, en la que coexisten dos fuerzas opuestas que se tratan de superar recíprocamente y sobre cuyo equilibrio y necesaria armonización se funda el esquema ideal del régimen federal<sup>1</sup>: una fuerza centrípeta ejercida por la Nación e impuesta por el papel protagónico de las políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo, que responde a la idea de que es impensable que las provincias o municipalidades se puedan realizar aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales que, más allá de su identificación con los objetivos de la Nación, aspiran a tener una mayor participación en la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo muchas veces intereses contrapuestos con los de ésta, todo lo cual configura una situación extremadamente compleja, en la que la materialización de las finalidades comunes se visualiza como de difícil consecución.

<sup>1</sup> Casás, José Osvaldo, "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", en *Informe Nacional de la Argentina, presentado en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*.

Tal cuadro de situación ha originado que la distribución que la Constitución ha hecho del poder tributario, clame por la adopción de reglas que tiendan a un ejercicio racional de las facultades a él inherentes, de modo de alcanzar un adecuado equilibrio institucional, atento a los desbordes y desajustes que exhibe el régimen tributario nacional, provincial y municipal en su conjunto.

Recuerda la Corte en uno de sus fallos<sup>2</sup>, que:

"La Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo; no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de Estados indestructibles (arts. 13 y 67, inc. 14, Const. Nac.).", y continúa diciendo "el valor mayor de la Constitución no está en los textos escritos que adoptó, y que antes de ella habían adoptado los ensayos constitucionales que se sucedieron en el país durante cuarenta años, sin lograr realidad, sino en la obra práctica, realista, que significó encontrar la fórmula que armoniza intereses, tradiciones, pasiones contradictorias y belicosas".

Las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias instituciones, sancionan sus Constituciones bajo el sistema republicano y representativo, eligen sus gobernadores y demás funcionarios sin intervención del gobierno federal y conservan todo el poder no delegado al poder central.

La Constitución reconoce a las provincias amplias facultades para establecer impuestos, salvo en materia aduanera, no obstante lo cual en diversas circunstancias les fue negado ejercer sus atribuciones en plenitud. Si bien la doctrina de la Corte Suprema de la Nación reconoció, desde antiguo, el derecho de las provincias de establecer los impuestos que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin intervención de autoridad extraña, tal orientación fue mediatizada por distintos criterios que restringieron el ejercicio del poder impositivo local.

En razón de la uniformidad legislativa que establece el artículo 75 inciso 12 —antes art. 67, inc. 11— de la Constitución Nacional en materia de Derecho civil, comercial, pe-

<sup>2</sup> CSJN, 2-VI-1907 "Bressani, Carlos H. y otros c/ provincia de Mendoza", Fallos, 1789.

nal, de minería y de trabajo y seguridad social, una corriente doctrinaria de marcado sesgo jusprivatista sostiene que los códigos de fondo limitan el ejercicio del poder fiscal provincial, atento la jerarquía normativa establecida por el artículo 31 de la Constitución.

En ese sentido, la Corte Suprema juzgó que las normas del Código Civil no sólo rigen las relaciones de Derecho privado sino que su incidencia se proyecta incluso sobre el Derecho público local. Uno de los primeros fallos que representan el carácter más extremo de esa doctrina, dictado en 1882 por el tribunal cimero, recayó en un juicio sucesorio en el cual se consideró que el impuesto provincial a las herencias constituía una legítima forzosa al margen de las prescripciones del Código Civil<sup>3</sup>. Si bien la doctrina fijada en dicho precedente tuvo efímera vida, en cambio la que manda estar a las disposiciones del Código Civil en orden a fijar el plazo de prescripción de la acción de repetición de los tributos locales ha sido mantenida invariablemente por la Corte Suprema<sup>4</sup>. Del mismo modo, cuando las provincias pretendieron gravar la transmisión hereditaria del causante en sociedades colectivas o de responsabilidad de personas, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba el domicilio, sobre la base de prescindir de la existencia de la sociedad y sujetar el tributo no a la transmisión de las cuotas sociales sino a la de los bienes con sujeción al principio de la realidad económica, la Corte hizo prevalecer las normas de Derecho común sobre las leyes tributarias provinciales, que a su juicio implicaban un desconocimiento de la jerarquía de las normas que surgen del artículo 31 de la Constitución<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> CSJN, 19-XI-1882, "Sucesión de Tomasa Valler Sansfield c/ Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires", Fallos, 23:647.

<sup>4</sup> CSJN, 2-X-1906, "Dehi de Miguera, María c/ provincia de Buenos Aires", Fallos, 176:115; 23-II-1962 "Bade c/ provincia de Santa Cruz", Fallos, 304:163.

<sup>5</sup> Esta es la doctrina que en pronunciamiento dividido sentó la Corte en sentencia del 19-VIII-1956 recada en la causa "Liberti, Aníbal César c/ sucesión", Fallos, 325:371. Si bien en sentencia del 6-XII-1961 recada en la causa "Cobo de Ramos Mejía, María Lita c/ provincia de Buenos Aires", Fallos, 351:379 el tribunal sentó la doctrina contraria, posteriormente volvió a la doctrina del caso "Liberti", en sentencia del 4-XII-1967 recada en la causa "Martínez y Esquivel, Dora R. y otro c/ provincia de La Pampa", Fallos, 369:373.

La cláusula constitucional sobre el progreso (art. 75, inc. 18, antes 67, inc. 16, Const. Nac.) la que otorga al gobierno nacional la facultad para reglar el comercio interjurisdiccional (art. 75, inc. 13, antes 67, inc. 12, Const. Nac.) y la competencia atribuida al poder central para legislar en materia de establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30, antes art. 67, inc. 28, Const. Nac.) dieron lugar a una jurisprudencia de sesgo marcadamente negatoria de los poderes fiscales provinciales<sup>8</sup>. Uno de los casos más extremos de esa corriente lo constituyó la decisión de la Corte Suprema recaída en la causa "Transradio Internacional" en la cual el tribunal declaró la inconstitucionalidad del gravamen provincial que incidía sobre el consumo de energía eléctrica, utilizada para la emisión o recepción de mensajes radiotelegráficos al o desde el exterior, con fundamento en la cláusula comercial.

La cláusula del artículo 75 inciso 30 de la Constitución Nacional originó una cambiante doctrina de la Corte que se adhirió, originariamente, a la tesis exclusivista, adoptó luego la tesis finalista, volvió a la exclusivista, para finalmente regresar, a partir de 1975, en lo que parece ser una evolución definitiva sobre la cuestión, a la tesis finalista. Conforme a ésta, en materia de establecimientos de utilidad nacional la facultad atribuida al gobierno nacional no obsta al ejercicio del poder tributario provincial en la medida en que no condicione, menoscabe o impida la consecución del interés nacional.

La reforma recogió la doctrina dominante, suprimió en el ahora inciso 30 del artículo 75 la referencia al carácter exclusivo de la legislación que dicte el Congreso en materia de establecimientos de utilidad nacional, y dejó a salvo las facultades de las provincias y de sus municipios en la medida en que no interfieran en el cumplimiento de los fines propios de aquéllas.

## II. FORTALECIMIENTO DEL RÉGIMEN FEDERAL.

La ley 24.309, que declaró la necesidad de la reforma constitucional, enunció entre uno de sus objetivos el de for-

<sup>8</sup> Sobre estos temas, puede consultarse nuestra obra *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Caps. V, VI y VII

tales el régimen federal, al habilitar para su debate por la Convención Constituyente el tema de la distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios, gastos y recursos y régimen de coparticipación federal.

El Congreso, al habilitar los temas en cuestión, lo hizo con un propósito determinado: el de fortalecer el régimen federal. Al mencionar expresamente el objetivo perseguido, la ley de convocatoria indicó que la reforma debía estar orientada a ese fin y no a otro. La Convención Constituyente podía reformar o no, pero si lo hacía, su acción debía estar orientada a satisfacer el objetivo prefijado por el Congreso.

En ese sentido, Bidart Campos considera que en la medida en que el Congreso adicione al temario los fines u objetivos de la reforma con efecto vinculante para la Convención, ésta, si la efectúa, sólo la puede realizar para alcanzar la finalidad o el propósito que le fija la ley de convocatoria<sup>7</sup>. Y esa finalidad también nos debe orientar en la interpretación del alcance de la reforma.

### III. ASIGNACIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS

De la Constitución se desprende en forma indubitable la competencia exclusiva del gobierno nacional en orden a establecer derechos de importación y exportación, no pudiendo existir otras aduanas que las exteriores. La reforma le ha dado al inciso 1º del artículo 75 —antes 67— una redacción más concisa y prelija, actualizando la terminología empleada y suprimiendo las innecesarias referencias a la moneda de pago de los tributos y a las aduanas exteriores.

No se ha modificado el principio de uniformidad en todo el país de los derechos de aduana, lo cual no se compadece con las normas infraconstitucionales vigentes, por no haber sido un punto incluido en la ley 24.309 que declarara la necesidad de la reforma parcial de la Constitución.

Se mantiene en el artículo 75 inciso 2º la anquilosada clasificación de impuestos directos e indirectos que no abs-

<sup>7</sup> Bidart Campos, G., "La ley 24.309 y la fijación del temario de reforma de la Constitución", E.D., 166-916.

tante su tradición y antiguo arraigo carece, a juicio de los más prestigiosos autores, de base científica<sup>2</sup>. Los autores antiguos, basados en las doctrinas fisiocráticas, fundaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen y así consideraban directo al soportado efectivamente por el contribuyente *de iure* e indirecto al que se traslada incidiendo en el patrimonio de un tercero; mas los estudios modernos han demostrado lo incierto de esta premisa, ya que, por ejemplo, los tributos sobre los activos, capitales y otros tenidos por directos, se trasladan hacia terceros al computarse en el costo de los productos que se comercializan o de los servicios que se prestan.

En lo que se refiere a los impuestos internos al consumo, las discusiones habidas en el Congreso con motivo de la sanción de la primera Ley Nacional de Impuestos Internos al Consumo en 1891 bajo la presidencia del Dr. Carlos Pellegrini, y en especial la célebre polémica de 1894 entre el diputado Mantilla, elegido por el pueblo de la provincia de Corrientes y el ministro de Hacienda Dr. Terry, arrojaron dudas sobre las facultades de la Nación para establecerlos, atento a la exigencia contenida en el artículo 4º de la Constitución que se refiere a las "*demas contribuciones que equitativo y proporcionalmente a la población imponga el Congreso*", expresión cuya inteligencia fuera controvertida durante mucho tiempo.

Si bien no cabe erigir al artículo 4º de la Constitución en un obstáculo insalvable al reconocimiento de la facultad de la Nación a establecer impuestos internos al consumo en forma concurrente con las provincias, las razones dadas, incluso por la Corte Suprema de la Nación en favor del ejercicio de dicha atribución, han sido de carácter pragmático más que de Derecho constitucional. En 1927, en el célebre caso de *Simón Mostaldé* nuestro más alto tribunal, interpretando el alcance del artículo 4º de la Constitución, expresó "...que si bien dicha cláusula no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo, los que tienen ya, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se ha seguido como renta el constante progreso del país en los diversos

<sup>2</sup> Giuliani Fontsega, *Derecho Financiero*, T. I, 4ª ed., p. 317.

órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera".

La reforma consagra en el inciso 2º del artículo 75 la doctrina de la Corte Suprema reconociendo el derecho del Congreso de la Nación de establecer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Con ello se cierra definitivamente la posibilidad de cuestionar las atribuciones de la Nación sobre la materia.

En lo que hace a los impuestos directos la reforma no ha innovado, por lo cual la Nación sólo puede establecer tales contribuciones por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

No obstante ello, la práctica constitucional ha convertido en letra muerta las restricciones que la Constitución le impone a la Nación en el ejercicio del poder tributario. Desde que la dictadura de Uriburu sancionara por decreto el impuesto a los réditos en 1932, éste ha venido rigiendo ininterrumpidamente, más allá de que en aparente sometimiento a las prescripciones constitucionales se establezca un plazo determinado de vigencia, lo cual no es óbice para sucesivas prórrogas que se vienen sucediendo sin solución de continuidad. Análogas situaciones se han presentado con otros tributos considerados directos: a las ganancias eventuales, sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes, a los capitales, activos, etcétera. El olvido de las prescripciones constitucionales ha llegado a tal punto que la ley 23.905 que estableciera el impuesto a la transferencia de inmuebles por personas físicas y sucesiones indivisas, típico impuesto directo, no ha fijado plazo determinado de su vigencia.

La Convención Constituyente ha desaprovechado una inmejorable oportunidad para tratar de adecuar la norma constitucional a la realidad. Existe generalizado consenso de que el impuesto a las ganancias, por su carácter de invalorable instrumento de política macro-económica y en atención a razones de economía de escala en la percepción y determinación, se debe establecer a nivel de la Nación, juicio que se reafirma por la complejidad interjurisdiccional de su aplicación que hace muy difícil su asignación a niveles menores

de gobierno. La determinación de la base imponible constituye un complejo problema de atribución de ingresos y gastos que se pueden localizar tanto en el país como en el extranjero, lo que torna excesivamente engorroso y difícil determinar a qué jurisdicción o jurisdicciones corresponde asignar las ganancias y en qué proporciones.

Siendo ello así, y que durante décadas la prescripción constitucional ha sido desvirtuada y no se avizora siquiera la posibilidad de un cumplimiento efectivo, que por lo demás se considera inconveniente para los intereses de las provincias, se imponía reconocerle a la Nación la facultad de establecer impuestos directos, en concurrencia con las provincias, sin las limitaciones que la norma constitucional contiene, de forma de superar un obstáculo que puede llevar a la eventual declaración de inconstitucionalidad de estos tributos establecidos por la Nación, con grave perjuicio para la economía nacional.

No constituía óbice para obrar en tal sentido el propósito de fortalecer el régimen federal enunciado en la ley que declaró la necesidad de la reforma de la Constitución. El cumplimiento de tal objetivo cabe analizarlo en forma global y no individual respecto de cada reforma en particular. Pedro J. Frías, un defensor indiscutido del régimen federal, propició la eliminación de las restricciones que condicionan el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación en materia de impuestos directos, y en aras de resguardar el interés de las provincias sostuvo la necesidad de que se le asignara en forma exclusiva a la Cámara de Senadores la iniciativa de las leyes sobre tales tributos.

#### IV. COPARTICIPACIÓN FEDERAL TRIBUTARIA

El régimen de la coparticipación federal de impuestos se estructura sobre la base de la figura de la ley convenio, fórmula creada por la ley 12.139, que requiere la adhesión a la ley nacional por parte de las provincias, mediante el dictado de las respectivas leyes sancionadas por las legislaturas provinciales. A la par que adquieren el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, las provincias asumen —por sí y por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones— la obligación de no sancionar impuestos loca-

les análogos a los coparticipados; por lo que no deberán gravar con impuesto alguno, cualquiera que fuera su característica o denominación —salvo las excepciones expresas que la ley de coparticipación consagra—, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de los productos sujetos a dichos impuestos<sup>9</sup>.

Los regímenes de coparticipación tributaria suscitaron el cuestionamiento de parte de la doctrina que consideró que importaban una delegación del poder tributario de las provincias en favor del gobierno nacional. Bielsa, al referirse al instituto, lo define como una suerte de *modus vivendi* al que se ha llegado por razones de conveniencia, sosteniendo que las provincias no pueden hacer cesión del poder impositivo y que esta cesión no es válida en el sistema constitucional nacional y menos aún respecto de las Constituciones provinciales, en particular aquellas que no atribuyen expresamente a los poderes públicos la facultad de ceder el poder impositivo. Linares Quintana<sup>10</sup>, a su vez, considera que las leyes convenio instituidas en materia fiscal, tanto en materia de impuestos directos<sup>11</sup> como indirectos, implican por parte de las provincias una renuncia al ejercicio de importantes aspectos de su poder impositivo, que relajan sensiblemente la autonomía provincial.

García Belsunce se expidió en favor de la constitucionalidad de los regímenes de coparticipación, juzgando innecesaria una enmienda de la Constitución que no prohíbe tales leyes convenio<sup>12</sup> aunque no las considera del todo recomendables, debiéndose, a su juicio, superar los problemas derivados de la superposición tributaria por otros medios en lugar de la unificación a nivel nacional. Casás<sup>13</sup> entiende que la

<sup>9</sup> Así lo establece el art. 9º de la ley 23.548, reiterando conceptos de leyes anteriores. Todo ello sin perjuicio de las salvedades que la misma ley determina.

<sup>10</sup> Linares Quintana, F., *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, ps. 165/169.

<sup>11</sup> Con especial referencia al impuesto a los réditos, cuya inconstitucionalidad no se supera —según afirma— por la recurrencia a las leyes convenio de coparticipación.

<sup>12</sup> García Belsunce, E., *Estudios Financieros*, ps. 310/311 y 316.

<sup>13</sup> Casás, op. cit. en nota 1.

Constitución de 1853 no constituye un valladar insoslayable para la sanción de tales leyes convenio, ya que en la búsqueda de la correcta inteligencia de las normas jurídicas, no sólo debe computarse la letra o dato histórico de su promulgación, sino también la dinámica cambiante de la realidad que está llamada a regular.

Si bien las leyes convenio que se han venido sucediendo, han relajado notablemente la autonomía provincial, no compartimos el criterio de que el sistema implique una transferencia de facultades que, además de no tener valimiento en nuestra estructura constitucional, importaría una renuncia de facultades no delegadas. Tales leyes no comportan renuncia o cesión de competencias por parte de las provincias adheridas en favor del Estado federal, sino tan sólo una abstención en su ejercicio en determinados aspectos. Una de las obligaciones esenciales asumidas por las provincias adheridas consiste en no establecer impuestos locales análogos a los nacionales coparticipados, lo que no importa una renuncia impuesta a los gobiernos locales sino tan sólo una simple abstención al ejercicio de sus atribuciones constitucionales.

## V. CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL

El inciso 2º del artículo 75 dispone que los impuestos directos e indirectos, a excepción de la parte que tenga asignación específica, son coparticipables entre la Nación y las provincias por medio de ley convenio.

Si bien resulta saludable la constitucionalización de la coparticipación tributaria en cuanto importa el reconocimiento del derecho de las provincias a participar en el producido de los tributos nacionales, la reforma, por sí sola, no permite superar las objeciones que parte de la doctrina formulara con fundamento en la desvirtuación del régimen federal, consecuencia de la renuncia que, a su juicio, implicaba la limitación temporal y parcial al ejercicio del poder tributario provincial que las leyes convenio contienen.

La polémica no se desvanece con la reforma constitucional que, no obstante extenderse respecto de distintos aspectos de la coparticipación tributaria, omite referirse a la abstención de las provincias en el ejercicio de su poder tribu-

tario en orden al establecimiento de tributos análogos a los nacionales coparticipados o sobre las materias sujetas a impuestos nacionales. Tampoco la reforma ha adoptado la pauta establecida por la Constitución del Chaco, que dispone que "en una misma fuente no podrán superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, aunque la superposición se opere entre impuestos nacionales, provinciales y municipales" (art. 61), previsión que, de haberse incorporado a la Constitución Nacional, podría dar sustento a la necesidad de que la participación de las provincias fuera acompañada por la abstención parcial de los gobiernos locales en el ejercicio de su poder tributario.

Los regímenes de coparticipación tributaria nacieron en respuesta a la necesidad de evitar una superposición salvaje de impuestos nacionales, provinciales y municipales que agobiara a las fuerzas productivas, y al propósito de equilibrar la distribución de la riqueza en todo el territorio, con fundamento en el principio de solidaridad federal. Por lo tanto, si no se satisface la finalidad de la debida armonización de los regímenes fiscales nacional, provincial y municipal, la coparticipación tributaria federal no tiene razón de ser.

Su origen y su finalidad esencial responde a la necesidad de evitar en lo posible la superposición tributaria en una misma fuente. Advertiendo sobre la necesidad de la debida armonización de las facultades tributarias, la Corte Suprema tuvo oportunidad de expresar<sup>14</sup>:

*"Que, no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas, dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes, con la que se afectan, en determinadas circunstancias, importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales, que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí, la constante requisición colectiva, traducida en múltiples estudios y proyectos, tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan, desde la reforma de la Constitución, hasta la nacionalización de los impuestos,*

<sup>14</sup> CSJN, 28-IX-1927, "Sociedad Anónima Simón Metalú Ltda. c/ provincia de Buenos Aires", Fallos, 149-260.

*en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados federales*".

En razón de los antecedentes existentes en la materia, cabe preguntarse la razón de la omisión, en el texto constitucional, de la finalidad de la coparticipación enderezada a evitar la superposición. Tal omisión esencial puede generar controversias que superen a los beneficios que se derivan de la innovación de constitucionalizar el régimen de coparticipación tributaria.

La constitucionalización de la coparticipación tributaria da rango constitucional al derecho de las provincias a participar en la distribución del producido de los impuestos nacionales, derecho que anteriormente la Nación podía negar o desconocer recurriendo al arbitrio de denunciar el convenio o no formalizando un nuevo acuerdo al vencimiento del que se encontrare en curso de ejecución.

La coparticipación que consagra la reforma es obligatoria para la Nación. El inciso 2º del artículo 75 expresa que las contribuciones indirectas y directas allí mencionadas son coparticipables, y agrega que una ley convenio instituirá regímenes de coparticipación. Ante ello, se abre la perspectiva de una controversia en la medida en que la o las provincias acepten la participación que se les ofrezca en la distribución de los impuestos nacionales, a lo que tienen incuestionable derecho, y rechacen las obligaciones que pretenda imponerle la ley nacional en lo que hace al ejercicio del poder tributario.

Se podrá decir que la limitación al ejercicio del poder tributario provincial hace a la esencia de los regímenes de coparticipación tributaria, y que por ende está implícito en el texto constitucional. No compartimos este criterio que afirma que la existencia de una restricción trascendente a poderes no delegados por las provincias se pueda deducir tácitamente de los criterios aplicados por las leyes de unificación y de participación tributaria.

Más bien la omisión en que ha incurrido el constituyente se puede considerar animada del propósito de fortalecer el federalismo. De consuno con la reforma, las provincias tienen derecho a participar en la distribución de los recursos tributarios mencionados en el inciso 2º del artículo 75 de la Constitución, puesto que su producido es coparticipable entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, por man-

dato constitucional. Y si bien hace a la esencia de la coparticipación la limitación en el ejercicio del poder tributario de las provincias y sus municipalidades, éstas ahora incuestionablemente autónomas (art. 123, Const. Nac.), la medida de esa limitación no puede serles impuestas por la Nación, sino establecida por los gobiernos locales, con lo cual las provincias fortalecen sensiblemente su poder de negociación.

No ha sido ajeno a ello la forma de gestación de la ley convenio, que conforme al segundo párrafo del inciso 2º del artículo 75 que innova, se hará sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, dando mayor protagonismo a éstas, por lo que no se verán ante el hecho consumado de una ley sancionada por el Congreso, ante la cual sólo cabe rechazar o adherir *in totum* sin posibilidad de reservas.

De cara a la reforma, es indudable que la implementación de directivas políticas que abarquen distintas materias como las establecidas en el Pacto Fiscal del 12 de agosto de 1993, impuestas a las provincias mediante la instrumentación por el gobierno nacional de medidas discriminatorias tendientes a forzar la adhesión de los gobiernos locales<sup>15</sup>, no admiten siquiera controversia sobre su manifiesta inconstitucionalidad.

## VI. PAUTAS DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Recogiendo la experiencia acumulada, el tercer párrafo del inciso 2º del artículo 75 consigna una serie de exigencias a tener en cuenta en la distribución de los fondos coparticipables, entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, aludiendo tanto a la primaria como a la secundaria:

- a) se debe efectuar en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto;
- b) 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.

<sup>15</sup> Spizzo, R., "Paradoja del Pacto Fiscal: unitarismo tributario y aduanas interiores", en *rev. La Información*, junio de 1994.

En orden a implementar la directiva constitucional, la distribución de los fondos deberá tener en cuenta la población, puesto que a mayor población habrá mayor cantidad de demandas a satisfacer, pero al mismo tiempo deberá contemplar índices de distribución inversa al grado de desarrollo y a la densidad de la población, como lo prevé la ley 20.221, de forma de superar las diferencias cuantitativas y cualitativas que se presentan entre las distintas zonas del país.

A fin de no alterar los derechos de las partes, la norma constitucional prevé que no habrá transferencias de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos aprobada por las partes interesadas o afectadas por la transferencia. La disposición trata de evitar que se transfieran funciones o servicios sin el correspondiente refuerzo presupuestario, que no necesariamente se debe instrumentar mediante reforma de la ley de coparticipación, pudiendo consistir en un subsidio o en una asignación específica de fondos, siendo esencial la conformidad de las partes involucradas.

La norma constitucional, al aludir a las partes contratantes del convenio de coparticipación tributaria, sólo menciona a la Nación y a las provincias, omitiendo a la ciudad de Buenos Aires, a la cual, sin embargo, le reconoce el derecho a participar en la distribución de los fondos y a integrar el órgano de control. Tal omisión no se compadece con la consagración de un régimen de gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción que el artículo 129 de la Constitución proclama. No obstante ello, la situación de la ciudad de Buenos Aires podrá variar, en este aspecto, según lo que disponga el Congreso de la Nación al dictar la futura Ley de Coparticipación o la Convención Constituyente que habrá de dictar el Estatuto Organizativo de la Ciudad, con sujeción a la ley que dicte aquél para garantizar los intereses del Estado nacional y determinar las facultades legislativas que el Congreso se reserve respecto de la Capital Federal (art. 129 y Disposición Transitoria 7).

La reforma constitucional, en lo que hace al *status* definitivo de la Ciudad de Buenos Aires, está por hacerse, y sin duda suscitara encendidas polémicas. Si la Nación, de consuno con las leyes que dicte el Congreso, formalizara en representación de la Ciudad de Buenos Aires su adhesión al régimen de coparticipación tributaria y asumiera las obligaciones inherentes al mismo, ello resultaría incompatible

con la autonomía consagrada en el artículo 129 de la Constitución.

El tercer párrafo del artículo 75 inciso 2º impone que la ley convenio asegure la automaticidad en la remisión de los fondos. El artículo 6º de la ley 23.548 consagra expresamente la automaticidad de las transferencias, con el agregado de que deben ser diarias y gratuitas, lo que obsta a que el Banco de la Nación Argentina cobre comisiones o gastos de atención de cuentas bancarias, como en contrario lo establece el decreto 2443/93 (art. 3º, inc. b).

El cuarto párrafo del inciso 2º del artículo 75 establece que la Cámara de Senadores tendrá la iniciativa en materia de leyes de coparticipación federal, que deberán ser sancionadas con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada una de las Cámaras, y no de los miembros presentes en la sesión respectiva, de forma de afianzar el régimen federal. Por tanto, si en un mismo proyecto de ley se incluyeran modificaciones afines tanto a las leyes de impuestos como a la de coparticipación fiscal, deberá escindirse en dos partes, debiendo la primera ingresar por la Cámara de Diputados (art. 44, Const. Nac.), y la segunda por la de Senadores (art. 75, inc. 2º, párr. 4to., Const. Nac.).

El mismo cuarto párrafo dispone también que la ley convenio no puede ser modificada ni reglamentada unilateralmente, lo cual es consecuencia necesaria de la naturaleza contractual del régimen de coparticipación. Si bien la ley convenio es dictada por el Congreso Nacional, su operatividad se halla condicionada a la adhesión de las provincias con las cuales se formaliza el acuerdo. En tal circunstancia, toda modificación se debe someter como la ley originaria a la aprobación de las provincias. Esta cuestión fue aclarada debidamente por la Comisión Federal de Impuestos a través de las resoluciones generales interpretativas 5/91 y 8/92, aunque el gobierno nacional ha hecho caso omiso del criterio interpretativo en ellas plasmado. Tampoco puede ser reglamentada por alguna de las partes contratantes, como ilegítimamente lo ha pretendido hacer la Nación en diversas oportunidades, facultad que le ha sido negada por el órgano de aplicación del régimen de coparticipación<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> Comisión Federal de Impuestos, resoluciones generales interpretativas 6º del 24-IV-1992 y 17 del 29-VI-1994.

El inciso 3º del artículo 75 que faculta al Congreso a establecer y modificar afectaciones específicas de recursos coparticipables, exige una interpretación sistemática que evite desnaturalizar la esencia convencional de la ley convenio. Si se analiza esta disposición con proyección sobre los antecedentes en la materia, el otorgamiento de esta facultad a la Nación para hacer exclusiones de los fondos coparticipables mediante afectaciones específicas, no se compadece con la obligatoriedad de la coparticipación ni con el hecho de que la ley 23.548, artículo 2º incisos c) y d), sancionada con anterioridad a la reforma, requiere la conformidad de las provincias.

Si se entendiera que la norma autoriza al Congreso a sustraer fondos que integran la masa coparticipable de acuerdo a lo establecido por la ley convenio a la que se hubieran adherido las provincias, se habría introducido un caballo de Troya en la estructura del régimen de coparticipación que vulneraría el principio de bilateralidad, introduciéndose una excepción al principio que prohíbe modificar unilateralmente la ley convenio (art. 75, inc. 2º). No resulta razonable que la Nación les haga a las provincias una propuesta de participarle en determinado porcentaje del producido de los impuestos que recaude, en función de la cual éstas asumen el compromiso de abstenerse parcial o totalmente de ejercer el poder tributario, y luego aquélla sustraiga de la masa coparticipable fondos dándoles la asignación que mejor le plazca, sin someter la decisión a la aprobación de las jurisdicciones locales.

Con ello, se habría, legitimado a nivel constitucional las ilegales modificaciones que el poder central ha venido haciendo a la ley 23.548, alterando sustancialmente el compromiso asumido con las provincias<sup>17</sup>.

Los incisos 2º y 3º del artículo 75 presentan puntos en aparente contradicción que claman por una interpretación correctora. Ante ello es menester, conforme a reiterados principios interpretativos establecidos por la Corte Suprema, evitar darles a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con todo valor y efecto.

<sup>17</sup> Spisso, R., "La Ley de Coparticipación Tributaria y el principio de lealtad federal" y "Hincapié del régimen federal", en *rev. Derecho Tributario*, t. V-241 y t. VIII-43.

El primero de dichos incisos expresa que los impuestos directos e indirectos son coparticipables, excepto la parte o el total de los que tengan afectación específica, previendo además que la ley de coparticipación no puede ser modificada unilateralmente. De consuno con una interpretación razonable, se puede afirmar que la ley de coparticipación puede determinar qué tributos o parte de ellos no forman parte de la masa coparticipable, por tener una afectación específica. En tal caso, operada la adhesión de las provincias, a la Nación le está vedado sustraer fondos de la masa coparticipable afectándolos a un fin determinado. Por ello, el inciso 3º está dirigido a aquellos impuestos que no integran la masa coparticipable, según lo regulado en la ley convenio. Es decir, la ley convenio puede excluir de la masa coparticipable determinados tributos en todo o en parte, afectándolos a un fin determinado, pero una vez integrada la voluntad contractual, dicha masa no puede ser modificada o alterada unilateralmente por la Nación. El inciso 3º sólo tiene aplicación residual para aquellos tributos internos no comprendidos en la ley convenio.

El inciso 3º exige para establecer y modificar afectaciones específicas de recursos por naturaleza coparticipables —que, por lo demás, deben ser por tiempo determinado— mayoría absoluta de los miembros de ambas Cámaras. Aquí no se le atribuye la iniciativa de la ley a la Cámara de Senadores, lo cual no es una contradicción con el principio del inciso 2º, si se interpreta que el inciso 3º no implica una modificación de la ley convenio, sino que regula la afectación de tributos que no integran la masa coparticipable fijada en la ley de coparticipación.

En otro orden de ideas, cabe señalar que las prescripciones constitucionales no impiden que la Nación participe a las provincias del producido de los tributos aduaneros o que aquélla convenga con éstas que la afectación específica de recursos coparticipables debe ser sometida a la aprobación de las provincias, como lo dispone el inciso d) del artículo 2º de la ley 23.548 para la afectación del producido de impuestos coparticipables a la realización de una obra de interés nacional.

No se ha hecho ninguna referencia a que los regímenes de coparticipación tributaria que se celebren entre la Nación y las provincias comprendan a sus municipios, referencia que deviene necesaria ante la autonomía que el artículo 123

reconoce a éstos. No tendría sentido instituir un régimen de coordinación de las potestades tributarias tendiente a evitar la múltiple imposición en una misma fuente que se desentendiera del ejercicio de las facultades tributarias de los municipios. Esta es una responsabilidad específica de las provincias a las que les corresponde reglar el alcance y contenido de la autonomía municipal en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (art. 123, Const. Nac.). En ese sentido, el artículo 188 de la Constitución de Córdoba, al facultar a sus municipios a establecer impuestos les impone el deber de respetar los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal.

## VII. EL FUTURO DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Sucintamente hemos de puntualizar las cuestiones que debería contemplar la futura ley convenio para constituir un auténtico instrumento que sirva al fortalecimiento del régimen federal.

Se ha de tener en cuenta que participar a las provincias del producido de los impuestos nacionales con la correlativa abstención parcial por parte de ellas del ejercicio del poder tributario no constituye una panacea que ha de resolver todos los problemas de financiamiento del gasto provincial, a punto tal que importantes estudios sobre la materia aconsejan su supresión<sup>18</sup>.

Se ha afirmado que una auténtica propuesta tendiente al fortalecimiento del régimen federal debe transitar por una máxima descentralización de la actividad de gobierno, como forma de procurar acercar la mayor cantidad de decisiones a los ciudadanos, permitiéndoles su participación y control del gasto público, asignándole a cada nivel de gobierno potestad tributaria para su financiamiento. La disociación entre la

<sup>18</sup> *Hacia una Nueva Organización del Federalismo Fiscal en la Argentina*, elaborado por la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, presentado en la 8ª Convención de Bancos Privados Nacionales, 7 al 9 de septiembre de 1992.

responsabilidad por el gasto y la emergente de establecer o aumentar los tributos para su financiamiento ha estimulado una conducta dispendiosa por parte de muchos gobiernos locales. Se gasta mal no asumiéndose la responsabilidad política ante los ciudadanos de aumentar la presión fiscal.

Por otra parte, la dependencia financiera de las provincias del gobierno central, consecuencia del régimen de coparticipación, que ha sido manejado no sólo discrecional sino también arbitrariamente por la Nación, impone serias limitaciones a la vigencia plena del régimen federal.

Es por ello, que la futura ley de coparticipación debería contemplar, entre otros, estos aspectos:

a) progresiva y paulatina disminución del porcentaje atribuido a las provincias y ciudad de Buenos Aires en el producido de los impuestos nacionales con la coetánea disminución de las alícuotas o tasas de dichos tributos;

b) el derecho a la denuncia del convenio por cualquiera de las partes, con la consiguiente disminución, en proporción al porcentual asignado a la o las provincias en la distribución primaria, de las alícuotas o tasas de los impuestos nacionales en el territorio de la o las provincias denunciantes, o en todo el país en caso de que la denuncia sea materializada por la Nación;

c) derecho de las provincias y ciudad de Buenos Aires a establecer alícuotas adicionales respecto de los tributos nacionales coparticipados a que se refiere el inciso 2º del artículo 75 sobre personas, bienes y actividades, residentes, emplazadas y desarrolladas en sus respectivas jurisdicciones.

Con tales propuestas se daría estímulo al logro de una mayor autonomía real a los gobiernos locales, que les permitiría desembarazarse del padrino que ejerce la Nación. Con el actual régimen tributario las provincias sólo tienen un derecho teórico a no aceptar las imposiciones del gobierno central, ya que la denuncia del régimen de coparticipación que aquéllas pudiesen formular no conlleva la caducidad de los tributos nacionales en sus respectivos territorios, lo cual constituye un óbice insalvable a la posibilidad de aumentar la presión tributaria a nivel local.

El propósito de la reforma de fortalecer el federalismo se encuentra pendiente.