



## La reforma constitucional de 1994 y la coparticipación federal

### The constitutional reform of 1994 and the federal tax

*Diego Botana<sup>1</sup>*

#### **Resumen**

La reforma constitucional de 1994 incorporó al texto constitucional la figura de la coparticipación federal de impuestos. A 25 años de su promulgación, Argentina no pudo cumplir el mandato constitucional de darse una nueva ley-convenio. La historia nos demuestra que este régimen se inició por razones meramente coyunturales, producto de las distintas crisis económicas de fin del Siglo XIX y comienzos del Siglo XX. La estructura propuesta ha demostrado rigidez e inflexibilidad para avanzar hacia un esquema más racional, y la Corte Suprema de Justicia de la Nación de alguna manera ha consolidado –más allá del texto constitucional- esta circunstancia. El fracaso del sistema propuesto nos obliga a pensar esquemas superadores, para salir del actual régimen que nos rige desde 1988 con rasgos de transitoriedad.

#### **Abstract**

The constitutional reform of 1994 incorporated to its text the feature of the federal tax cosharing. After 25 years of its promulgation, Argentina could not fulfill the constitutional mandate to give itself a new law. The history shows us that this scheme was initiated for merely conjunctural reasons, as a result of the different economic crisis occurred at the end of the XIX century and the beginning of the XX century. The proposed structure has shown rigidity and inflexibility to move towards a more rational scheme, and the Supreme Court in some way consolidated –beyond the constitutional text- this circumstance. The failure of the proposed system compels us to think in overcoming structures, to move forward from the actual regime that applies since 1998 with traits of transience.

#### **Palabras claves:**

Derecho constitucional – coparticipación federal - impuestos internos – reforma de 1994 – impuesto a las ganancias.

#### **Key words:**

---

<sup>1</sup>Abogado y Doctor en Derecho UBA, LL.M. Duke University, Profesor de Cátedra, UdeSA.

Constitutional law – federal tax – internal taxes – 1994 reform – income tax.

## I. Introducción

Hace 25 años, la Convención Constituyente que debatió en la provincia de Santa Fe introdujo cambios de enorme importancia al texto constitucional entonces vigente. Entre las modificaciones votadas, se encuentra la incorporación del régimen de coparticipación federal como un sistema estructural de distribución de la recaudación impositiva, al que se le establecen diversas cualidades.

La más relevante, en nuestra opinión, es la característica de unanimidad (única en el texto constitucional) que dispone este mecanismo. Dicho de otro modo, toda creación o modificación del régimen transitorio vigente, requiere para su validez de la aprobación de la totalidad de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El paso del tiempo demuestra que la voluntad de los constituyentes no pudo plasmarse en la realidad. Como sabemos, el régimen de coparticipación federal se rige en la actualidad por la Ley N° 23.548 del año 1988, cuya nota principal al momento de su sanción fue la transitoriedad. Tanto la distribución primaria (entre la Nación y las provincias) como la secundaria (entre las provincias), se realizan en ese marco.

El propósito de este trabajo es analizar críticamente el sistema estructural de distribución tributaria ideado por los Convencionales de 1994. Esto teniendo especialmente en cuenta las circunstancias históricas por las cuales se llegó a un método que siempre revistió características de transitoriedad, y terminó constitucionalizado mediante un esquema que –a estar a la realidad- parece no haber resultado ni eficaz ni realista para cumplir con los objetivos planteados.

Por otra parte, el reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a favor de la provincia de Entre Ríos, vinculado a la rebaja de ciertos tributos coparticipables dispuesta por el gobierno federal, nos obliga a enfocarnos en las consecuencias que puede tener la lectura –sobre la que no coincidimos- del sistema estructural de distribución de recursos que realiza el superior Tribunal.

Nos proponemos, en la primera parte, repasar los antecedentes históricos de la coparticipación, así como la manera en que la Constitución original intentó resolver la división de competencias para la formación del tesoro nacional, lo que no terminó de consolidarse y dio lugar a soluciones coyunturales y eclécticas que se robustecieron con el paso del tiempo.

En la segunda parte, analizaremos la estructura propuesta en 1994, la noción de unanimidad en el texto constitucional y los inconvenientes que presenta.

En la tercera parte, con el marco conceptual desarrollado precedentemente, analizaremos el fallo *Entre Ríos*, para finalmente delinear algunas conclusiones.

## II. ¿Un país federal en materia tributaria?

Los constituyentes de 1853 establecieron un sistema de división de fuentes tributarias, delegando, en palabras de Alberdi, “los medios de existir...”<sup>2</sup> al gobierno nacional.

El texto del Informe que la Comisión Redactora le elevó al Gral. Urquiza, en el que se explicaban los distintos elementos del texto constitucional que se proponían, es elocuente en punto a la justificación del sistema de formación del tesoro nacional:

“La Comisión confía en que V.H. hallará acertada la elección que se ha hecho de los ramos que han de formar el Tesoro nacional, los cuales se reducen casi exclusivamente a las contribuciones indirectas de origen aduanero y al producto que proporcionen las tierras de prosperidad nacional.”<sup>3</sup>

Agregó luego el Informe, el reconocimiento que el gobierno federal hace respecto del *deber primordial* de igualar el déficit de toda provincia confederada cuya renta no alcance a satisfacer sus necesidades interiores, de lo que resulta la justificación del inc. 8 del entonces art. 61.

Luego de un modesto debate, el texto propuesto por la Comisión Redactora como art. 4º se aprobó por unanimidad:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos de Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación de las aduanas, del de la venta ó locacion de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demas contribuciones que equitativa y proporcionalmente á la poblacion imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación ó para empresas de utilidad nacional.”<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Alberdi, Juan Bautista, *Sistema Económico y Rentístico*, Ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, pág. 208.

<sup>3</sup> *Constitución Nacional de 1853 – Edición facsimilar y documentada-* Academia Nacional de la Historia, Buenos Aires, 2006. pág. 48.

<sup>4</sup> *Constitución Nacional...* cit. supra. Este artículo fue modificado en 1866, dando origen al vigente, que dice “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”

Puede leerse del artículo transcrito la voluntad de las provincias de otorgar al gobierno federal los ingresos tributarios provenientes de las aduanas y de las demás contribuciones que imponga el Congreso. A su vez, completan las fuentes de ingresos, cuestiones vinculadas a la tierra y a la renta de correos.

En cuanto a las atribuciones del Congreso, el entonces art. 61 inc. 2 reglamentó la facultad de imponer contribuciones directas por tiempo determinado y que estas sean proporcionales, siempre que así lo exija la defensa, la seguridad común y el bien general del estado.

En oportunidad de fundamentar el texto mencionado precedentemente, que resultó promulgado sin modificaciones, Gorostiaga mencionó que –en definitiva- el único recurso que se le otorgaba al gobierno federal eran las rentas de aduanas, puesto que, respecto de las contribuciones, sostuvo:

“Que siendo el 2, ...(De las contribuciones que equitativa y proporcionalmente á la población imponga el Congreso General) uno de los recursos que quedaba á las provincias, era natural que no se echase mano a él sino en circunstancias muy excepcionales.”<sup>5</sup>

El inc. 8 del mismo artículo es relevante en nuestro análisis, ya que menciona: “[a]cordar subsidios del tesoro nacional á las Provincias cuyas rentas no alcance, según sus presupuestos, á cubrir sus gastos ordinarios.”<sup>6</sup>

Como sabemos, la ausencia de Buenos Aires en las deliberaciones y posterior formación de la Confederación tornó este esquema en puro voluntarismo. Es elocuente en ese aspecto Ozlack, cuando explica que: “...la autoexclusión de Buenos Aires privó a las autoridades de la Confederación de la única fuente significativa de recursos fiscales que existía en el territorio.”<sup>7</sup>

De esta manera, el texto constitucional de 1853 otorgó al gobierno nacional una fuente sustancial (al menos teóricamente) de recursos. Asimismo, las provincias conservaron la capacidad directa de imposición, salvo cuando, excepcionalmente y por tiempo limitado, el Congreso resolviera lo contrario.

---

<sup>5</sup> Ravignani, Emilio, *Asambleas Constituyentes Argentinas*, T° 4, Buenos Aires, Jacobo Peuser, Ltda., 1937, pág. 502.

<sup>6</sup> Constitución Nacional, cit. supra.

<sup>7</sup> Ozlack, Oscar, *La formación del Estado Argentino*, pag. 62, Ed. Ariel, 2014. En la nota al pie N° 34 al párrafo transcrito, el autor sostiene que la aduana de Buenos Aires representaba el 90% de los ingresos fiscales totales de la Confederación.

En materia de contribuciones indirectas, pese al interesante contrapunto entre Agustín de Vedia y Juan A. Gonzalez Calderón<sup>8</sup> en los albores del siglo XX, se terminó zanjando a favor de que resultaban una facultad concurrente de la nación y las provincias, como veremos más adelante.

Esto resultó también ratificado por Joaquín V. González en su *Manual*, cuando al referirse a las contribuciones directas que establece el art. 67 inc. 2 (hoy art. 75), deja en claro que se trata de: "...contribuciones especiales, además de las que los artículos 4° y 67 (inciso 1°) enumeran..."<sup>9</sup>

Las reformas de 1860, 1866 y 1898 son aclaratorias de algunos aspectos específicos, pero no cambian la estructura original de la formación del tesoro nacional.

Hay pues, en la idea de los constituyentes de 1853 y los revisores de 1860, 1866 y 1898, un sistema que dispone una cierta distribución de fuentes tributarias, siendo los recursos por importaciones y exportaciones los que generan el grueso de los ingresos fiscales federales.

Así las cosas, queda bien establecida la facultad no delegada de las provincias de legislar en materia de impuestos directos, los que pueden ser utilizados por el nivel federal siempre que circunstancias excepcionales (en palabras de Gorostiaga) y por tiempo determinado, así lo dispongan.

Finalmente, las imposiciones indirectas quedan en cabeza de manera concurrente de ambas potestades de gobierno (federal y provinciales).

De esta manera lo expone Alberdi cuando revisa la Constitución de 1953, en su obra *Sistema Económico y Rentístico*:

"[p]or resultado de ese estado de cosas consagrado por la Constitución en la Confederación Argentina, como en la de los Estados Unidos, tendremos dos administraciones distintas, dos sistemas de autoridades de hacienda, en lugar de uno solo unitario y central: el de la Confederación y el de cada provincia."<sup>10</sup>

Explica, asimismo, las bondades de este sistema de doble administración:

"Dejándose en cada provincia el gasto de lo que cuesta su progreso y gobierno, tiene en su mano la garantía de una inversión oportuna y acertada.

<sup>8</sup> Véase Juan A. González Calderón, *Derecho Constitucional Argentino*, T° III, Ed. J. Lajouane & Cía., 3 edición, 1931, pág. 86 y sigtes.

<sup>9</sup> González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, -actualizado por Humberto Quiroga Lavié - Ed. La Ley, 2001, pág. 379.

<sup>10</sup> Alberdi, Juan Bautista, *Sistema Económico y Rentístico*, Ed. Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, pág. 358.

Por la regla muy cierta en administración de que gasta siempre mal el que gasta de lejos, porque gasta en lo que no ve ni conoce sino por noticias tardías o infieles...”<sup>11</sup>

El derrotero de la Nación a partir de las crisis económicas de 1890 y 1930 mostraron la necesidad de echar mano a nuevos tributos (sean internos, directos o indirectos), con el objeto de suplir las necesidades fiscales del momento, lo que comenzó a provocar un cambio en el paradigma diseñado por los constituyentes en 1853.

En 1891, como medida de carácter excepcional y por tiempo limitado, el gobierno federal gravó con impuestos internos al alcohol, la cerveza y los fósforos.<sup>12</sup> Esta coyuntura, como ilustra Trevisan, no fue sencilla de aprobar en el parlamento “...pues los representantes de las provincias entendían que la aplicación de esa contribución era una facultad exclusiva de las mismas.”<sup>13</sup>

Esta primera prueba sobre el alcance de la facultad concurrente de ambas potestades se fijó por un plazo limitado. Zorraquín Becú confirma lo expuesto al mencionar que:

“Su constitucionalidad fue muy discutida [se refiere a la Ley N° 2774], pero la Corte Suprema los aceptó declarando que eran una facultad implícita de la Nación utilizable en concurrencia con las provincias; y que su consagración en los hechos los había convertido en ‘una fuente de recursos de que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera’”<sup>14</sup>

El debate sobre la facultad concurrente en materia tributaria se dio de manera más intensa en oportunidad de proceder a su prórroga en 1894, cuando se produjo un intercambio muy interesante entre el Ministro Terry y el diputado Mantilla, en el que finalmente volvió a prevalecer la tesis de la concurrencia de potestades en materia de impuestos indirectos.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Alberdi, Juan Bautista, *Sistemas...* cit. supra, pág. 377.

<sup>12</sup> Ley N° 2774.

<sup>13</sup> Trevisan, Egidio C. “Unificación de los impuestos internos en Argentina”, publicado en *El Trimestre Económico*, Vol. 13, N° 50 (Julio-Septiembre), 1946, pág. 322-328.

<sup>14</sup> Zorraquín Becú, Ricardo, *Historia del Derecho Argentino*, T° II, Ed. Perrot, Segunda Edición, 1996, pág. 321. El autor cita un fallo de Corte Suprema resuelto en 1927 (Fallos, 149:260), momento en el cual el Tribunal Superior terminó de confirmar la facultad concurrente entre la Nación y las provincias en materia de impuestos indirectos.

<sup>15</sup> González Calderón, Juan A., “Derecho Constitucional...”, cit. supra, T° III, pág. 88 y sigtes. Es relevante también, para este análisis, la cita que este autor hace del fallo *Fisco Nacional c. M.S. Berhó* (Fallos 121:273), donde la Corte declara constitucional la facultad del Congreso Nacional de legislar en materia de impuestos internos. En especial, el Tribunal se abstiene de intervenir en la materia, dejando en claro que “...no incumbe a los tribunales federales, creados para conocer de causas concretas, entrar en el examen amplio y complejo de las rentas de la Nación y de la naturaleza de los gastos a cargo de la misma, como debe hacerlo el poder legislativo con todos los informes y antecedentes necesarios para el acertado desempeño de sus funciones...”.

Es usual, en este contexto, sostener que en materia fiscal la república navegó por una primera etapa de división de fuentes, la que podría presentarse como la más acorde al texto constitucional, en la que el gobierno federal se financió con las fuentes del art. 4 de la Constitución. En especial, con el ingreso proveniente de la aduana, los empréstitos y las eventuales rentas de correo y ventas de tierras fiscales. La historia económica da por concluido este período en 1890, año en que –producto de la crisis- comienza a operar la facultad concurrente de ambas jurisdicciones en materia de impuestos internos.<sup>16</sup>

Así, se origina una compleja superposición tributaria donde las provincias legislaban impuestos internos que afectaban su producción y las ventas (o intentaban promoverla frente a las de otras provincias), en tanto que el gobierno federal también comenzaba a imponer sobre tributos semejantes.

Como primera aproximación a este período, nos encontramos con que desde 1853-60 hasta 1891, el sistema de división de fuentes resultaba claro. Luego, a partir de ese año, se pasa a un esquema de concurrencia entre impuestos internos en el nivel nacional y provincial, que empieza a poner de manifiesto un enorme problema de gestión tributaria, con la consiguiente doble imposición. Estaba claro que el sistema requería ser pensado nuevamente.

Sin embargo, sabemos también que no es hasta la crisis mundial de 1930 que se comienzan a develar nuevas alternativas y cambios profundos en el plano impositivo, con el objeto de intentar enfrentar la crisis fiscal de ese momento. Además, esta década es rica en reformas estructurales en materia económica. Entre muchas medidas de alto impacto, se funda el Banco Central de la República Argentina.<sup>17</sup>

Desde un punto de vista político, la situación revestía enorme gravedad, pues el 6 de septiembre de 1930 había tenido lugar el golpe de estado contra el gobierno constitucionalmente elegido de Hipólito Yrigoyen. El General Uriburu, por decreto y con posterioridad el gobierno de Agustín P. Justo, con la anuencia del Congreso Nacional, legislaron sobre dos materias de enorme relevancia, las que serán tratadas a continuación.

## **II.A. La unificación de los impuestos internos**

---

<sup>16</sup> Véase, entre muchos otros, Cortés Conde, Roberto, *La economía política de la Argentina en el Siglo XX*, Ed. Edhasa, 2005, en especial el Capítulo 2. Para una muy breve descripción de las distintas medidas tomadas por Carlos Pellegrini y Vicente Fidel López (ministro de hacienda), véase Alemann, Roberto T., *Breve Historia de la Política Económica Argentina – 1500-1989*, Ed. Claridad, 1989, pág. 157 y ss.

<sup>17</sup> Ley N° 12.155.

Como dijimos, los denominados impuestos internos afectaban las ventas de determinados productos de consumo en todo el territorio nacional. La idea de coparticipar o distribuir su producido, encontraba sentido en que se trataba de impuestos cuya facultad de percepción era concurrente entre la nación y las provincias, y su dispersión y percepción en todos los niveles de gobierno no resultaban del todo eficaces.

Una somera revisión del texto votado en 1934 nos arroja una enorme cantidad de productos afectados por estos tributos, que con el correr del tiempo fueron parcialmente derogados.<sup>18</sup>

Lo interesante del caso es que la idea de coparticipar los tributos surge a partir de una decisión coyuntural del Congreso Nacional, impulsado por el Poder Ejecutivo, de unificar el volumen de tributos internos cuya percepción resultaba compleja, y que en algunos casos (en especial aquellos que causaban de manera indirecta alguna similitud con una aduana interior) tenían severos cuestionamientos constitucionales.<sup>19</sup> La ley fue votada por mayoría y requería la adhesión de las provincias, para que éstas sean receptoras de la masa coparticipable pactada en la ley.

La distribución de los impuestos recaudados originalmente correspondía en su mayoría al gobierno nacional, la que fuera lentamente equilibrándose hasta llegar a nuestros días, en los que por aplicación de la Ley N° 23.548, las provincias reciben un 54,66% de la masa coparticipable bruta.

Es interesante lo que manifestaban por ese entonces los autores provenientes de las distintas provincias, respecto de esa unificación y posterior distribución:

“[l]a Ley Nacional N° 12.139, llamada de unificación de los Impuestos Internos Federales, constituye en lo político, en lo jurídico, en lo económico, un paso trascendental en la evolución de la vida argentina... Dos realidades nacionales entrechocaban en la solución del problema creado por los impuestos a la producción y los consumos: la una puja por el mantenimiento del concepto federalista de gobierno, que informa la psicología de las provincias; la otra por el centralismo del Río de la Plata, fauce geográfica de la República, que cuenta con la dirección de la compuerta de las corrientes económicas de la Nación.”<sup>20</sup>

<sup>18</sup> En la actualidad, también se mantienen ciertos tributos, denominados internos. Véase Ley N° 24.674.

<sup>19</sup> Véase “S.A. Mataldi Simón Limitada c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos, 149:260.

<sup>20</sup> Barraco Mármol, Rodolfo, “Córdoba y los impuestos internos federalizados”, publicado en la Revista de la Universidad Nacional de Córdoba, Año 23, N° 1-2; Marzo-Abril 1936

Se trata entonces de un marco regulatorio que requería ser legislado y unificado, puesto que la situación imperante no parecía funcionar adecuadamente. Nació así, en 1934, la primera “Ley-Contrato” de distribución de impuestos nacionales, que requería la adhesión voluntaria de las provincias para ser acreedoras de los porcentajes de los impuestos sujetos a coparticipación.

## **II.B. El impuesto a los réditos**

Se legisló, asimismo, por primera vez en Argentina, el impuesto a los réditos (precursor del actual impuesto a las ganancias) mediante la Ley N° 11.682. Se trató de un tributo directo cuyo origen fue una coyuntura de emergencia, y se legisló en el marco de la excepción constitucional que establecía el entonces art. 67 inc. 2. En palabras de Gorostiaga, se trataba de una “situación excepcional”.

Ahora bien, el texto constitucional vigente en ese momento (que hoy se mantiene, perdido entre la complejidad de la coparticipación federal), disponía que el Congreso Nacional podía imponer impuestos directos por tiempo determinado, cuyo resultado iba directamente a las arcas del estado federal, siempre y cuando “...la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan.”<sup>21</sup>

Asumiendo entonces que la crisis económica mundial y la estrechez fiscal debían ser obturadas mediante nuevos tributos directos, pareciera que nos encontrábamos dentro de la exigencia del bien general del estado.

Lo relevante del caso es que el texto constitucional (y así lo entendieron los constituyentes) otorgaba al Congreso federal la potestad de recaudar impuestos directos por plazo determinado, sin necesidad de participar a las provincias de esa recaudación.

Resulta bastante claro que en materia de recolección de impuestos internos por parte del estado nacional (los que revestían la calidad de indirectos), la distribución posterior parecía la única manera de promover la tan necesaria unificación, pues se trataba de una facultad concurrente de la Nación y las provincias.

Por el contrario, la recaudación de impuestos directos por “tiempo determinado”<sup>22</sup> no requería de su coparticipación, ya que se suponía que durante el lapso de su vigencia, su producido se aplicaría a las razones de bien general exigidas por la norma.

<sup>21</sup> Art. 67 inc. 2, Constitución Nacional de 1853-60.

<sup>22</sup> Así lo establecían los textos legales de creación de estos impuestos.

No obstante, en 1935, en oportunidad de prorrogar el gravamen, el Poder Ejecutivo propuso su coparticipación de la misma manera que los tributos internos (Ley N° 12.147). Dicho de otro modo, aquello que resultaba coyuntural y exclusivo del gobierno nacional, al integrarlo a la masa coparticipable comienza a tornarse en los hechos en un tributo con alguna característica de concurrencia (pese al texto constitucional), pues su recaudación era cedida al gobierno federal y se sujetaba su distribución a las reglas fijadas para los impuestos internos.

La coparticipación del producido de dicho impuesto, entonces, significó su consolidación y delegación, pese a que debería haberse mantenido por un plazo determinado. La ficción que se prorroga a su vencimiento de manera casi automática no es otra cosa que la confirmación de que se trata de un tributo que se percibe y distribuye por fuera de la estructura constitucional vigente.

Consecuentemente, la unificación de los impuestos internos existentes y la prórroga del impuesto a los réditos y su distribución mediante las Leyes N° 12.139 y N° 12.147 en 1934 y 1935, es lo que da origen al primer sistema de coparticipación federal de impuestos. En efecto, se trató de un esquema con las siguientes características:

- Al reconocer la facultad concurrente de la nación y las provincias en materia de impuestos indirectos, la superposición dio lugar a un sistema de recaudación único en cabeza del gobierno nacional, cuya distribución dependía de la adhesión voluntaria de las provincias. Asimismo, la contrapartida provincial, era la derogación lisa y llana de los impuestos internos oportunamente promulgados en los distintos territorios provinciales.
- En materia de impuestos directos (réditos principalmente), se trató de un gravamen que tomó para sí el gobierno nacional, justificado en su origen por la emergencia económica desatada a partir de 1930, que se consolidó luego en esa jurisdicción, pese a tratarse de una atribución de carácter excepcional. Pareciera que su distribución fue lo que justificó la delegación *sine die* por parte de las provincias de su recaudación.

De esta manera, las provincias cedieron al gobierno nacional la capacidad recaudatoria de los gravámenes, a cambio de una distribución conforme la norma adherida.

Así las cosas, se puede observaren este esquema una solución coyuntural que intenta paliar una crisis, cuyo origen es fiscal, mediante la unificación tributaria en cabeza del gobierno federal. Todo esto en detrimento de las autonomías provinciales que perdieron, no sólo parte de su capacidad tributaria indirecta (concurrente), sino también aquella que de manera excepcional podía cederse a la nación, con características distintivas.

Pareciera que la coparticipación del tributo de excepción fue aquello que sirvió de moneda de cambio para su prórroga indefinida. Este traslado en los hechos de las potestades tributarias fue lo que comenzó a construir la recaudación en cabeza del gobierno nacional, lo que evolucionara lentamente en el actual sistema de coparticipación federal.

En palabras de Asensio:

“La experiencia coparticipatoria posterior [se refiere a la que evoluciona a partir de 1934] mostraría una suerte de juego de compensaciones: mientras crecía el poder legiferante y normativo nacional, ascendía la participación del conjunto de provincias en la recaudación coparticipable.”<sup>23</sup>

Es interesante también observar que, en líneas generales, una posible reforma constitucional que ordenara las facultades de tributación de una manera más acorde a la realidad que comenzara a desarrollarse a partir de 1934 no estuvo en la agenda. Por el contrario, el sistema se mantuvo y consolidó a lo largo de los años, generando también –a través de estas leyes convenio- restricciones a las provincias respecto de los impuestos que podían crear y percibir.<sup>24</sup>

El texto constitucional de 1949, producto de una reforma integral promovida por el entonces gobierno peronista, si bien reformó el art. 4º, lo hizo en línea con el entendimiento de ese momento respecto de la participación del Estado en la economía. En este sentido, agregó como fuente de recursos, “...la propia actividad económica que realice, servicios que preste y enajenación o locación de bienes de dominio del Estado Nacional.”<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Asensio, Miguel Angel, *Federalismo Fiscal – fundamentos, análisis comparado y el caso argentino-*, Ed. Ciudad Argentina – USAL, Buenos Aires, 2000, pág. 158.

<sup>24</sup> Véanse en este sentido, las modificaciones legislativas al sistema de coparticipación federal introducidas en 1946 y en 1954.

<sup>25</sup> Constitución Nacional de 1949, art. 4º, en Sampay, Arturo, *La Constitución Democrática*, Ed. Ciudad Argentina, 1999, pag. 221, con notas y estudio preliminar de Alberto Gonzalez Arzac.

En lo que hace a las atribuciones del Congreso, la Constitución de 1949 no modificó la estructura existente, es decir, mantuvo la facultad de imponer contribuciones directas por tiempo determinado, pese a que el impuesto a los réditos mantenía su vigencia desde 1934.

Es recién en 1973, mediante la promulgación de la Ley N° 20.221 (se trató de una ley de facto), que se estableció un marco regulatorio integral, que consolida de manera definitiva la idea de coparticipación federal. Según el propio texto legal, dos razones impulsaron su promulgación:

(i) fortalecer en el plano financiero el efectivo ejercicio del sistema federal de gobierno; y;

(ii) facilitar el éxito de las gestiones de los nuevos gobiernos, ya que en 1973 se volvió al cauce institucional luego del golpe de estado de 1966.

La ley estableció su vigencia hasta 1980 e intentó fijar parámetros objetivos de distribución de los recursos coparticipables, por oposición a porcentajes fijos. Determinó tres criterios: población (65% de la masa coparticipable); proporción per cápita a la brecha de desarrollo según la fórmula establecida en la propia ley (25%) y promedio de densidad de población, beneficiando a las de menor densidad (10%). La distribución primaria se fijó en 48,5% para la Nación y un porcentaje igual para las provincias. La coparticipación secundaria se realizaría conforme con los parámetros objetivos descriptos. Este régimen (que fue modificado en detrimento de las provincias durante la dictadura militar de 1976-1983) caducó en 1984, para legislarse nuevamente en 1988 a través de la Ley N° 23.548.

Este último texto legal implementó un sistema “transitorio” de coparticipación federal, que modificó los criterios establecidos en el régimen anterior y estableció porcentajes fijos en materia de distribución secundaria. En efecto, aumentó la participación de las provincias (54,66%) respecto de la Nación (42,34%) en lo que hace a la distribución primaria y creó también la figura de los “aportes del tesoro nacional” (ATN, 1%), cuyo objetivo fue “atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales”. Finalmente, estableció que el monto a distribuir entre las provincias nunca podrá ser inferior al 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la administración central, tengan o no el carácter de coparticipables.

La masa coparticipable estaba constituida por todos los impuestos nacionales, con excepción de los derechos de importación y exportación (constitucionalmente afectados al

estado nacional), impuestos y contribuciones con asignación específica y otros tributos menores con sistemas propios.

Inmediatamente después de la sanción de la norma en 1988, mediante distintas leyes-convenio, comenzó a afectarse paulatinamente la masa coparticipable, teniendo como causa principal el costo de la seguridad social, todo lo cual fuera revertido como consecuencia de su reestatización.<sup>26</sup>

Las tramas principales del sistema de coparticipación “afectado” por los pactos fiscales acordados a partir de la década de los 90 del siglo pasado son las siguientes (se explicitan de manera general):

- Los impuestos cuyo 100% forman parte de la “coparticipación bruta” son los impuestos internos.
- Del impuesto a las ganancias recaudado, el 64% formaba parte de la coparticipación bruta, en tanto que el 20% se destinaba a la seguridad social,<sup>27</sup> el 10% con un tope de hasta \$ 650 millones al fondo de reparación del conurbano bonaerense —el excedente de ese tope volvía a las provincias excepto Buenos Aires conforme índices de participación secundaria—<sup>28</sup>, y el 4% corría la misma suerte que el excedente. Finalmente, el 2% directo alimenta el fondo destinado a ATN.
- Del impuesto al valor agregado recaudado, el 89% forma parte de la coparticipación bruta, en tanto que el 11% restante se aplica a la seguridad social.

En este sucinto análisis, puede observarse que la “coparticipación bruta” no está integrada por el 100% de los tributos recaudados, sino que tanto el impuesto a las ganancias como el IVA tenían importantes desvíos con asignación específica, primeramente hacia la seguridad social.

Estos gruesos trazos del esquema de coparticipación, que omiten —en honor a la brevedad— muchos otros impuestos directos e indirectos, tasas y otros fondos y que no pretende ser exhaustivo, demuestran la enorme complicación de un sistema cuyo origen se

---

<sup>26</sup> Véase el Capítulo III siguiente, sobre el análisis que realiza la Corte Suprema de este tema.

<sup>27</sup> Esto resultó modificado de manera definitiva por el Decreto N° 406/2016, dictado como consecuencia de varios fallos de la Corte Suprema. Véase el Capítulo III siguiente.

<sup>28</sup> Este tope fue motivo de planteos por parte de la Provincia de Buenos Aires ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, lo que motivó su actualización.

complejizó para tornarse en una maquinaria de recaudación centralizada en el gobierno nacional.<sup>29</sup>

En esta misma línea, aquello que se pensó como un sistema con fuentes de recaudación separadas, fue lentamente tornándose en un esquema distinto. Esto producto de la crisis económica y la estructuración de un sistema que intentó coordinar aquella porción concurrente de la recaudación y sumó otra parte netamente provincial en su origen. Finalmente, este sistema se convirtió en un modelo permanente, pese a la prohibición constitucional.

Nadie discute la necesidad de instrumentar un impuesto a las ganancias progresivo a nivel federal. Lo curioso del caso, y lo profundizaremos en el capítulo siguiente, es la manera en que se mantuvieron ciertas ficciones constitucionales, pese a que la práctica ha venido demostrando que no resultan viables ni convenientes para organizar un sistema de recaudación más consistente.<sup>30</sup>

### **III. La “constitucionalización” del sistema de coparticipación federal**

La ley de convocatoria a la asamblea constituyente de 1994 no incluyó la posibilidad de poner a consideración la reforma de la Parte Dogmática del texto constitucional,<sup>31</sup> razón por la cual el art. 4° se mantuvo en su redacción original.

En lo que hace a la materia que nos ocupa, el Núcleo de Coincidencias Básicas nada decía al respecto.<sup>32</sup> No obstante, el art. 3° de la ley de convocatoria habilitó el tratamiento de diversos temas más allá de los pactados originalmente, entre los que se encontraba el “fortalecimiento del régimen federal” y específicamente la consideración del régimen de coparticipación, quedando el debate constituyente habilitado en este sentido.

La reforma de mayor trascendencia quedó incorporada en el inciso 2 del art. 75, que quedó redactado de la siguiente manera:

---

<sup>29</sup> Para una actualización del esquema de coparticipación véase “El Laberinto de la Coparticipación”, en [www.cfi.gov.ar/docs/laberintocoparticipacion-version2019.pdf](http://www.cfi.gov.ar/docs/laberintocoparticipacion-version2019.pdf)

<sup>30</sup> Para un pormenorizado análisis de la evolución de la coparticipación impositiva en forma previa a la reforma de 1994, véase Hernández, Antonio María, *Federalismo y Constitucionalismo Provincial*, Ed. AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2009, pág. 70 y sgtes.

<sup>31</sup> Véase art. 7 de la Ley N° 24.309: “La Convención Constituyente no podrá introducir modificación alguna a las Declaraciones, Derechos y Garantías contenidos en el Capítulo Único de la Primera Parte de la Constitución Nacional.”

<sup>32</sup> Véase art. 2° de la Ley N° 24.309, donde se transcribe el Núcleo de Coincidencias Básicas.

“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 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 unificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.”

El texto transcripto, como puede verse, es de una enorme complejidad, no solo en su redacción, sino en su implementación. Previendo esta circunstancia, los Constituyentes incorporaron también una disposición transitoria, que dice:

“Sexta – Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996; la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de la reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada; tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por la distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias (Corresponde al art. 75, inc. 2).”

Cierra el nuevo esquema de coparticipación, el inc. 3 del art. 75, que dispone:

“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.”

El convencional Ruben Marín es quien presentó el esquema que finalmente fue aprobado. Argumentó que se trató de una “*auténtica conquista federal*”.<sup>33</sup> En oportunidad de explicar el sistema propuesto, aclaró que:

“[l]as 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.”<sup>34</sup>

Fijado el marco conceptual, justifica la reforma:

*“La inserción constitucional del régimen de coparticipación reconoce sucintamente varios fundamentos: ajustar el texto normativo constitucional a una práctica de distribución fiscal que desde hace aproximadamente seis décadas se ha consolidado en el país, eliminando de esta manera una situación de incertidumbre jurídica; conferir racionalidad a la administración y distribución de recursos financieros y fiscales entre las diferentes jurisdicciones; estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se diseñe, en un marco de participación igualitaria, la matriz tributaria y la pauta de distribución de los fondos que se recauden; 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 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...”*<sup>35</sup>

Finalmente, a la hora de sostener la necesidad de la cláusula transitoria con un plazo perentorio para el tratamiento de la nueva “Ley-Convenio”, dice que:

“...se reafirma la inquebrantable decisión de salir de un régimen transitorio de distribución de recursos que lleva más de veinte años, y se ingresa definitivamente en un nuevo mapa de relaciones financieras y fiscales entre el gobierno federal y los Estados provinciales.”<sup>36</sup>

Para ratificar luego, para que no queden dudas:

“...se reafirma la voluntad de esta Convención de ir abandonando progresivamente el signo de transitoriedad que ha caracterizado al régimen fiscal de los últimos años para arribar, en un marco de concertación, a un

<sup>33</sup> Convención Nacional Constituyente, 24° reunión – 3° Sesión Ordinaria (Continuación) – 4 de Agosto de 1994 - Versión taquigráfica, pág. 3173

<sup>34</sup> Convención Nacional... cit. supra, pág. 3173.

<sup>35</sup> Convención Nacional... cit. supra, pág. 3174.

<sup>36</sup> Convención Nacional... cit. supra, pág. 3176.

---

acuerdo más perdurable en el contexto de los principios rectores enunciados.”<sup>37</sup>

La alocución del convencional Marín da el tono del debate constituyente. Se intentó – sin éxito- salir del régimen transitorio cuyo inicio, como vimos, podemos ubicarlo en 1934, mediante una cláusula constitucional con dos notas distintivas: i) complejidad, y ii) unanimidad.

No aclara el mantenimiento sin modificaciones del esquema original vinculado a los impuestos directos, que desde 1934 se tornó en una ficción constitucional. Se mantuvo en el texto sin siquiera intentar alguna fórmula que refleje la realidad imperante.

Queda claro, de la transcripción efectuada, que el sistema propuesto se enfoca de manera exclusiva en el modo de acordar la distribución de los recursos coparticipables, aclarando que los impuestos indirectos son facultad concurrente de la Nación y las provincias.

La lectura del inc. 2 transcripto nos muestra la voluntad del constituyente de fijar un mecanismo que supone la capacidad de acordar de manera unánime la distribución de la recaudación impositiva, con un piso de negociación, creando un mecanismo de enorme complejidad. Sería esta, en palabras de Marín, la “*auténtica conquista federal*”.

El texto constitucional, entonces, presenta el siguiente camino crítico:

- Acuerdos entre la Nación y las provincias, en forma previa al debate de la “Ley-Convenio”;
- El debate y aprobación de una “Ley-Convenio”, cuyo origen será el Senado de la Nación, y que “deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”;
- Posteriormente, el texto constitucional dice –lacrónicamente que “será aprobada por las provincias”;
- Finalmente, la disposición transitoria Sexta impide la modificación de la distribución de los “recursos vigentes” a la sanción de la reforma, hasta tanto se apruebe un nuevo régimen de la manera estipulada precedentemente.

La norma no aclara algunas cuestiones. La primera es el alcance de los “acuerdos” entre la Nación y las provincias y la manera de celebrarlos. ¿Se trata de reiterar las reuniones que

---

<sup>37</sup> Convención Nacional... cit. supra, pág. 3176.

convocaba en 1934 el Ministro Terry<sup>38</sup>, en las que explicaba los planes y mecanismos que proponía el Poder Ejecutivo para obturar la crisis económica y mejorar el sistema de recaudación tributaria? ¿Cabría reglamentar, mediante una ley simple, el procedimiento de “acuerdo”? ¿Resulta necesario formalizarlo, para avanzar luego con el debate de la Ley-Convenio? ¿O simplemente se trata de acordar sobre la posibilidad de debatir?

Cuando el texto constitucional habla de que la “Ley-Convenio” debería construirse “*sobre la base*” de acuerdos entre ambas jurisdicciones, parece estar requiriendo algo más que la sola aprobación para iniciar un debate. En otras palabras, aquella provincia que no adhiere a esta base pareciera invalidar la posibilidad de debatirlo en su cámara de origen (el Senado).

Quiroga Lavié, en este sentido, confirma la laguna normativa cuando aclara que “[n]ada se dice acerca del número de aceptaciones necesario para estos acuerdos”.<sup>39</sup>

Suponiendo por un instante que el silencio del texto permite avanzar y acordar con una mayoría relevante de provincias en la discusión de las bases para una eventual Ley Convenio, y se obtiene la mayoría agravada prevista en la misma norma, queda un último valladar que es la aprobación por parte de “*las provincias*”.

Nuevamente, la orfandad textual es elocuente. No obstante, una interpretación sistemática del texto nos permitirá concluir que la validez de la Ley-Convenio está sujeta a la aprobación de la totalidad de las provincias. Si nuevamente enfocamos la lente en el origen de la coparticipación federal y en su evolución hasta 1994, siempre se trató de mecanismos legales de distribución que contaban con la adhesión voluntaria de las provincias. Los incentivos que las leyes proponían (participación en la distribución a partir de la adhesión, por ejemplo), eran los que provocaban su incorporación a las estructuras propuestas.

No obstante, el sistema de 1994 propone un sistema de protección que la torna en un mecanismo pétreo.<sup>40</sup> En otras palabras, inconvencible. Esta rigidez, entendemos, no lo es por las razones que invocaba Bidart Campos en su conocida doctrina sobre los contenidos

---

<sup>38</sup> Véase el Capítulo I de este trabajo.

<sup>39</sup> Quiroga Lavié, Humberto, Benedetti, Miguel Ángel, y Cenicacelaya, María de las Nieves, *Derecho Constitucional Argentino*, T° II, Rubizal-Culzoni Editorial, 2001, pag. 939.

<sup>40</sup> Véase, en este sentido, Sola, Juan Vicente, *Derecho Constitucional*, Ed. Lexis Nexis – Abeledo-Perrot, 2006, pag. 568.

pétreos<sup>41</sup> del texto constitucional, sino por la incapacidad real para llevar adelante aquello que propone el texto constitucional en materia de coparticipación federal.

Por otra parte, como sostiene Gelli,

“...ha desaparecido de la Constitución Nacional el principio en virtud del cual gasta quien recauda, sustituido, básicamente, por criterios de solidaridad y equidad para el desarrollo igualitario de las provincias”.<sup>42</sup>

El jurista Antonio M. Hernández nos presenta una mirada que merece la pena destacar. Sostiene que la Convención obró con “realismo institucional” al consagrar el “*mejor sistema posible*”.<sup>43</sup>

Agrega luego, que:

“La incorporación del instituto de la ley-convenio a la Constitución es, para nosotros, una trascendental reforma destinada a afianzar el federalismo de concertación, en uno de los capítulos más conflictivos de la historia argentina: la relación financiera entre Nación y provincias.”<sup>44</sup>

Si bien puede coincidir con la necesidad de tener presente el “realismo institucional”, resulta relevante analizar, a 25 años de su promulgación, qué fue lo que en definitiva se cristalizó como mecanismo de distribución de los recursos coparticipables.

Como primer comentario relevante, entendemos que el dispositivo de 1994 de algún modo debilitó el principio general en materia impositiva que todos conocemos.<sup>45</sup> También, modificó la idea de decisión mayoritaria que atraviesa la parte orgánica del texto constitucional, para así conformar una nueva garantía a favor de las provincias que paradójicamente no es otra que el porcentaje transitorio de distribución establecido por un régimen aprobado en 1988, llamado a ser “pasajero”.

Hay, pues, un esquema que originalmente fue acusado de centralista y que tendía a debilitar el poder de las provincias, que ahora resulta consolidado y cristalizado en pos de un

---

<sup>41</sup> Bidart Campos sostiene que “los contenidos pétreos no impiden su reforma, sino su abolición. Ellos son: la forma de estado democrático; la forma de estado federal; la forma republicana de gobierno; la confesionalidad del estado. Lo prohibido sería: reemplazar la democracia por el totalitarismo; reemplazar el federalismo por el unitarismo; sustituir la república por la monarquía; suprimir la confesionalidad para imponer la laicidad.” En *Manual de la Constitución Reformada*, T° I, Ed. Ediar, 1998, pág. 379.

<sup>42</sup> Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina –comentada y concordada-* Ed. La Ley, Tercera Edición, 2005, pág. 652

<sup>43</sup> Hernández, Antonio M., *Federalismo...* cit. supra, pág. 74.

<sup>44</sup> Hernández, Antonio M., *Federalismo...* cit. supra, pág. 75.

<sup>45</sup> “No taxation without representation”. En igual sentido, Sola, Juan Vicente, *Derecho...* cit. supra, pag. 568 “...también se puede señalar los incentivos negativos que se generan cuando no existe una relación directa entre el gasto y los recursos (se tiende a un mayor nivel de gastos).

reemplazo cuyas características enunciadas en el texto constitucional parecen no resultar suficientes para avanzar en un esquema superador.

Pareciera que la inserción constitucional de la “Ley-Convenio”, ha provocado un derecho inmodificable (salvo expreso consentimiento) de las provincias a mantener su porcentaje de recaudación impositiva, conforme fuera fijado en 1988. En consecuencia, el “federalismo de concertación” se traduce en un derecho con características contractuales más típico de una confederación que de una república federal.

Si, entonces, estamos ante un “derecho contractual”, pareciera que la Ley-Convenio nos ubica en un estadio preconstitucional en lo que hace a la coparticipación federal. En efecto, es verdad conocida que, en los sistemas federales como el argentino, determinadas entidades estatales resignan y delegan ciertos poderes a un órgano superior encargado de gestionar y administrar aquello que fuera delegado. Estas entidades delegantes (las provincias), conservan todo aquello que no fuera entregado, de manera de constituir la tan ansiada unión nacional.

En palabras de *El Federalista*:

“[d]espués de haber experimentado de modo inequívoco la ineficacia del gobierno federal vigente, sois llamados a deliberar sobre una nueva Constitución para los Estados Unidos de América. No es necesario insistir acerca de la importancia del asunto, ya que de sus resultados dependen nada menos que la existencia de la Unión...”<sup>46</sup>

Cuando Alberdi escribió las *Bases*, uno de sus propósitos era colaborar para “crear un gobierno nacional y una constitución general que le sirva de regla”.<sup>47</sup> Cuando propone su “federación practicable”, aclara que:

“[u]na simple federación no es otra cosa que una alianza, una liga eventual de poderes iguales e independientes absolutamente. Pero toda alianza es revocable por una de las partes contratantes, pues no hay alianzas perpetuas e indisolubles...La simple federación excluye la idea de un gobierno general y común a los confederados, pues no hay alianza que haga necesaria la creación de un gobierno para todos los aliados.”<sup>48</sup>

Es evidente que hoy Argentina es una república federal, y las provincias no parecen tener ninguna ambición de tornarla en una simple federación. No obstante, sirve la cita del genial tucumano para comprender que la reforma constitucional de 1994, exclusivamente en la

<sup>46</sup> Hamilton, Alexander. Madison, James y Jay, John, *El federalista*, Fondo de Cultura Económica, Quinta reimpresión, 1994, pág. 3.

<sup>47</sup> Alberdi, Juan B., *Bases...* cit. supra, pág. 16.

<sup>48</sup> Alberdi, Juan B., *Bases...* cit. supra, pag. 110.

materia de coparticipación federal de impuestos, nos traslada en el tiempo a los debates constituyentes. No se trata de cuestionar la autonomía provincial (típica de los regímenes federales), sino de identificar si este modelo de coparticipación federal es compatible con el esquema institucional vigente o si, por el contrario, nos lleva a una estructura distinta.

Esta circunstancia nos obliga a evaluar críticamente la reforma constitucional y a poner en duda la expectativa fijada por el Convencional Marín, cuando puso de manifiesto que con la reforma propuesta se ingresaba “definitivamente” en un “nuevo mapa de relaciones financieras” entre la Nación y las provincias.

Se trata entonces, de un sistema de distribución de ingresos tributarios con las siguientes características. En primer lugar, resulta claro que tanto las provincias como la Nación tienen la plena facultad para legislar en materia de impuestos indirectos. En el caso de la Nación, los mismos deben ser coparticipables, con excepción de aquellos que por tiempo limitado no formen parte de la masa coparticipable (inc. 3 del art. 75 de la Constitución Nacional).

En segundo lugar, en materia de impuestos directos, se mantiene el concepto de que son una facultad impositiva no delegada, y que excepcionalmente pueden ser legislados por el gobierno federal, “por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan” (art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional). La reforma mantuvo la ficción jurídica que legalmente comenzó a construirse en 1934, cuando se legisló temporalmente el impuesto a los réditos, para mantenerse sin solución de continuidad hasta nuestros días. Agrega simplemente que son coparticipables.

En tercer lugar, los tributos indirectos externos (importación y exportación), mantienen su lugar tanto de recaudación como de gasto, en cabeza del gobierno nacional.

Respecto a la modificación del actual sistema “transitorio” de coparticipación federal de impuestos, el mismo se encuentra cristalizado y no puede ser modificado sin la anuencia de la totalidad de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El transcurso de 25 años desde la reforma sin que se pudiera siquiera haber comenzado a evaluar una nueva Ley-Convenio, confirma la rigidez de la fórmula propuesta.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> La Ley N° 24.621 (1996) intentó formalizar un procedimiento para iniciar el proceso de negociación y sanción de la Ley-Convenio, que no resultó fructífera.

#### IV. La Corte Suprema y los recursos coparticipables

A partir de la caracterización del sistema de coparticipación federal incorporado al texto constitucional en 1994, nos detendremos a analizar la lectura que la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizara en casos vinculados a esta problemática.

El primer grupo de casos no reviste mayor complejidad (fallos *Santa Fe*<sup>50</sup> y *San Luis*<sup>51</sup>). El máximo tribunal ordenó al Poder Ejecutivo la devolución de aquellos porcentajes que habían sido detraídos de la masa coparticipable para: i) afectar porcentajes de la recaudación a la gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y ii) hacer frente a cierto déficit en el sistema de la seguridad social, que en 1994 había sido modificado estructuralmente.<sup>52</sup>

El origen de estas deducciones se vinculó mayormente con la promulgación de la Ley N° 24.241 que implementó el sistema de jubilaciones privadas, provocando un desfinanciamiento del sistema de seguridad social respecto de las jubilaciones de reparto vigentes a la fecha de vigencia de esa legislación. Si bien este esquema pudo haber tenido una justificación temporal hasta tanto el sistema mixto implementado en 1994 alcanzara su equilibrio, no lo es menos que en 2008 el sistema fue derogado, volviéndose al sistema de reparto tradicional.

La Corte ordenó, como dijimos, la devolución de dichos fondos a la masa coparticipable, que fue definitivamente consolidado mediante el dictado del Decreto N° 406/2016.<sup>53</sup>

El caso que, por el contrario, reviste mayor complejidad tuvo lugar hace algunos meses en oportunidad de resolver sobre el pedido de una medida cautelar por parte de la provincia de Entre Ríos. Dicha provincia se opuso a las regulaciones que estableció el entonces

---

<sup>50</sup> Véase Fallos, 338:1356, en lo que hace a la detracción del 15% de la recaudación del Impuesto a las ganancias; y Fallos, 338:1389, respecto de la detracción porcentual que se afectara a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

<sup>51</sup> Véase Sentencia CSJ 191/2009 del 24/11/2015 en lo que hace a la detracción del 15% de la recaudación del Impuesto a las ganancias; y Sentencia CSJ 1039/2008 del 24/11/2015, respecto de la detracción porcentual que se afectara a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

<sup>52</sup> Se trató de los recursos que fueron afectados de manera directa a la seguridad social, para cubrir el lapso de transición entre el sistema de reparto vigente en ese entonces, y el nuevo sistema de capitalización propuesto por la Ley N° 24.241. Tal detracción perdió su razón de ser con la modificación del sistema en 2008, y la vuelta al sistema de reparto. Vencido el plazo pactado para afectar la detracción, y su falta de renovación y aprobación por la provincia, provocó el caso ante la Corte Suprema.

<sup>53</sup> El voto en disidencia del Dr. Carlos F. Rosenkrantz distingue de manera precisa los alcances de los Fallos *Santa Fe* y *San Luis*, de la petición de la provincia de Entre Ríos. Véase Fallo Entre Ríos, Considerando 4°, pág. 22 y siguientes.

presidente Macri tendientes a rebajar el Impuesto al Valor Agregado sobre ciertos productos de la canasta básica y a diferir el pago de anticipos del impuesto a las ganancias, y otras medidas similares. Según la actora, tales medidas producirían una merma en la recaudación de la masa coparticipable.<sup>54</sup>

La provincia demandante, entendió que, entre otras cuestiones, tales normas violaban el:

“sistema de derecho intrafederal basado en el federalismo de concertación, propio del régimen de coparticipación tributaria vigente, como consecuencia de lo cual se producen importantes perjuicios económicos al erario provincial.”<sup>55</sup>

La provincia también alegó que el Poder Ejecutivo se había extralimitado en sus facultades, y que se había violado el principio de legalidad en materia tributaria. Como bien lo expone el voto en disidencia, parece claro que la provincia *per se* carecía de legitimación activa directa respecto de las normas atacadas, puesto que –como resulta obvio- no era el sujeto incidido por el impuesto (o su rebaja). La eventual afectación, en todo caso, estaría dada por el eventual detrimento indirecto en la masa coparticipable.<sup>56</sup>

El voto mayoritario encontró configurado el requisito de verosimilitud en el derecho porque entendió que las medidas del Poder Ejecutivo habían efectivamente afectado este “sistema contractual” al que hacíamos referencia en el Capítulo II anterior, dándole –desde nuestro punto de vista- una lectura que va más allá de lo que los constituyentes pensaron en 1994.

El voto mayoritario destaca tres principios generales que fundamentan el derecho vulnerado para otorgar la medida cautelar planteada por Entre Ríos:<sup>57</sup>

1. El principio de *integralidad*;
2. El carácter *convencional o concertado* de la decisión; y
3. La *intangibilidad* de los recursos provinciales.

El principio de *convencionalidad* surge con claridad del texto constitucional y es aquello que describimos en el Capítulo II anterior, respecto a la necesaria unanimidad para que un

---

<sup>54</sup> Las normas atacadas eran los Decretos 561/2019 (reducción de la base de cálculo de retenciones en el impuesto a las ganancias de determinados sujetos) y N° 567/2019 (alícuota del 0% en el IVA para determinados alimentos de la denominada “canasta básica”).

<sup>55</sup> CSJ 1829/2019/1 – ORIGINARIO- “Entre Ríos, Provincia de c/Estado Nacional s/Acción declarativa de inconstitucionalidad – incidente de medida cautelar”, Considerando 1°, pág. 3. En adelante, nos referiremos a esta decisión como el Fallo Entre Ríos.

<sup>56</sup> Véase Fallo Entre Ríos, voto en disidencia, pág. 15 y siguientes.

<sup>57</sup> Fallo Entre Ríos, considerando 5°, pag. 7.

régimen pueda ser legitimado. No obstante, desde nuestro punto de vista, el alcance que le otorga el voto mayoritario excede el otorgado por los Convencionales. En efecto, como bien lo destacara el voto en minoría, de lo que se trata con el régimen de coparticipación es de pactar una manera de distribuir la masa coparticipable.

El inciso 2 del art. 75 de la Constitución Nacional describe los tributos que integran aquello cuya recaudación se distribuirá (de allí este principio de *integralidad* que destaca la mayoría). Esta cuestión nadie parece ponerla en duda puesto que no se trató de eliminar de la masa coparticipable un tributo, sino de modificar las alícuotas aplicables.

Finalmente, el entendimiento que la mayoría realiza de ese principio de *intangibilidad*, que surge de la disposición transitoria sexta, es el que (combinado con el principio de convencionalidad) permite al superior tribunal realizar una lectura extendida del nuevo régimen de coparticipación.

En nuestra opinión, resulta claro que el convencional constituyente en 1994 intentó proteger la distribución de recursos vigente a la fecha de sanción de la reforma. En modo alguno entendemos que se trató de fijar pisos monetarios de distribución de dinero, sino que se protegió la posibilidad de que, por mayorías circunstanciales, se modifique aquello que desde 1988 fue fijado y aprobado por todas las provincias.

El principio de convencionalidad o concertación, sumado a la intangibilidad de los porcentajes pactados originalmente, es lo que en nuestro entendimiento generó este derecho contractual a la distribución de la masa coparticipable.

El voto de la mayoría, por el contrario, va un paso más allá y parece indicar que la intangibilidad no solo se refiere a los porcentajes y al derecho a tal distribución, sino también a los recursos propiamente dichos. La diferencia, entendemos, es de enorme magnitud y agrava aún más el bloqueo constitucional en el que se encuentra el sistema de conformación del tesoro nacional. Esta interpretación se ve confirmada cuando el voto mayoritario, para justificar esta construcción, cita alegaciones de Entre Ríos cuando menciona que:

“...la actora impugna las mencionadas normas en cuanto entiende que el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado son contribuciones coparticipables y, por ende, las decisiones instrumentadas por el Poder Ejecutivo Nacional, a través de sendos decretos, importarían una modificación que erosiona la masa a distribuir y genera una

disminución en los recursos provinciales, realizada por quien carecería de competencia para ello.”<sup>58</sup>

Luego, concluye que:

“...la pretensión de la actora tendría base prima facie verosímil en la medida en que la mengua de la masa coparticipable denunciada podría haberse adoptado sin respetar los principios y reglas constitucionales enunciados”.

Finalmente, la decisión termina confirmando esta lectura constitucional en la que el “derecho contractual” en cabeza de las provincias parece tornarse absoluto cuando obliga al Poder Ejecutivo a que los efectos fiscales de las medidas atacadas “sean asumidas con recursos propios del Estado Nacional, sin afectar la coparticipación que corresponde a la Provincia de Entre Ríos.”<sup>59</sup>

En otros términos, el voto de la mayoría construye una intangibilidad rígida no solo de los porcentajes de distribución, sino también de los montos coparticipables, a partir de una interpretación de los principios que guiarían el sistema estructural de distribución de recursos coparticipables.

Entendemos que este concepto de “intangibilidad” tal y como fuera establecido por la Corte Suprema, no surge de la propia letra ni del espíritu de lo que establece el texto constitucional. Muy por el contrario, teniendo en consideración las razones que revisamos en el capítulo I y lo expuesto en el Capítulo II respecto del debate constitucional, la “coparticipación federal” desde su origen en 1934 nunca puso en juego sumas de dinero o la integración de la masa coparticipable, sino su efectiva distribución.

Cuando el texto constitucional habla de “integralidad”, se refiere a aquellos impuestos que integran la masa coparticipable, no así sus alícuotas, sujetos, hechos imposables o exenciones. Esta integración de la masa coparticipable es de características genéricas, pues habla de impuestos directos e indirectos, sin otro detalle.

El principio de “convencionalidad” se refiere a la necesidad del acuerdo de la totalidad de las provincias y la Ciudad autónoma de Buenos Aires para la aprobación de un nuevo régimen de coparticipación. No se refiere a los eventuales montos recaudados.

<sup>58</sup> Fallo Entre Ríos, Considerando 5, pág. 8.

<sup>59</sup> Fallo Entre Ríos, parte dispositiva, pág. 12.

Finalmente, la aludida “intangibilidad” parece surgir de la cláusula transitoria sexta que indudablemente se refiere a los actuales porcentajes de coparticipación (primaria y secundaria) que son los que fija la ley vigente.

El voto en disidencia deja en claro dos puntos relevantes. En primer lugar, cuestiona la legitimación activa de la provincia de Entre Ríos cuando afirma que las normas vinculadas a la coparticipación federal se refieren de manera específica a la distribución de recursos y no a su conformación. De esta manera, expresamente el voto especifica que:

“...lo cierto es que la relación jurídica derivada del régimen de coparticipación entre la Nación y las provincias no otorga a estas últimas derecho ni expectativa alguna respecto de un determinado nivel de recaudación por parte del Estado nacional, ni tampoco confiere un derecho a que se establezcan determinados impuestos, ni a que determinadas actividades se vean alcanzadas por tal o cual impuesto coparticipable o estén exentas de él.”<sup>60</sup>

En segundo lugar, mantiene la inveterada doctrina del Tribunal Supremo respecto de la necesidad de un “caso o controversia”, para excitar su intervención. Sostiene que:

“...la inconstitucionalidad de una norma, aunque parezca patente a primera vista, no habilita por sí sola a reclamar la intervención de los tribunales pues ello implicaría que los tribunales están habilitados a pronunciarse sobre una cuestión teórica o abstracta”.<sup>61</sup>

Entonces, la eventual inconstitucionalidad de los decretos cuestionados debe ser reclamados por aquel que tenga una afectación directa y demostrable, cosa que –según Rosenkrantz- no se encuentra presente en el caso.

En consecuencia, puede observarse del fallo en análisis una lectura que va más allá de lo que los constituyentes legislaron en materia de coparticipación federal. Llevado al absurdo, cualquier modificación de las alícuotas de los impuestos coparticipables requerirá para su validez la conformidad de las provincias. Esta conclusión tiene su razón de ser en que resulta irrelevante el instrumento utilizado, puesto que el voto mayoritario no cuestiona la validez legal, y eventualmente constitucional, de los decretos atacados, sino sus consecuencias.

La razón parece ser sencilla: las provincias, como entes jurídicos federales, no tienen legitimación activa para atacar la inconstitucionalidad del decreto, puesto que no las afecta de manera directa. De allí, como dijimos, la relevancia del voto en disidencia respecto de la legitimación de la que adolece la demandante.

<sup>60</sup> Fallo Entre Ríos, voto en disidencia del Dr. Carlos F. Rosenkrantz, Considerando 5º, pág. 20

<sup>61</sup> Fallo Entre Ríos, voto en disidencia del Dr. Carlos F. Rosenkrantz, Considerando 3º, pag. 18.

El voto mayoritario extiende la interpretación constitucional del sistema de distribución de recursos a la recaudación. Aplicando en puridad el argumento utilizado, da igual si quien resuelve –por razones de política económica- reducir un impuesto coparticipable es el Congreso Nacional, el Poder Ejecutivo o la Administración Federal de Ingresos Públicos en uso de sus facultades y competencias.

La extensión interpretativa agrega un condimento más –de enorme magnitud- al ya complejo sistema legislado por la Convención Constituyente en 1994.

## V. ¿Un sistema posible?

Los sistemas tributarios son de una enorme complejidad. Aquellos, como el argentino, que contienen tres niveles de imposición<sup>62</sup> complican aún más aquello que de por sí no resulta sencillo. Las distintas cargas impositivas, tipos de tributos, alícuotas, etc. son materia de debate permanente. No es el motivo de este trabajo analizar los regímenes de imposición vigentes o sus bondades. Por el contrario, de lo que se trata es de analizar la estructura institucional vigente del llamado “federalismo de concertación” en materia de distribución de los recursos coparticipables.

Hay estudios de enorme alcance sobre el sistema de coparticipación, sus efectos y los problemas desde el punto de vista tributario y de relaciones entre las provincias y la Nación.<sup>63</sup> La pregunta que atraviesa el presente trabajo es si el esquema propuesto en 1994 resulta adecuado para lidiar con estos temas que de por sí representan un gigantesco desafío. El recorrido histórico nos permitió ver los orígenes del régimen de coparticipación federal, para concluir en que se trató de un mecanismo que surgió a partir de las diversas crisis coyunturales por las que atravesó nuestra República. Para su funcionamiento, hubo que echarse mano a algunas ficciones constitucionales para justificar la cesión de atribuciones constitucionales favoreciendo el centralismo, dejando de lado cualquier apetito reformista que pudiera pensar un sistema que sea más eficiente.

En su origen, como también repasamos, se persiguió un sistema de división de fuentes, que parecía resultar el más adecuado a la naciente República Federal. Alberdi así lo destaca

---

<sup>62</sup> Federal, provincial y municipal.

<sup>63</sup> Véase, entre muchos otros, Asensio, Miguel Angel, *Federalismo Fiscal...*, cit. supra; Cetrángolo, Oscar, Jiménez, Juan Pablo y Vega, Daniel, “Algunas reflexiones sobre el federalismo fiscal en la Argentina. Apuntes para el diseño de un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos”, publicado en *Desarrollo Económico*, Vol. 38, pag. 293-327; los trabajos e informes publicados por IERAL, de la Fundación Mediterránea ([www.ieral.org](http://www.ieral.org)), o por CIPPEC ([www.cippecc.org/tag/politica-fiscal/](http://www.cippecc.org/tag/politica-fiscal/)).

cuando habla de “*dos administraciones*”. Asimismo, los constituyentes de 1853 pensaron en que sea el Congreso Nacional el que supla cualquier desequilibrio, cuando aprobaron el entonces art. 61 inc. 8, hoy vigente como art. 75 inc. 9.<sup>64</sup> Se reconocen posibles variaciones entre las distintas jurisdicciones y se le otorga al parlamento la herramienta para su solución.

Las necesidades fiscales, como vimos, fueron desdibujando las fronteras constitucionales para comenzar a crear el sistema que actualmente nos rige, que cambia de manera estructural lo ideado originalmente. Pensar si hubieran cabido otras soluciones sería un contrafáctico que no tiene demasiado sentido plantear. No obstante, nos interesa evaluar si la manera en que se jerarquizó constitucionalmente este “sistema coyuntural” resulta viable para alcanzar el “federalismo de concertación” del que se habló en la Convención Constituyente de 1994.

El sistema propuesto, con sus notas de inflexibilidad y unanimidad, no ha demostrado ser capaz de provocar los acuerdos necesarios para salir del sistema “transitorio” que hoy nos rige y que intentó conjurar la reforma que justificó el convencional Marín. Por otra parte, la lectura que realiza la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo *Entre Ríos* consolida, sin mayores fundamentos, la rigidez de un sistema de por sí inflexible, restando al gobierno federal las atribuciones en materia de recaudación impositiva que le otorga el texto constitucional y sobre las cuales –hasta ahora- no había discusión.

El análisis que someramente realizamos en este trabajo ratifica la idea que siempre subyació en la creación del sistema de coparticipación federal: un esquema de distribución de recursos recaudados por el gobierno nacional. Del repaso realizado, nunca surgió la voluntad de la Nación o de las provincias de condicionar la recaudación. Tampoco esta circunstancia surgió de los debates constitucionales de 1994, ni de la interpretación posterior. Por el contrario, tanto el esquema inflexible propuesto en ese año como la cristalización de los porcentajes vigentes desde 1998, se refieren de manera exclusiva a la distribución de recursos ya recaudados.

Entonces, la construcción extensiva que realiza la Corte Suprema consolida aún más un sistema que –como dijimos- contaba con suficientes elementos para hacerla difícil

---

<sup>64</sup> “Art. 75.- Corresponde al Congreso: ...9. Acordar subsidios del Tesoro nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios.” El texto actual es idéntico al original votado en 1853.

operativamente, transformándola en un mecanismo que no solo condiciona la distribución, sino también la recaudación de los recursos tributarios.

A 25 años de la incorporación de las normas de coparticipación federal en el texto constitucional y a la luz de su falta de efectiva aplicación, pareciera que merece la pena pensar en esquemas superadores que, respetando las autonomías provinciales, puedan de una vez madurar un sistema tributario federal equilibrado con los incentivos democráticos ubicados en el lugar adecuado.