

**VIGÉSIMO QUINTO ANIVERSARIO DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL
DE 1994: UNA INVITACIÓN A REFLEXIONAR SOBRE EL RÉGIMEN DE LA
COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS**

María Laura Pennella¹

Sumario: I.- Introducción. II.- Motivos y fundamentos de los constituyentes para la inclusión del régimen de la coparticipación en la reforma constitucional. III.- Balance de su funcionamiento en la actualidad. IV.- Beneficios de su incorporación y actual regulación legal para el cumplimiento de los motivos y propósitos que llevaron a su inclusión en 1994. V.- Conclusión.

I.- INTRODUCCIÓN:

A 25 años de la reforma constitucional efectuada en 1994, cabe tomar dicho aniversario como un punto de partida, una invitación o por qué no incluso como una obligación, para reflexionar sobre las instituciones que en tal ocasión fueron incorporadas al plexo normativo de nuestra Ley Fundamental, teniendo presente los fundamentos que sirvieron de guía al constituyente al momento de su tratamiento, así como la realidad actual de dichas instituciones para así contrastarlos a través de una mirada crítica que nos permita marcar los aciertos y las deficiencias presentes con el objetivo de plantearnos cuales son las modificaciones que se debieran realizar con la finalidad de respetar los principios que nuestra propia Carta Magna nos brinda para inspirarnos en el desarrollo de un ordenamiento jurídico tendiente a obtener el bienestar del país, pero no solo mirándolo globalmente, sino también teniendo en mira a sus protagonistas, al nivel local es decir, teniendo presente las necesidades de cada Provincia, que al fin y al cabo son los componentes preexistentes que decidieron por medio de la Constitución Histórica de 1853 – 1860 constituirse en un Estado Federal. Esta es la directriz fundamental que no debe olvidarse en momentos como los presentes donde pareciera acentuarse la centralización en desmedro de federalismo, unida a la realidad que aspiramos para que no se vuelva un simple vocablo inerte, porque la verosimilitud no es suficiente para saciar nuestra sed de veracidad, de justicia, de respeto y de responsabilidad hacia todos y cada uno de los integrantes de nuestra Nación; para que entre nuestra Constitución formal y la realidad vigente haya coherencia y armonía.

¹ Estudiante de Abogacía de la Universidad Nacional de La Matanza -UNLaM.

Es por ello que en honor al cumplimiento de los 25 años de la reforma de la Constitución de la Nación Argentina efectuada en 1994, nos proponemos realizar un breve análisis de uno de los ejes abordados e introducidos en dicho acontecimiento consistente en el Régimen de Coparticipación Federal dispuesto en el artículo 75 inciso 2 de nuestra Carta Magna. Dicho tema, constituye un aspecto fundamental a considerar en un país como el nuestro que ha adoptado la forma de estado federal, como los convencionales constituyentes han dispuesto en la Constitución histórica de 1853 en su artículo 1, el cual debe interpretarse armoniosamente junto con los aspectos derivados del federalismo como es la autonomía de las Provincias (artículos 5 y 121 de la Constitución)², la cual quedaría reducida a una simple teoría de no garantizárseles los recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos.³

II.-Motivos y fundamentos de los constituyentes para la inclusión del régimen de la coparticipación en la reforma constitucional:

Para analizar la temática foco de estudio, podemos partir de la lectura de la ley de declaración de la necesidad de reforma constitucional, Ley 24.309. Dicha norma, habilitaba expresamente a la Convención a debatir y con ello poder insertar en el texto

² Esto se debe a que las cláusulas constitucionales no deben ser interpretadas de manera que cada una entre en colisión con la otra, sino que debe efectuarse una interpretación sistemática a partir de la cual cada precepto contenido en la Constitución debe tener sentido conforme a los demás. Esto ha sido establecido en reiteradas oportunidades por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación pudiendo mencionarse el caso “Martín y Cía Ltda. S.A. c/Nación Argentina” Fallos 257:103 (1963) o más recientemente en el caso “Castillo, Carina Viviana y otros c/Provincia de Salta-Ministerio de Educación de la Prov. de Salta s/amparo” del 12 de diciembre del 2017, en el cual en su voto, el juez Rosatti, aplica dicho principio de hermenéutica a las constituciones locales: *“En ese camino, debe atenderse a la doctrina de esta Corte conforme a la cual la Constitución, en este caso salteña, conforma una estructura coherente, por lo que debe cuidarse –al momento de interpretar sus cláusulas- que no queden frente a frente los derechos por ellas enumerados para que se destruyan recíprocamente. Antes bien, ha de procurarse una hermenéutica armoniosa dentro del espíritu que les dio vida; cada una de sus partes ha de entenderse a la luz de las disposiciones de todas las demás, de tal modo de respetar la unidad sistemática de la Carta Fundamental (Fallos: 312:496, considerando 6º y sus citas).”*

En concordancia afirma Fernando M. Toller citando a una sentencia del Tribunal Constitucional de España de 1983 (Pleno; Ponente: Gómez – Ferrer Morant): *“La interpretación del alcance y contenido del derecho fundamental (...) ha de hacerse considerando la Constitución como un todo, en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás, es decir, de acuerdo con una interpretación sistemática”*.

³ En igual criterio, Antonio María Hernández hace referencia a la coparticipación impositiva como uno de los aspectos financieros del federalismo (Hernández, Antonio María (coordinador), “Derecho Público Provincial”, Editorial LexisNexis 2008).

constitucional el régimen de coparticipación (Artículo 3)⁴ fijando además el propósito central que debía tenerse en miras al hacerlo, el cual era el “*fortalecimiento del régimen federal*”⁵. De esta manera, podemos establecer como motor impulsor de dicha incorporación, la necesidad de darle una vigencia efectiva al federalismo y revertir con ello un modelo de desarrollo asimétrico e inequitativo gestado principalmente gracias a la concentración económica y demográfica en una pequeña parte del territorio nacional (principalmente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires)⁶. Con ello, se buscó una solución financiera al problema que adolecía (y podría decirse que actualmente también adolece) el Federalismo argentino, consistente en la distancia existente entre la “norma” y la “realidad” constitucional. A lo largo de la historia argentina se fue produciendo y se produce, un proceso de centralización “extraordinario”, en palabras de Antonio Hernández, en el área metropolitana de Buenos Aires, acarreado como sostienen muchos doctrinarios (entre ellos el mencionado con anterioridad), el impedimento a la vigencia efectiva de los principios federales de la Ley Suprema de 1853 y 1860.

En base a lo expresado, surge la plena conciencia de los constituyentes de 1994 del estado inerte de aquel federalismo proyectado en 1853-1860, el cual debía revertirse. Ello encuentra su sustento en el libro de sesiones de la Convención Constituyente, en el cual no surgió de alguno de los miembros del arco político presente algún alegato o discurso que contradiga o se oponga a la reafirmación del sistema federal con la finalidad de sanar la marginalidad existente en vastos sectores de nuestro territorio.

El propio presidente de la Comisión de redacción, expresó en la 34ª Reunión - 3ª Sesión Ordinaria (Continuación) del 19 de agosto de 1994 al otorgársele la palabra, que la Comisión buscó al redactar el inciso 2 del artículo 75 de nuestra Carta Magna, respetar el texto histórico de la misma mientras paralelamente se buscó modernizar el

⁴ Ley N°24.309: Declaración de la necesidad de su reforma. Sancionada: diciembre 29 de 1993 Promulgada: diciembre 29 de 1993. “*ARTICULO 3º: (...) TEMAS QUE SON HABILITADOS POR EL CONGRESO NACIONAL PARA SU DEBATE POR LA CONVENCION CONSTITUYENTE. A-FORTALECIMIENTO DEL REGIMEN FEDERAL. Distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos. Régimen de coparticipación.*”

⁵ En concordancia la CSJN, considerando 22 del fallo “Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”, sentencia del 24 de noviembre del 2015.

⁶ SEBASTIÁN F. AGUIRRE ASTIGUETA “*Régimen de coparticipación federal: realidad actual y alternativas posibles*” 2003 – SAIJ.- Id SAIJ: DACC030081: “*A partir de allí se constituyó el país real, el que los argentinos vivimos todos los días. El que hoy concentra en menos del 1% del territorio aproximadamente el 35 % de la población del país y en un radio no mayor a 500 Km. a partir del puerto, cerca del 80 % del PBI de Argentina. La realidad también indica que hay además otro país, el país del interior con vastas zonas de marginalidad, atraso y pobreza que constituye, a ya casi 150 años desde sancionada la Constitución Nacional, el fracaso más rotundo al proyecto federal impulsado por los fundadores de la República.*”

sistema federal: “Sr. CORACH.— Señor presidente: “(...) El criterio de la Comisión de Redacción con respecto al texto histórico ha sido el de respetarlo escrupulosamente en todo aquello que ha sido posible. A modo de ejemplo, si ustedes observan en el dictamen los incisos 1., 2., y 3., verán que son los oportunamente aprobados en las sanciones referidas a la modernización del sistema federal.”

Los propios convencionales han reconocido el alto grado de dificultad para arribar en un acuerdo respecto de la coparticipación⁷, teniendo presente que se estaba discutiendo las relaciones entre la Nación y las Provincias, como sostuvo el convencional Marín (gobernador de la provincia de La Pampa)⁸: “Confieso que ha sido un tema que antes y después de ser plasmado en dictamen generó y aún crea divergencias y opiniones diversas en cuanto a su interpretación. De allí la cantidad de despachos en minoría que se presentaron. Cada vez que nos alejábamos de nuestra calidad de constituyentes y considerábamos la coyuntura, las diferencias eran mayores; diferencias que no sólo existieron y existen con las fuerzas de la oposición, sino que también se dan en el seno de nuestros propios sectores políticos. Hubo diferencias entre el poder central y las provincias; diversas interpretaciones entre el presidente de la República y los mandatarios provinciales; opiniones distintas entre mandatarios de las provincias llamadas grandes y las denominadas chicas y también criterios diferentes de todas las provincias en contra de la opinión de la provincia de Buenos Aires. Era normal que esto ocurriera. El tema en consideración no es simple. Trata, nada más ni nada menos que de la relación entre la Nación y las provincias.”

Dicho convencional, además manifestó el carácter necesario de arribar a un acuerdo en materia de coparticipación dejando de lado las diferencias partidarias (de la cual el propio pacto de olivos es testigo al haber representado el consenso entre dos partidos políticos, la Unión Cívica Radical y el Partido Justicialista) como herramienta que posibilite el aseguramiento del bienestar general, por la estrecha relación que existe entre el llamado “laberinto de la coparticipación”, expresión del tributarista Dr. Osvaldo Casas, y las desigualdades entre provincias, debiendo de esa manera, ceñirse el arribo del asunto a la realidad histórica de nuestro de nuestro país sin ser teñido por intereses coyunturales: “Que cada uno haya expuesto sus ideas, su forma de encontrar soluciones válidas para su terruño, su pasión política centrada a veces hasta en la semántica de la

⁷ El propio Alberdi ya reconoció que casi tan difícil como cambiar el idioma y religión es cambiar el sistema impositivo de un país.

⁸ CONVENCION NACIONAL CONSTITUYENTE 24ª Reunión — 3ª Sesión Ordinaria (Continuación) 4 de agosto de 1994.

redacción de un artículo, no es indicio de una confrontación que no nos permita lograr soluciones perdurables, más aún cuando el pueblo argentino, cansado ya de confrontaciones frustrantes, nos empuja al consenso como una forma adulta de asegurar el bienestar general. Este consenso, que casi resulta del espíritu de las modificaciones de la Constitución, que tuvo su origen —por lo menos para quien habla— en el Pacto de Olivos, apostrofado por algunos, rescatado por otros, indica que es la primera vez que institucionalmente la Unión Cívica Radical y el Partido Justicialista pudieron consensuar sin que factores externos incidieran sobre ese diálogo. Y tuvimos costos políticos. Tanto unos como otros tuvimos costos políticos, y a veces me interrogo sobre si ellos no fueron de aquellos a los que, indudablemente, incomoda el consenso. (...) Lo prioritario no son nuestros intereses coyunturales, más allá de que con razón, convencionales de unas y otras fuerzas políticas, sacaran el tema en la discusión del régimen federal. Porque, ¿cómo es posible no tener en cuenta las diferencias que existen en nuestras provincias, la carencia de un desarrollo armónico de la República Argentina? ¿Cómo no considerar las injusticias pasadas, o dejar de observar, a veces, las subjetividades que se presentan cuando no se encuentra el eco desde el gobierno nacional ante situaciones difíciles? (...). Lo verdaderamente valioso y trascendente es la posibilidad de dar al pueblo argentino una mejor Constitución. (...) Prefiero la sencillez de los argumentos irrefutables de la realidad histórica de nuestro país.”

Por otro lado, debemos aclarar que más allá de que el debate de la coparticipación federal estuviese habilitado por la ley 24.309, el fundamento que tuvo la Comisión para la inclusión del mismo en el texto de la Constitución otorgándosele de dicha forma rango constitucional, fue la consolidación del llamado “federalismo solidario”, en el cual las provincias no están delegando facultades de imposición a la Nación, sino que ellas y la Nación comparten facultades de distribución, configurándose, en palabras del gobernador Marín una “auténtica conquista federal”. Es importante tener presente ello, debido a que una interpretación diferente podría llevar a pensar que hubo una delegación por parte de las provincias de sus facultades de imposición, lo cual no sería posible teniéndose presente el carácter irrenunciable que ostenta la potestad tributaria. En base a ello no se produjo un cambio de titularidad de los poderes fiscales.

“¿Cuáles son los fundamentos que tuvo la Comisión para incluir en la Constitución y dar rango constitucional a la coparticipación federal? Esto no fue sólo porque la ley 24.309 haya habilitado este tema para su debate, sino porque la decisión de insertar la

coparticipación en el texto constitucional es en sí una auténtica conquista federal. Las provincias no están delegando facultades de imposición a la Nación, sino que las provincias y la Nación comparten facultades de distribución para sentar las bases de un federalismo solidario.” En la Constitución se establece el siguiente esquema. Por un lado, la separación de las fuentes, asignando al gobierno federal los impuestos aduaneros y los directos a las provincias. Por el otro, ha acogido la posibilidad de concurrencia en los impuestos indirectos y en los directos bajo ciertas condiciones. Este mismo esquema es el que, a nuestro entender, recoge el dictamen en consideración, teniendo en cuenta la redacción del artículo 1º y del primer apartado del artículo 2º. En consecuencia, puede decirse que las potestades tributarias o facultades de imposición de la Nación y de las provincias permanecen inalterables. Inmediatamente, y siguiendo con la redacción del artículo, es decir, en el inciso 2º, primer apartado, comienzan a establecerse las facultades de distribución al estipular: las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de las que tengan asignación específica, son coparticipables. En mi concepto, una interpretación distinta importaría una delegación de facultades de imposición de las provincias a la Nación, que no sólo no compartimos, sino que tampoco es la intención con que venimos a fundar este dictamen al plenario.”

Otra de las razones que inspiraron al constituyente, fue la necesidad de ajustar el texto normativo constitucional a una práctica de distribución fiscal que ya se encontraba hacía décadas consolidada en el país, eliminando con ello la situación de incertidumbre jurídica. Un breve recorrido histórico del tema nos permite observar que entre 1853 y 1891, existió un primer período de clara separación de fuentes, sistema según el cual, se establece que ingreso corresponde a cada jurisdicción casi en exclusividad, el cual es modificado cuando, por la crisis económica de 1890/91, el Gobierno Federal bajo la presidencia de Carlos Pellegrini establece impuestos internos al consumo (bienes y mercaderías) en todo el territorio nacional, manifestándose a partir de allí un predominio del sistema de concurrencia de fuentes, como consecuencia de que ambos niveles de gobierno percibieran tributos sobre los mismos hechos imponibles, situación que llega hasta la crisis mundial de 1929/30, año en el que el Gobierno Federal dada la caída de ingresos públicos en relación a los impuestos aduaneros, se apropia de fuentes invocando el artículo 67 inciso 2 de la Constitución Nacional, estableciendo por tiempo determinado impuestos a las ventas y a los réditos (que fueron prolongados *sine die*), 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 aquellas, consolidándose un proceso creciente de centralización. A partir de 1935 se sancionaron unilateralmente por el Congreso de la Nación, como es el caso de la ley 12.139 de unificación de impuestos internos, regímenes de coparticipación con la finalidad de moderar el abuso por parte del Gobierno Federal en materia de ejercicio de poderes no delegados y de apropiación de fuentes de ingresos de jurisdicción provincial. En ese contexto, tiene su génesis la coparticipación impositiva, como una solución al problema originado por la superposición de impuestos sobre los mismos hechos imponibles, precisamente a partir de esa situación de anormalidad constitucional la coparticipación se adoptó como un mecanismo asignador y de compensación por la detracción de recursos tributarios que el Gobierno Federal efectuaba en detrimento de las Provincias. El sistema de coparticipación establecido consistía básicamente en participar en la distribución de los tributos nacionales con la correspondiente obligación de no sancionar impuestos análogos a los coparticipados, que incluso fue convalidado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Desde 1935 a 1973, sucesivas leyes fueron dictadas manteniendo el sistema descrito, con pequeñas variantes (12.143 y 12.147). Entre ellas se destacan dos por los criterios de asignación de fondos en cuanto transferencias a las provincias. Sin embargo, como sostiene Sebastián F. Aguirre Astigueta, “...todas estas leyes sin excepción contribuyeron a un centralismo fiscal cada vez más acentuado y a la paralela evaporación del federalismo argentino”⁹. Y en tal fenómeno, se vislumbra otro de los fundamentos que inspiraron la inclusión de la referencia expresa a la distribución recursos coparticipables, ya que dicha descentralización y transferencia de determinados servicios por parte de la Nación a las provincias, sin haber sido acompañada de los recursos pertinentes para permitir su financiamiento, produjo serias afectaciones a la situación económica de estos entes federales impactando en las economías regionales ocasionando despidos y graves situaciones sociales. En base a ello, el texto de 1994 claramente establece que no puede haber una delegación de servicios sin su correspondiente reasignación de recursos (párrafo del inciso 2 del artículo 75 de la Constitución).

En 1973, la ley 20.221, es reflejo de un intento de convertir a la coparticipación en un mecanismo de coordinación impositiva con efectos redistributivos adoptando para ello el sistema de distribución secundaria en base a parámetros que tenían en cuenta la

⁹ SEBASTIÁN F. AGUIRRE ASTIGUETA. - Régimen de coparticipación federal: realidad actual y alternativas posibles. - SAIJ. 2003. Id SAIJ: DACC030081.

situación de las provincias menos desarrolladas. Con posterioridad, a partir del 1 de enero de 1988 entró a regir un acuerdo federal fiscal que, bajo la forma de ley convenio 23.548, 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. Esta ley 23.548 amplió la masa coparticipable al incluirse en el régimen todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, y es la que actualmente sigue vigente. Sin embargo, un hecho trascendental en el marco de la coparticipación ocurrió a partir de 1989, cuando el Gobierno Federal inicia un proceso de devolución de competencias a las provincias en materias propias de ellas como la salud, la educación y el transporte, pero sin renunciar al ejercicio de facultades tributarias en materia de contribuciones directas, ni propicia la vuelta a un sistema de separación y concurrencia de fuentes, lo cual es admitido por las provincias, que constituyó *"...una irregularidad constitucional consentida por los gobiernos de provincia que añadió y añade todavía el problema constitucional distorsiones políticas conceptuales que empantanar el acuerdo de coparticipación."*¹⁰

Todo el marco histórico descrito precedentemente, es parte de los fundamentos que inspiraron al constituyente en 1994 a introducir a este mecanismo fiscal en nuestra Carta Magna, queriendo con ello conferir racionalidad a la administración y distribución de recursos financieros y fiscales entre las diferentes jurisdicciones estructurando un espacio institucional de concertación federal desde donde se diseñe, en un marco de participación igualitaria, la matriz tributaria y la pauta distributiva de los fondos que se recauden junto con la finalidad de *"...superar los inconvenientes que genera un sistema rígido de separación de fuentes tributarias; beneficiar al contribuyente individual, disminuyendo la presión fiscal global y reduciendo los costos de la percepción, fundamentalmente dando posibilidad a las provincias chicas de poder compartir la recaudación de otras provincias; favorecer a los estados provinciales más pobres, que permite su subsistencia en este momento..."*¹¹

Teniendo el constituyente en miras dichas bases, optó por instrumentarse la coparticipación a través de una ley convenio como proceso político y jurídico complejo que implica el acuerdo federal entre la Nación y las provincias, la sanción por el

¹⁰ SEBASTIÁN F. AGUIRRE ASTIGUETA. - Régimen de coparticipación federal: realidad actual y alternativas posibles. - SAIJ. 2003. Id SAIJ: DACC030081.

¹¹ CONVENCION NACIONAL CONSTITUYENTE. - 24ª Reunión - 3ª Sesión Ordinaria (Continuación). - 4 de agosto de 1994.

Congreso de la Nación con una mayoría absoluta, y la aprobación por las legislaturas provinciales, ostentando como particularidades la imposibilidad de su modificación unilateral y la prohibición de su reglamentación (lo que es un claro indicio de la intención existente de remediar los errores pasados en favor del federalismo). Además, se sostuvo en las sesiones de la Convención Constituyente que *“La inclusión del instituto de las leyes convenio tiende a saldar también una dilatada discusión respecto de su constitucionalidad. En nuestro concepto, las mencionadas leyes son una genuina interpretación y expresión de un federalismo concertativo y solidario.”*, en concordancia a lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien las definió como *“creaciones legales del federalismo de concertación”*¹². También, en dicha ocasión se hizo referencia a la necesidad de que dicho trámite legislativo tenga comienzo en la Cámara de Senadores, lo cual se corresponde con una visión práctica del federalismo en la cual cada provincia pueda tener una participación igualitaria en la discusión acerca de los fondos coparticipables.¹³ Y de forma coherente, se dispone a su vez como principios rectores la equidad, la solidaridad y la obtención de un nivel de desarrollo y calidad de vida homogéneos en todo el país.

En cuanto a la forma de distribución de recursos entre la Nación y las provincias, conocida doctrinariamente como distribución primaria, se estableció que se realizaría en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, teniendo como fundamento *“una pauta de racionalización financiera y fiscal absolutamente justificable en tanto liga la asignación de fondos a los gastos que se originen por el desempeño de las diversas competencias y la prestación de los distintos servicios.”*

El haberle fijado a la sanción de dicha ley un plazo, el cual se haya dispuesto en la cláusula transitoria sexta (el cual era antes de finalizar 1996) responde a la decisión de salir de un régimen transitorio de distribución de recursos, y de ingresar definitivamente en un nuevo mapa de relaciones financieras y fiscales entre el gobierno federal y los Estados provinciales.

De esta manera, se manifiesta la voluntad de la Convención de ir abandonando progresivamente el signo de transitoriedad que ha caracterizado al régimen fiscal para

¹² CSJN: fallos: 322:1781. (hay que recordar que en el fallo del 2015 Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad, CSJN, 24/11/2015., la CSJN citando dicho fallo, recalca la importancia de dicha visión integrativa con la finalidad de *“hacer un solo país para un solo pueblo”*, siendo las ley-convenio *“la máxima expresión del federalismo de concertación”*).

¹³ Sostuvo en concordancia el convencional Marín: *“En el dictamen de mayoría se ha consignado expresamente que la ley convenio de coparticipación deberá comenzar su trámite legislativo en la Cámara de Senadores. Esta innovación reconoce como fundamento, sin ninguna duda, la participación igualitaria de las provincias en ese cuerpo y su rol específico para el control del régimen federal.”*

arribar, en un marco de concertación, a un acuerdo más perdurable en el contexto de los principios rectores establecidos en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución para el fortalecimiento del Sistema Federal.

En conclusión, el constituyente buscó armonizar los desequilibrios regionales y las ventajas o desventajas comparativas para promover el bienestar general, tratando de que las decisiones de gobernantes nacionales y también provinciales logren conciliarse encontrando con ello la armonía entre la defensa de los intereses provinciales y el resguardo de los intereses de la Nación. Se trató al observar la realidad por la que atravesaba el país, de lograr paulatinamente aquella asincronía y asimetría existente en el desarrollo y en el grado relativo de crecimiento de las distintas regiones del país.

III.- Balance de su funcionamiento en la actualidad:

Lo primero que podemos observar al analizar actualmente el funcionamiento del sistema de coparticipación, es la continuada vigencia de la ley 23.548 como su norma medular, incumpléndose el imperativo constitucional de sancionar una ley-convenio que regule el reparto de recursos entre la Nación y las Provincias. Diversos proyectos han sido presentados sin que ninguno permita arribar al objetivo final.

Nos encontramos en el vigésimo quinto aniversario de la reforma constitucional efectuada en 1994, y aún dicho mandato se encuentra sin cumplir, lo cual debe permitirnos tener una mirada crítica que parta desde la situación actual de marginalidad que padecen muchas provincias por la escasez de recursos con las que cuentan que les permitan solventar los gastos que demandan su correcto funcionamiento para llevar a cabo obras y brindar servicios que mejoren la calidad de vida de sus habitantes.

En el día de hoy, el actual sistema de coparticipación se rige por la ley 23.548, promulgada en enero de 1988, que fue modificada por leyes posteriores y es afectada por cada una de las leyes que regulan los impuestos nacionales. Dentro del esquema federal de nuestro país, las Provincias delegan a la Administración Nacional la potestad de recaudar (AFIP) y distribuir (Banco de la Nación Argentina) los impuestos nacionales que rigen sobre todo el territorio argentino. Este proceso de recaudación y distribución obedece a leyes y acuerdos vigentes. Estos instrumentos buscan que dichos recursos vuelvan a las administraciones provinciales y municipales, propiciando el desarrollo a la vez que se comparten con la Nación y su Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES).

La recaudación de recursos tributarios se divide en tres grandes grupos creados para suplir en forma autónoma y suficiente las necesidades orgánicas de sus entes madre. En base a ello podemos observar en el Informe Técnico de Septiembre del 2018, elaborado por la Comisión de Coparticipación Federal de Impuestos (comisión permanente que funciona dentro del ámbito del Senado de la Nación), que estos son, en primer lugar, los aportes y contribuciones a la seguridad social a los fines de sostener el sistema previsional, luego los impuestos al comercio exterior a los fines de generar recursos para la administración central y, por último, los impuestos nacionales a los fines de mantener y desarrollar tanto a las Provincias como a la Nación.

Para definir cuántos fondos le corresponden a cada provincia, se hacen tres operaciones. En primer lugar, se define cuáles impuestos están en la “masa coparticipable”, es decir, cuáles impuestos se reparten, y cuáles no, para luego restársele algunos fondos específicos, obteniendo lo que se conoce como “coparticipación neta”.

Luego, se define con qué porcentaje de la coparticipación neta se queda la Nación, y con cuánto las provincias, lo que doctrinariamente se conoce como “Distribución primaria”. En el acuerdo actual, el 42,34% de la masa coparticipable neta le corresponde a la Nación, mientras que el 54,66% restante se asigna a las provincias, según dispone el artículo 3 de la ley 23.548.

Por último, el total destinado a las provincias se asigna a cada una de ellas mediante los coeficientes fijados en la ley 23,548. Por ejemplo, a la provincia de Buenos Aires le corresponde el 19,93%, mientras que a San Luis le corresponde el 2,37%, siendo este reparto designado como “distribución secundaria”.

Sin embargo, través de los años se han introducido una serie de modificaciones que han hecho del sistema uno sumamente complejo, al punto que los especialistas lo conocen como “el laberinto de la coparticipación”.

Al presente, los recursos generados por el mercado interno en impuestos y aportes en seguridad social son mayores en comparación con los producidos por el comercio exterior (exportaciones e importaciones) representando los primeros un 70,6%, los segundos un 23% y los últimos un 6,4%. a su vez, dentro de los impuestos su composición general esta dada principalmente por el IVA, el impuesto a las ganancias, y el impuesto a las transferencias bancarias.¹⁴

¹⁴ Lic. Leonardo Iparraguirre MBA. - INFORME TÉCNICO SEPTIEMBRE 2018. - COMISIÓN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS.

A su vez, los recursos tributarios, son atravesados por múltiples leyes impositivas, incluyendo la de coparticipación, lo cual genera reasignaciones de recursos que reducen la masa coparticipable previamente a la distribución secundaria, es decir, a la distribución final a cada una de las provincias por la Ley 23.548, la Ley de transferencia de servicios 24.049 y la de financiamiento educativo 26.075.

Debe tenerse en consideración, que además del producido de estos impuestos que las provincias reciben por medio de a coparticipación, existen los impuestos que cada una de ellas recauda de forma interna, siendo el más relevan el impuesto a los ingresos brutos. Sin embargo, dichos tributos no poseen igual incidencia en cada uno de estos integrantes de la relación federal, debido a que hay provincias en las cuales lo recaudado por impuestos internos no llega a representar ni siquiera la mitad de lo recibido por medio de la distribución secundaria, como es el caso, por ejemplo, de las provincias de La Rioja Catamarca y Formosa, según los datos brindados por el informe técnico aportado por la Comisión al que hice referencia con anterioridad.

Es importante realizar este balance del funcionamiento sistema impositivo, debido a que permite observar la dependencia o no de los recursos coparticipados así como la concentración y disparidad de los diferentes caudales para así poder entablar una mirada crítica acerca del cumplimiento del efecto redistribuidor o solidario que la ley de coparticipación federal pretende y que fue parte del espíritu de los convencionales al introducir ciertas pautas o principios generales de este sistema en el elenco constitucional.

De esta manera, la continuación del análisis propuesto nos permite concluir que la concentración de la población en las cuatro mayores unidades subnacionales, que son las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa fe y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, refleja la capacidad que estas poseen de generar recursos internos los cuales superan ampliamente los montos recibidos de la coparticipación. De esta manera, hay provincias que junto con la CABA no dependen de los porcentajes de distribución de la Ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos, a diferencia de lo que sí ocurre en otros supuestos.

Dentro del marco de este escueto análisis del funcionamiento del Régimen de Coparticipación, podemos hacer referencia a ciertas modificaciones que fueron introducidas por el Estado Nacional sin el acuerdo de las provincias, por medio de las cuales ha deducido porcentajes de la masa coparticipable en desmedro de estas, especialmente de aquellas cuyo normal desenvolvimiento depende de estos recursos.

Dicho acontecimiento ha dado lugar a causas judiciales, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció sobre la inconstitucionalidad de aquellas normas dictadas en discordancia de las pautas previstas por el constituyente. En aquellos términos, a dispuesto la inconstitucionalidad del artículo 76 de la ley 26.078 que disponía la prórroga sin acuerdo de las provincias de la detracción de un 15% de la masa de impuestos coparticipables para financiar a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES), que había sido establecido originalmente en el acuerdo Federal de 1992 suscripto entre los gobiernos provinciales y el Gobierno Nacional. La Corte sostuvo que dicha inconstitucionalidad se debe a que la norma cuestionada adolece de una ausencia de manifestación de acuerdo o adhesión a ese régimen por parte de las provincias, no pudiendo ser considerada como una asignación específica de recursos coparticipables debido a la falta de cumplimiento de los recaudos previstos por el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.¹⁵ Además, el máximo tribunal dispuso la restitución de los montos retraídos.

Situación análoga se produjo en caso del 2018 “La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo – Ministerio de Economía de la Nación) s/ acción de inconstitucionalidad”, en el cual invocando los mismos fundamentos, la Corte Suprema de Justicia declaró la inconstitucionalidad de un decreto dictado por el Poder Ejecutivo Nacional (decreto 1399/01) que retraía un porcentaje de los fondos coparticipables correspondientes a las provincias en miras de reordenar y dotar de financiamiento a la AFIP.

De esta manera, el máximo tribunal de justicia de nuestro país se ha pronunciado en favor de un federalismo que tenga vigencia en el plano fáctico intentando desplazarlo del área de lo meramente teórico, al establecer la inconstitucionalidad de las modificaciones unilaterales del llamado derecho intrafederal.

Este análisis jurisprudencial nos permite deducir la necesidad de la existencia un control efectivo sobre el régimen de coparticipación ante las sucesivas vulneraciones que ha padecido en la práctica.

¹⁵ “Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”, CSJN, sentencia del 24 de noviembre del 2015.- “San Luis, Provincia de c/Estado Nacional s/cobro de pesos”, CSJN, sentencia del 24 de noviembre de 2015.- Criterio aplicado con posterioridad en el fallo: “La Pampa, Provincia de c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo – Ministerio de Economía de la Nación) s/ acción de inconstitucionalidad”, CSJN, sentencia del 6 de diciembre del 2018.

IV.- Beneficios de su incorporación y actual regulación legal para el cumplimiento de los motivos y propósitos que llevaron a su inclusión en 1994:

La incorporación del régimen de la coparticipación dentro del texto constitucional reviste una fundamental importancia en un país que se acoge bajo el sistema federal, como es el caso de nuestro país.

Debe tenerse presente, que nos encontramos haciendo referencia a su previsión dentro de la Ley Suprema de la nación, instrumento que constituye al Estado, al estructurarlo y organizarlo, a la vez que regula la creación del derecho, al disponer quienes son los encargados de dictarlo y cuál es el procedimiento pertinente.¹⁶ De esta manera, como norma base del sistema, debe respetarse todo lo dispuesto por ella no pudiendo ser contradicho por las demás normas que ostentan una jerarquía inferior. Ello demuestra la trascendencia de su incorporación en miras de fortalecer el sistema federal, ya que permite que los principios rectores establecidos por el constituyente no puedan verse conculcados o modificados por una ley o decreto, sino únicamente por los mecanismos que la propia Carta Magna establece para su reforma (artículo 30). En igual sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Santa Fe, Provincia de c/Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad, CSJN, 24/11/2015.”, sostuvo que la sanción de una ley con una mayoría agravada no es habilitante de la introducción de reformas a las pautas constitucionales: *“...no empece a lo expuesto el hecho de que la Ley N° 26.078 haya sido aprobada por la referida mayoría agravada de ambas Cámaras, pues ello no determina sin más -como lo esgrime el Estado Nacional- el establecimiento o la modificación de una asignación específica, en la medida en que no se cumplan con las restantes exigencias constitucionales establecidas como presupuesto de su validez. En su caso, la existencia de esa mayor a circunstancial no puede tener la virtualidad de transformar en letra muerta la escrita por los constituyentes de 1994, con una previsión novedosa que, garantizando el federalismo, impone condiciones específicas para que esa legislación sea válida para la Constitución Nacional.”* (considerando 25)

De esta manera, el mecanismo de la coparticipación federal de impuestos forma parte del universo de relaciones existentes entre Nación y provincias, lo que se conoce como Federalismo Fiscal, y constituye una herramienta de vital importancia para asegurar la autonomía provincial (que nuestra Ley Suprema impone en su artículo 5 que sea

¹⁶ Gelli, María Angélica. - Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada. - 4° Edición. - TOMO I.- Ed. La Ley. Comentario del artículo 31.

garantizada por el Gobierno Federal siempre que estas cumplan con los recaudos allí establecidos), la cual trae implicada como parte de su contenido la autarquía o autarcía como capacidad de autosatisfacción económica y financiera, es decir, que posea sus propios recursos y además pueda disponer de los mismos, la cual se encuentra íntimamente ligada con la autodeterminación política, que implica la ausencia de presión o control político o de otro tipo desde el exterior (ya sea proveniente del Gobierno Federal o incluso de otra provincia) que le impida de tal manera cumplir con la facultad expresada con anterioridad.¹⁷

El federalismo no es algo estático, sino que supone un sistema dinámico en constante cambio que debe ser actualizado por medio del denominado federalismo de concertación, en el cual las provincias cooperen para lograr la armonía sin verse las unas hacia las otras como enemigos o compitan entre sí, ya que de ser así no se lograría superar las diferencias y dificultades existentes.

En ese marco, se destaca la necesidad de cumplir con aquel mandato constitucional contenido en el artículo 75 inciso 2 que actualmente se vislumbra más como un ideal que como realidad.

El diseño actual de coparticipación dista de hacer honor a los fundamentos que inspiraron al constituyente en 1994. Las desigualdades existentes entre las distintas jurisdicciones todavía no han sido resueltas, sino que parecieran acentuarse cada vez con mayor profundidad con el paso del tiempo, *“Pareciera que el reparto de fondos responde más a negociaciones políticas y accidentes históricos que a una verdadera preocupación por la igualdad de oportunidades.”*¹⁸ Mientras algunas jurisdicciones parecieran preocuparse más por el ornato de sus calles, otras en cambio todavía están encaminadas en la búsqueda de una red cloacal que llegue a cada uno de los hogares que las componen. La brecha que separa el bienestar de los habitantes de cada provincia todavía es amplia, y es nuestro deber como ciudadanos mantener pleno interés en invertir dicha situación para construir una patria mejor, donde reine la igualdad de oportunidades a lo largo de todo el territorio de la Nación y no solo en aquellos sectores donde se acentúan las mayores concentraciones de riquezas. A su vez, teniendo presente uno de los principios básicos de la democracia, como es el de la transparencia, que tanto

¹⁷ Rosatti, Horacio. - “Tratado de derecho municipal”. - 2ª. Ed., Santa Fe, Rubinzal - Culzoni, 1997, TOMO I.

¹⁸ Abuelafia, Emmanuel; Braun, Miguel y Díaz Frers, Luciana: "Coparticipación Federal: una mirada más allá del debate de corto plazo", *Documentos de Políticas Públicas*, CIPPEC, Buenos Aires, diciembre 2004.

se ha pregonado en los últimos años careciendo de una efectiva aplicación, es que los ciudadanos tienen derecho a saber en qué se usan los recursos que pagan en impuestos. Sin embargo, la complejidad del sistema hace difícil que un ciudadano entienda adónde van sus pagos, lo cual limita la transparencia y reduce la confianza depositada en el Estado. Por ello se plantea la necesidad de dotar al sistema de una simplicidad y racionalidad económica y distributiva que carece el actual régimen de coparticipación.

A todas estas deficiencias, se suma las detalladas a lo largo del presente trabajo y que marcan el camino a seguir para mejorar el funcionamiento del federalismo fiscal en nuestro país. Es por ello que solamente por medio de un sistema que garantice que la Nación y las provincias se dirigen hacia un mismo objetivo, armonizando criterios fiscales y sociales y compartiendo responsabilidades, nos llevará a cumplir con el mandato constitucional.

V.- **CONCLUSIÓN:**

Para poder cumplimentar los objetivos que guiaron la incorporación del régimen de coparticipación, es fundamental cumplir con la deuda aún vigente del dictado de una ley-convenio que cumpla con todos los presupuestos y principios que el artículo 75 inciso 2 impone respetar.

Para ello es necesario que los mandatarios tanto provinciales como nacionales, hagan a un lado sus diferencias para enfocarse en el bienestar de la Nación en su conjunto, siendo necesaria una verdadera política de Estado que persiga la superación de los graves desequilibrios que se observan entre los diferentes distritos provinciales, mediante un sistema de igualación que contemple el accionar federal del gobierno nacional y la solidaridad entre las provincias, siempre sobre la base del mandato constitucional.

Debido a las modificaciones sobre las competencias, servicios y funciones que se han producido a lo largo del tiempo entre la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debe ponerse énfasis en la distribución primaria, a lo cual se suma el deterioro de la situación económico-social, los altos índices de desocupación, la marginalidad social y la pobreza. Por ello deben llevarse a cabo estudios interdisciplinarios que den fundamento a la decisión política que finalmente establezca la ley-convenio. Dicha norma, debe ser superadora de los antagonismos partidarios permitiendo con ello el fortalecimiento de las relaciones interjurisdiccionales mientras

es presidida por los principios de la solidaridad y equidad. En base a ello, puede ser necesario efectuar una discriminación inversa que impulse a aquellas provincias con mayores dificultades siempre que ello se encuadre dentro de los límites impuestos por la equidad, colaborando así con el desarrollo de la justicia social, y con la producción de un país más justo, equilibrado e integrado.

En base a lo expresado, debe tenerse en cuenta como prorrateadores o distribuidores no solo la cantidad de habitantes existentes en cada jurisdicción, sino también el grado de desarrollo que existe en cada uno de ellos con la finalidad de que aquellas provincias que cuenten con mayores recursos provenientes de sus impuestos internos, colaboren en la determinación de los porcentajes que corresponden a cada una, con aquellas que dependen de los recursos coparticipados recibidos al ser lo que obtienen por impuestos internos insuficiente para afrontar los gastos que demandan su desarrollo y satisfacción de las necesidades de sus habitantes. De esta manera, podrá dársele cumplimiento al logro de un grado de desarrollo similar en todo el territorio de la Nación.

BIBLIOGRAFÍA Y MATERIAL DE CONSULTA EMPLEADO:

- Abuelafia, Emmanuel; Braun, Miguel y Díaz Frers, Luciana: "Coparticipación Federal: una mirada más allá del debate de corto plazo", *Documentos de Políticas Públicas*, CIPPEC, Buenos Aires, diciembre 2004.
- CONVENCIÓN NACIONAL CONSTITUYENTE. - 24ª Reunión - 3ª Sesión Ordinaria (Continuación). - 4 de agosto de 1994.
- Gelli, María Angélica. - Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada. - 4º Edición. - TOMO I.- Ed. La Ley. Comentario del artículo 31.
- Hernández, Antonio María (coordinador), "Derecho Público Provincial", Editorial LexisNexis 2008).
- Ley N°24.309: Declaración de la necesidad de su reforma. Sancionada: diciembre 29 de 1993 Promulgada: diciembre 29 de 1993.
- Lic. Leonardo Iparraguirre MBA. - INFORME TÉCNICO SEPTIEMBRE 2018. - COMISIÓN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS.
- Rosatti, Horacio. - "Tratado de derecho municipal". - 2ª. Ed., Santa Fe, Rubinzal - Culzoni, 1997, TOMO I.
- SEBASTIÁN F. AGUIRRE ASTIGUETA. - Régimen de coparticipación federal: realidad actual y alternativas posibles. - SAIJ. 2003. Id SAIJ: DACC030081.