

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS  
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS  
(CECYT)**

# **INFORME Nº 17**

## **ÁREA TRIBUTARIA**

**"PROPUESTA DE PLAN DE  
TRABAJOS A REALIZAR PARA DAR  
CUMPLIMIENTO AL MANDATO DE  
LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA  
6TA. DE LA C. N. R. A."**

**Autor:**

**DR. HAUQUE, SERGIO MIGUEL**

Informe N° 17: Área Tributaria, propuestas de plan de trabajos a realizar para dar cumplimiento al mandato de la Disposición Transitoria 6ta de la C.N.R.A./ dirigido por Jorge José Gil. - 1a ed. - Buenos Aires: FACPCE, 2010. 48 p. ; 22x16 cm.  
ISBN 978-987-25709-4-1  
1. Impuestos. I. Gil, Jorge José, dir. CDD 336.2

Fecha de catalogación: 01/09/2010

## ÍNDICE

1. Introducción .....	5
2. Competencias, servicios y funciones y los distintos niveles del Estado Federal .....	9
3. Los límites al ejercicio de las potestades tributarias y la necesidad de su determinación más precisa .....	11
4. Los pasos del proceso para la conformación de un nuevo sistema de financiamiento público en Argentina .....	18
5. Algunos requisitos para un sistema integral armónico y estable .....	35
6. Conclusiones .....	43
7. Bibliografía .....	45



## 1. Introducción

Sabemos que, muchas veces, lo urgente nos hace olvidar de lo importante. Sin embargo, lamentablemente el olvido no genera una solución automática para las cuestiones centrales, sino que, normalmente, acarrea mayores complejidades al momento de encarar obligadamente las alternativas de resolución.

Hasta el estallido de la "crisis de las retenciones", surgida a partir de la vigencia de la hoy ya derogada Resolución 125/08 del Ministerio de Economía de la Nación, la casi totalidad de los actores del sistema tributario argentino había "olvidado" que estaba pendiente el problema de la **coparticipación** y de la distribución de las fuentes de financiamiento público entre los distintos niveles del Estado Federal<sup>1</sup>. Esto es así, ya que consideramos que el funcionamiento de un sistema estable de financiamiento público en la Argentina requiere poner en práctica un conjunto de normas que, conjuntamente, distribuya los recursos coparticipables y determine los límites para el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los diferentes sujetos activos y, al mismo tiempo, establezca las reglas de distribución de su producido.

Recordemos que la instauración de un nuevo sistema es *un mandato constitucional incumplido con una mora que ya supera una década*. En efecto, la cláusula transitoria Sexta de nuestra Constitución reza: "*Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996...*". Los constituyentes de Santa Fe y Paraná de 1994 ordenaron al Congre-

---

<sup>1</sup> Lamentablemente luego de la finalización de la crisis a través del polémico voto desempate del vicepresidente de la Nación, el tema ha sido relegado nuevamente de la consideración de la opinión pública argentina.

so una tarea que aún no cumple, a pesar de haber superado el plazo en más de doce años.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas señaló en su declaración de Paraná, al expedirse sobre la cuestión de las retenciones durante 2008, que: *"Sin perjuicio de nuestro deseo que se encuentre una solución adecuada y justa, queremos destacar una situación de fondo subyacente en el conflicto y en consecuencia, desde nuestras profesiones, expresamos la preocupación de los profesionales en ciencias económicas por el incumplimiento del mandato constitucional de 1994 que estableció la obligación de dictar un nuevo marco jurídico de distribución federal de la recaudación fiscal, que de a los distintos estados provinciales una certidumbre en sus ingresos y una efectiva autonomía en su gestión de gobierno"*<sup>2</sup>. Es así que entendemos que los profesionales en Ciencias Económicas debemos poner también manos a la obra en el estudio y dilucidación de las distintas alternativas de solución del problema de la definición de las fuentes y la distribución del financiamiento público.

Buscamos aquí ensanchar el campo de discusión que implica el nuevo régimen de coparticipación federal. En efecto, no resultarán provechosas nuestras labores si dicho régimen no se enmarca en un conjunto de normas que delimiten el ejercicio efectivo de las potestades tributarias por cada uno de los niveles del Estado Federal. Así como la distribución de los recursos que resulte del sistema deberá tener en cuenta los sacrificios que cada uno de los niveles deba realizar para cumplimentar con un nivel equivalente de eficiencia las competencias, servicios y funciones a las que se refiere el artículo 75 inciso 2do de la Constitución Nacional;

---

<sup>2</sup> Declaración de Paraná FACPCE 28 de marzo de 2008.

también deberemos tener en mira el efectivo ejercicio de las potestades tributarias propias y concurrentes de cada uno de los actores del sistema<sup>3</sup>.

Nuestro país ha vivido distintos sistemas para coordinar y a la vez limitar las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado desde los tiempos de la organización nacional. El problema de la limitación de las potestades tributarias del estado argentino, se torna especialmente complejo por sus características federales<sup>4</sup>. En efecto, en un estado unitario el problema de los límites de su utilización se enmarca en un único ordenamiento constitucional y judicial. Al mismo tiempo, en ese caso, los tradicionales límites de "legalidad", "capacidad contributiva" y "no confiscatoriedad", sólo se inscriben en un único sistema de tributación creado por un único cuerpo legislativo. En cambio, en nuestro país nos encontramos dentro de un sistema que integra más o menos desordenadamente tres subsistemas: nacional, provincial y municipal, lo que multiplica las complicaciones para su conceptualización.

Como ejemplo podemos señalar que, en este marco, el tradicional problema de la definición de la "no confiscatoriedad" debería analizarse observando el conjunto de tributos de todos los niveles del estado que afectan el mismo objeto de imposición, pudiendo llevarnos a discutir cuál de los tributos de cuál de los niveles del estado es el que ha generado la "confiscatoriedad" sobre la renta o el patrimonio de un contribuyente, o si quizás fueron "todos a una" como los habi-

---

<sup>3</sup> En este sentido cfr. Hauque, 2008 el que resulta trabajo base y antecedente para el presente.

<sup>4</sup> Esta afirmación no significa que rechacemos la forma federal de gobierno. El autor se encuentra convencido de que sus ventajas superan sus inconvenientes. Sin embargo es muy importante describir los problemas que genera y encontrar soluciones eficientes para ellos.

tantes de Fuenteovejuna<sup>5</sup>. En otras palabras, si existe un nivel de "capacidad contributiva" que puede ser gravado por la "potestad tributaria" del Estado, ¿cómo debemos distribuirla entre los distintos niveles del estado federal argentino, sin que las acciones del Estado excedan aquella capacidad, a veces por incoordinación y otras por simple voracidad fiscal?<sup>6</sup>.

El objetivo básico de este trabajo es proponer un conjunto de pasos para que sin prisas, pero sin pausas, nuestro país avance en la conformación de un sistema de obtención y distribución del financiamiento público para los distintos niveles del Estado Federal que cumpla con los requisitos de resultar armónico y estable.

Es así que, inicialmente revisaremos los distintos aspectos que es necesario tener en cuenta para la conformación de este sistema. Luego, intentaremos mostrar al lector el conjunto de pasos necesarios para su conformación, buscando de esta forma dejar clara la complejidad de la temática en juego, que requiere una ardua labor técnica y política. Propondremos además sobre el final del trabajo algunos de los requisitos que, en nuestra opinión, debería tener este sistema, contemplando el conjunto completo de decisiones normativas a sancionar.

---

<sup>5</sup> A priori utilizar siempre el criterio de «prior in tempore, potior in iure» no parece demasiado racional. Este sistema genera además incentivos perversos para que cada nivel del estado federal intente «pegar primero» en la muchas veces despiadada búsqueda de «tax room». El desarrollo imaginativo que despliegan actualmente los Municipios en la búsqueda de bases imponibles, muchas veces como consecuencia de su desfinanciamiento, refleja el actual desorden del sistema.

<sup>6</sup> Al respecto cfr. Hauque, 2007a. Sobre el contenido del concepto confiscatoriedad para la jurisprudencia argentina cfr. entre otros Deb, 2007.



## **2. Competencias, servicios y funciones y los distintos niveles del Estado Federal**

Entendemos que resultará de generalizada aceptación la idea de que la obtención de recursos para el Sector Público es simplemente un medio para lograr sus fines. No puede sostenerse válidamente que acumular recursos sea un fin en sí del Estado, mucho más cuando dichos recursos son extraídos compulsivamente del sistema económico privado. Es así que, resulta lógico aceptar que la distribución de los recursos disponibles entre los distintos niveles del Estado Federal Argentino deberá realizarse en forma proporcional a los costos que le irrogan las funciones que cada uno de ellos deba cumplir.

En esta línea, la Constitución de 1994 manda en su artículo 75 inciso 2do respecto de los recursos coparticipables que: *"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"* definiendo criterios programáticos inobjetables, pero de muy difícil traducción cuantitativa.

Más allá de las dificultades para tornarla concreta, no existen dudas que la distribución deberá ser proporcional a los sacrificios que cada nivel del Estado debe realizar para cumplir con sus competencias, servicios y funciones, considerando un nivel equivalente de eficiencia entre todos ellos. En este sentido, la actual presidenta argentina, en su rol de constituyente de 1994 sostuvo que: *"...se trata entonces de*

*dar esta discusión, porque hasta ahora cuando los gobernadores tenían que discutir el tema de la coparticipación terminaban peleándose entre ellos —es decir, entre los pobres— para ver si le sacaban un 0,5 por ciento a una provincia o le bajaban un 0,2 por ciento a otra. Debemos invertir la discusión y plantearnos qué misiones y qué funciones tiene hoy la Nación y cuántos recursos maneja para esas misiones y funciones, lo que constituye la discusión principal. También debemos preguntarnos qué misiones y qué funciones tienen las provincias, que están vinculadas con la calidad de vida de la gente, y con qué recursos cuentan. Esta es la primera discusión que tendremos que llevar a cabo, porque no se entiende que la Nación tenga un Ministerio de Educación sin escuelas y que le esté asignando recursos cuando al mismo tiempo retacea esa masa a las provincias, que sí están haciendo frente a la educación..." (Diario de sesiones de la Convención Nacional Constituyente de 1994).*

El miembro informante del dictamen de mayoría de la comisión respectiva de la Asamblea Constituyente (Marín – La Pampa) señaló al respecto en idéntico sentido al presentar el texto actual de la Constitución:

*"La distribución de recursos entre la Nación y las provincias, conocida doctrinariamente como distribución primaria, se hará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas.*

*La propuesta que estamos considerando tiene la virtud de introducir 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.*

*Se incorporan también como elementos y principios rectores la equidad, la solidaridad y la obtención de un nivel de desarrollo y calidad de vida homogéneos en todo el país. Estos principios generales, **lejos de ser meras expresiones de voluntarismo o de ingenuidad política, configuran criterios o postulados a los que el legislador, así como la Nación y las provincias, deberán ajustarse imperativamente**" (Diario citado – el resaltado es nuestro).*

En el camino de cristalizar el anhelo constitucional será conveniente definir algunos pasos generales para lograr una distribución de recursos que cumpla con estos requisitos, ya esbozados en anteriores trabajos<sup>7</sup>. Nos extenderemos sobre ellos en el punto 4 del presente.

### **3. Los límites al ejercicio de las potestades tributarias y la necesidad de su determinación más precisa**

A poco de releer los tres primeros incisos del artículo 75 de la Constitución Nacional observamos que la cuestión de la coparticipación está implicada claramente en el problema de la distribución de las potestades tributarias entre los distintos niveles del Estado Federal. En efecto, la coparticipación es simplemente uno de los posibles sistemas que la teoría de las finanzas públicas analiza para distribuir el resultado del ejercicio de potestades tributarias entre distintos niveles del Estado.

Desde el mismo nacimiento del Estado Argentino, la historia nos recuerda que la lucha por los ingresos entre Buenos

---

<sup>7</sup> Cfr. Hauque, 2008 y Hauque, 2007a.

Aires y las Provincias fue la base de las guerras que precedieron a la organización nacional. El destino de las rentas aduaneras, única fuente de ingresos significativos para nuestro territorio en el Siglo XIX, fue el elemento económico fundante de la casi totalidad de las confrontaciones internas de aquel período. En ese contexto, el Estado Nacional, a cargo de la mayor porción del gasto público del naciente Estado Federal, se aseguró constitucionalmente la exclusividad de las rentas aduaneras<sup>8</sup>.

Recién a partir de principios del Siglo XX, al mismo tiempo que avanzaba el proceso de modificación de la fuente principal de ingresos del Sector Público, se inician las discusiones sobre el tema de coparticipación. El conflicto se generó por la confirmación jurisprudencial de que la Constitución permitía el ejercicio de facultades concurrentes entre Nación y Provincias para el cobro de tributos "internos"<sup>9</sup>, sean estos directos o indirectos. El proceso de la obtención de la recaudación sobre estas bases impositivas era mucho más eficiente si se realizaba principalmente en el nivel nacional, aunque debiera compartirse con las Provincias para hacer frente a las responsabilidades de gasto. Resultó así que nació el sistema de coparticipación<sup>10</sup>, arrastrando consigo durante casi seis décadas serias dudas sobre su compatibilidad con una constitución que no lo había siquiera imaginado<sup>11</sup>.

Recordemos que el esquema básico del sistema de coparticipación argentino implica un acuerdo por el que el nivel del Estado que es beneficiario de transferencias por este con-

---

<sup>8</sup> Exclusividad que se mantiene luego de la Reforma de 1994 Cfr. CNRA Artículo 75 inciso 1ro.

<sup>9</sup> Por oposición a los provenientes de las rentas aduaneras. Cfr. CNRA Artículo 67 inciso 2do según texto vigente antes de la Reforma de 1994.

<sup>10</sup> La primera norma-convenio Nación Provincias resultó la ley 12.139 del 21 de diciembre de 1934.

<sup>11</sup> Cfr. entre otros Casás, 1994: 3-5.

cepto, acepta como contrapartida de su recepción, limitaciones respecto del ejercicio de las potestades tributarias que le garantiza la Constitución Nacional. En otras palabras y como ejemplo, si la Nación coparticipa a las Provincias el producido del Impuesto a las Ganancias, éstas al aceptar esas remesas de fondos, autolimitan<sup>12</sup> su capacidad de imposición sobre la renta, evitándose así colisiones de poderes tributarios que puedan derivar en una sobreimposición. De este modo, la recaudación de determinados tributos, que resulta mucho más eficiente si se realiza unificadamente en el nivel nacional, puede destinarse para cubrir necesidades públicas por parte de jurisdicciones subnacionales que se encuentran mucho más cerca del destinatario final del gasto, permitiéndonos algún acercamiento al principio de correspondencia fiscal.

Los últimos ejemplos de estas normas generales que determinaron las reglas de coparticipación resultaron las leyes 20.221 y 23.548. Estas leyes mostraron a las claras las dificultades que implica el logro de consensos entre todos los participantes del sistema. La primera de ellas se logró en el marco de un gobierno de facto obviamente sin ratificación legislativa formal; mientras que la segunda sólo surgió luego de arduos debates que permitieron consensuar apenas un "régimen transitorio de distribución"<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> El artículo 9 inciso b) de la actual Ley 23.548 es un claro ejemplo cuando señala respecto de las provincias «Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley...»

<sup>13</sup> Como ejemplo de las tensiones que el sistema determinaba, la primera excepción a los mecanismos de distribución de la ley 23.548 fue establecida por la ley 23.549. De allí en más la cantidad de modificaciones al sistema original han determinado que hablemos actualmente del «laberinto de la coparticipación», del que sólo los iniciados pueden salir. A pesar de haber nacido como transitorio, el régimen permanece como base del sistema desde hace ya casi veinte años.

En resumen, el problema al que nos enfrentamos consiste en cómo distribuir esos ingentes montos de recaudación<sup>14</sup> que surgen del ejercicio de potestades tributarias concurrentes de los actores del sistema, pero debiéndose tener en cuenta que existen además otras fuentes de ingresos propias no coparticipables para los distintos actores del sistema. Recordemos a continuación el texto actual de los tres primeros incisos del artículo 75 de nuestra constitución:

**"Artículo 75-** Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

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

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

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equi-

---

<sup>14</sup> Actualmente representan montos superiores a 25 puntos porcentuales del Producto Bruto Argentino.

tativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

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

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

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

3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara" (CNRA Artículo 75 incisos 1 a 3) intentamos resumir el contenido de este artículo en el siguiente cuadro, recordando además que el artículo 123 de nuestra Constitución consagra la autonomía municipal en los términos que le acuerde cada Carta Magna provincial<sup>15</sup>:

---

<sup>15</sup> Por su significatividad en el caso de algunas provincias se deberían considerar también los ingresos por regalías de la producción minera y petrolera.

	Nación	Provincias	Municipios
Derechos de exportación e importación (75 1ro).	Los fija el Poder Legislativo Nacional. Receptor exclusivo.	No participan.	No participan.
Contribuciones directas <sup>16</sup> e indirectas sin afectación específica (75 2do).	Puede imponerlos.  Debe coparticipar.	Puede imponerlos.  Recibe coparticipación nacional.  Coparticipa a Municipios según la Constitución Provincial.	Puede imponerlos según el marco de la Constitución Provincial.  Reciben coparticipación según la Constitución Provincial.
Contribuciones con afectación específica total o parcial (75 3ro).	Afecta el Congreso Nacional con mayoría agravada. Puede recibir según la afectación concreta.	Puede recibir según la afectación concreta.	Puede recibir según la afectación concreta.

<sup>16</sup> Los límites para la concurrencia en tributos directos respecto de las razones que los ameritan y la necesidad del límite temporal se han convertido en requisitos no demasiado difíciles de franquear por el Estado Nacional. El Impuesto sobre la Renta Nacional ya hace más de 70 años que se mantiene vigente sin solución de continuidad.



El texto constitucional resulta demasiado laxo en cuanto a los límites para el ejercicio de las potestades tributarias por cada uno de los niveles y aún de todos en su conjunto. Más allá del límite formal de la legalidad y el difuso condicionante material de la capacidad contributiva<sup>17</sup>, el único límite general del sistema constitucional resulta el principio de no confiscatoriedad construido a partir del contenido del artículo 17 de la Constitución Nacional.

Más allá de que el imaginario popular considere que existen ciertos "números cabalísticos"<sup>18</sup> máximos para la determinación de la confiscatoriedad de un tributo ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación como el tan mencionado 33%, en la realidad la "modalidad 'flexible' de control de constitucionalidad aparece definitivamente instalada..." (cfr. Deb, 2007) en la jurisprudencia del tribunal cimero. En efecto, aún las finalidades extrafiscales de un tributo son tenidas en cuenta al momento de fallar, por lo que no existe un límite máximo determinable a priori sobre la capacidad de ejercicio de las potestades tributarias. Si le sumamos a este esquema, el hecho de que los tres niveles tienen facultades concurrentes sobre la mayoría de las bases imponibles, el escenario para una lucha sin cuartel por el lugar fiscal de cada participante está montado.

Sostenemos desde hace ya tiempo que este sistema muestra a la Nación, a las Provincias y a los Municipios "peleando" como verdaderos "oligopolistas" con todo tipo de armas por un espacio mayor en el "mercado" de los recursos fiscales del Estado Federal como un conjunto. Esta "lucha sin cuartel" tiene como impávido espectador al contribuyente

---

<sup>17</sup> De construcción doctrinaria ya que no se encuentra plasmado expresamente en la Constitución.

<sup>18</sup> Según Deb, 2007 esta adjetivación le pertenece a García Vizcaíno, Catalina, «Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas», Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996, t. 1, pág. 283.

que muchas veces recibe sin quererlo las "esquirlas" de la discusión entre los diferentes niveles del Estado federal. Las características principales de este sistema actualmente son las siguientes:

1. Una falta de "reglas del juego" claras plasmadas en una normativa que cumpla con el requisito esencial de ser coercible.
2. La inexistencia de árbitros imparciales que permitan el que el principio de lealtad federal sea haga realidad.

En el sistema organizado por los constituyentes es la ley de coparticipación quien explicita estas limitaciones cuali y cuantitativas para el uso de las potestades tributarias por parte de cada actor e instituye a un "organismo fiscal federal". Mientras no la tengamos, la ya obsoleta Ley 23.548 modificada por una miríada de pactos posteriores no se muestra ya idónea para regular el sistema. En el punto siguiente nos ocuparemos de los pasos que debería tener el proceso que permitirá sustituir esta norma con ventajas.

#### **4. Los pasos del proceso para la conformación de un nuevo sistema de financiamiento público en Argentina**

Hace ya más de quince años sostuve en un trabajo sobre el tema que el elemento fundamental para la conformación de un nuevo sistema era su consagración constitucional a través de una reforma de nuestra Carta Magna. Decíamos allí:

"El sistema de coparticipación federal de impuestos ha arrasado desde su implementación inicial en 1935 un serio pecado original: Su separación con el sistema rentístico previsto en la Constitución Nacional.

El sistema de Coparticipación y la repartición del ejercicio de potestades tributarias que implica, resulta muy distinto del que pensaron los Constituyentes del '53 para nuestro país. En 1853 la discusión fundamental estaba dada por el destino que se les daría a las rentas aduaneras ya que estas eran la fuente más importante de recursos en nuestro país...Esta falta de precisión en la normativa puede ser asimilada a la situación previa a la C.N. de 1853-1860 en la que la cohesión federal de nuestro país se veía permanentemente amenazada pues no existía un acuerdo básico sobre el destino de la principal fuente de recursos del sistema federal como un todo. A partir de la coincidencia -voluntaria o forzosa- de las partes sobre el sistema de las rentas aduaneras consagrada en la Constitución Nacional se logró la cohesión básica en nuestro sistema tributario del siglo XIX.

Queda claro entonces que la solución para definir un sistema básico INDENUNCIABLE respecto de la principal fuente de recursos del Estado Federal actual que le de cohesión es su consagración en la norma constitucional....La creación de cualquier otro sistema que no tenga consagración constitucional deberá dar a las partes una posibilidad de denuncia, que en un aspecto tan fundamental como el financiero, es una permanente semilla de desunión sembrada dentro de nuestro Estado Federal" (Hauque, 1993).

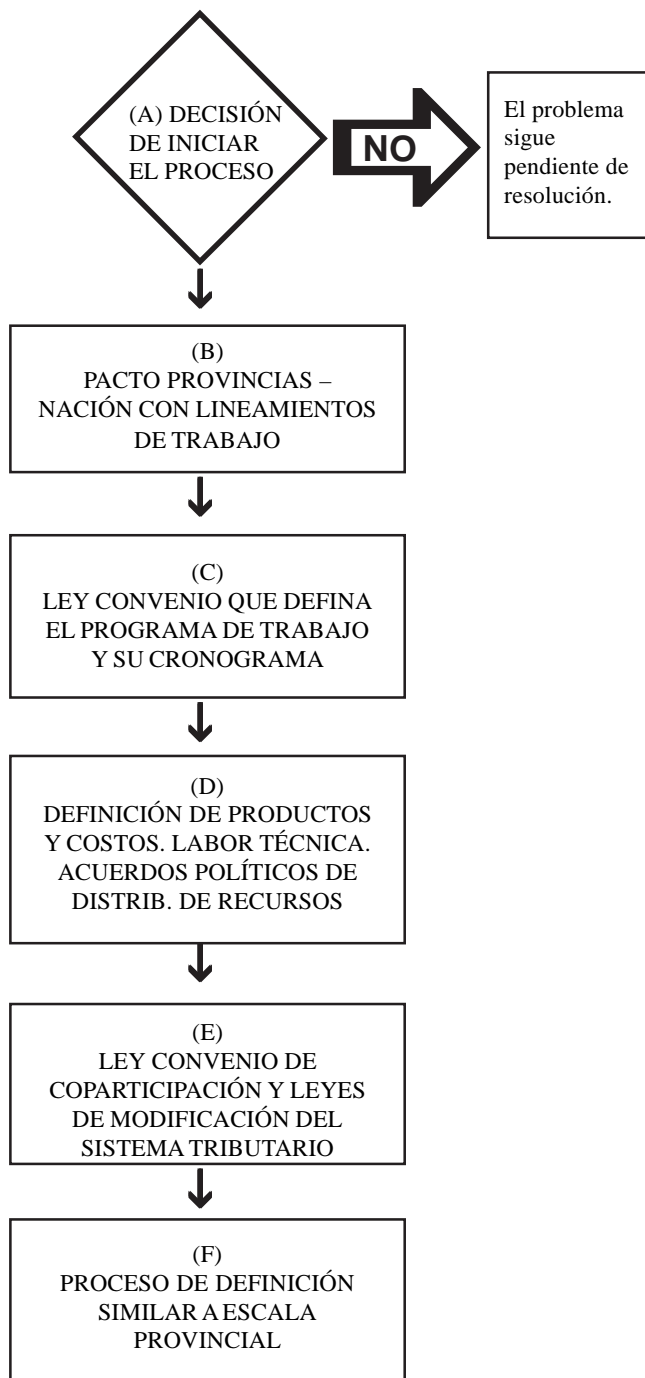
Sin embargo, allí planteábamos que la reforma constitucional debía realizarse luego de un acuerdo previo sobre los contenidos del sistema de distribución. La realidad nos mostró una modificación constitucional sin contenido explícito que delegó la definición del sistema en el Congreso Nacional. Esta indefinición persiste en el tiempo y mantiene al tema como "semilla de desunión" de las Provincias Unidas.

Proponemos en el gráfico siguiente, un esquema que permite observar todos los pasos que aún se encuentran pendientes para el establecimiento del sistema: una "hoja de ruta" para este camino. Es importante entender que el sistema debe establecerse con tiempos suficientes para permitir un amplio proceso previo de discusión pública de sus contenidos. Hemos sostenido ya que nuestro país está plagado de ejemplos en los que las definiciones de los aspectos fundamentales se toman de manera urgente con muy poco tiempo para pensar. Desde los apuros de Urquiza para que los constituyentes sancionen la Constitución del 1853, hasta las frenéticas reuniones nocturnas previas a la firma de los pactos que se sucedieron entre 1992 y 2002, sobran los ejemplos de decisiones exigidas y apuradas sobre temas fundantes de nuestra Nación. Es obvio que las decisiones casi intuitivas que se toman sin el suficiente tiempo para ser estudiadas detenidamente obtienen sistemas de una inferior calidad, menos armónicos, más inestables y con más errores de diseño.

La exagerada celeridad con la que se intente realizar este proceso, impedirá un estudio concienzudo y profundo sobre el tema entre los técnicos en la materia y maximizará los problemas de interpretación que se suscitarán a partir de su vigencia. La regla debería ser "sin prisa pero sin pausa", demostrando así la madurez de los participantes en el proceso<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> El lector no debe considerar que esta propuesta es la única posible. Seguramente algunos de sus pasos serán ineludibles, pero otros pueden ser sustituidos por procesos alternativos. Sin embargo, creemos que es necesario tener una «hoja de ruta» al momento de iniciarlo.



## **A) Decisión de iniciar el proceso**

La condición sine qua non para iniciar el proceso, aunque parezca de Perogrullo, es que los argentinos deseemos iniciarlo. El principal requisito de este proceso es querer empezar seriamente. **Hasta ahora nuestra voluntad fue "congelar" el sistema actual, lo que fue plasmado a través de la "omisión" de cumplimiento del mandato constitucional por nuestros representantes.** Mientras que la voluntad mayoritaria considere que los costos de conformar el nuevo sistema son superiores a sus beneficios, tendremos esta cuestión pendiente. Un análisis correcto de los costos y beneficios del proceso siempre deberá tener en cuenta que este tema pendiente constituirá una verdadera "semilla de desunión" de nuestro Estado Federal mientras no exista un acuerdo armónico y estable entre sus componentes.

## **B) Pacto Provincias-Nación con lineamientos de trabajo**

El segundo párrafo del artículo 75 inciso 2do de la CNRA señala que la ley convenio prevista para la coparticipación de recursos deberá tener base en **"acuerdos entre la Nación y las Provincias"**.

Los constituyentes de 1994 tuvieron en cuenta la experiencia de los "Pactos" del 12 de agosto de 1992 y 1993 que habían precedido a la reforma, y plasmaron la necesidad de que previamente se realicen acuerdos similares para definir las pautas básicas del sistema a definir. Estos pactos fueron acordados entre Provincias y Nación por sus respectivos Poderes Ejecutivos, para luego requerirse su posterior ratifi-

cación legislativa, transformándose así en "leyes convenio" del sistema intrafederal una vez lograda la unanimidad de los cuerpos legislativos.

El último pacto de estas características data del 27 de febrero de 2002 ratificado por ley nacional 25.570 promulgada en Mayo de ese mismo año. Dicha norma intentaba constituirse en uno de estos acuerdos previos al señalar como su primer propósito el siguiente: "Cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación de impuestos que permita una distribución de los ingresos fiscales adecuada a las especiales circunstancias que atraviesa la República y que inicie, sobre una base estable, el régimen de coparticipación definitivo".

Al mismo tiempo el artículo 7mo de dicho Acuerdo demarcaba algunos elementos para el futuro régimen:

"Artículo 7: Las partes se comprometen a sancionar un régimen integral de coparticipación federal de impuestos antes del 31 de diciembre de 2002<sup>20</sup> que, sobre la base de lo establecido precedentemente, incorpore los siguientes componentes:

- a) La creación de un Organismo Fiscal Federal, conforme a lo previsto en el inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional.
- b) La constitución de un Fondo Anticíclico Federal financiado con los recursos coparticipables, a los fines de atemperar los efectos de los ciclos económicos en la Recaudación.
- c) Un régimen obligatorio de transparencia de la información fiscal de todos los niveles de gobierno.

---

<sup>20</sup> Demás está señalar que este plazo no ha sido cumplido.

d) Mecanismos de coordinación del crédito público y del endeudamiento de los gobiernos provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

e) Evaluación de una descentralización de funciones y servicios desde el ámbito nacional al provincial.

f) La implementación de la armonización y financiamiento de los regímenes previsionales provinciales.

g) La definición de pautas que permitan alcanzar una simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno.

h) La coordinación y colaboración recíproca de los organismos de recaudación nacionales, provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios.

i) Establecer indicadores de distribución sobre la recaudación incremental, en base a competencias y funciones, que aumenten la correspondencia y eficiencia fiscal.

j) La descentralización de la recaudación y la administración de tributos nacionales a las Provincias que así lo soliciten, y sea aceptado por la Nación".

Sin embargo, el largo tiempo transcurrido desde la sanción de esta norma<sup>21</sup>, y la necesidad de plasmar un programa concreto de actividades y responsables nos permite sostener la necesidad de plasmar un nuevo "Pacto" Nación – Provincias que sirva de "mojón" inicial para el proceso de definición del sistema.

---

<sup>21</sup> Es necesario destacar que a la fecha esta norma no habría sido ratificada por la Provincia de San Luis.



Este Pacto, que debería tener como objetivo final contar con el acuerdo de todas las jurisdicciones<sup>22</sup>, incluiría los lineamientos y requisitos básicos del sistema a crear<sup>23</sup>, al mismo tiempo que la definición de la "hoja de ruta" del proceso y de los responsables de generar los documentos e información necesaria para la definición final por parte de los legisladores.

### **C) Ley convenio que defina el programa de trabajo y su cronograma**

El programa de trabajo, sus tiempos máximos de realización y los responsables de la entrega de los documentos y la información necesaria a los legisladores, representan elementos necesarios para la realización efectiva del sistema buscado y resultan básicos para demostrar el compromiso nacional de acometer la tarea. Los representantes políticos deberían ratificar este programa a través del instrumento legislativo típico del Derecho Intrafederal: una ley convenio. En efecto, los lineamientos, requisitos, programas y cronogramas definidos en los acuerdos previos Nación – Provincias requieren por su importancia que sean ratificados por una ley convenio, a pesar que éste no sea un requisito imprescindible según el sistema constitucional<sup>24</sup>.

La existencia de esta norma permitiría formalizar las obligaciones de los responsables del sistema, que deberán utili-

---

<sup>22</sup> Pero que sin embargo puede considerarse como un punto inicial sin tener la unanimidad, ya que puede lograrse la adhesión de las jurisdicciones en desacuerdo en futuros estadios del proceso.

<sup>23</sup> Una propuesta de sus contenidos, obviamente determinada por la opinión del autor, puede verse en el último punto de este trabajo.

<sup>24</sup> Este hecho permite que la ratificación por parte de una fuerte mayoría de las jurisdicciones, aunque no sea unánime, no obste a la continuidad del proceso, apostando a la futura ratificación del diseño del sistema final.

zar el máximo de sus esfuerzos para cumplimentar los plazos que la misma establezca. De este modo, los grupos de trabajo contarán con un "paraguas legal" que define su labor, le asigna presupuesto y los pone a cubierto de los vaivenes que puedan determinar los cambios de signo político en el gobierno de cualquiera de las jurisdicciones.

#### **D) Definición de productos y costos. Labor técnica y acuerdos políticos de distribución de recursos**

Esta etapa resulta la más larga y de mayor responsabilidad técnico profesional para sus actores. Su duración no debería ser menor a un año. Algunos elementos que la deberían caracterizar son:

##### 1) Actores intervinientes:

Más allá de la importancia de que la ley convenio antes mencionada defina la representación a mantener en los distintos grupos de trabajo, parece muy conveniente que la coordinación y ejecución de la labor se organice sobre el eje de la actual Comisión Federal de Impuestos, órgano que posee una amplia tradición en el análisis de los recursos públicos<sup>25</sup>. Los elementos principales a tener en cuenta para la conformación de los grupos de trabajo deberían ser los siguientes:

- Integrar grupos profesionales con experiencia y formación.

---

<sup>25</sup> Sobre antecedentes y composición de la Comisión Federal de Impuestos cfr. Ley 23.548 y [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar). Esta propuesta resulta independiente de que la actual Comisión Federal de Impuestos cumpla o no la función del organismo fiscal federal previsto por el artículo 75 inciso 2do de la CNRA.

- Mantener permanente interacción con los representantes políticos.
- Otorgar participación a todos los actores<sup>26</sup>.
- Contener representantes del Poder Legislativo y Ejecutivo.
- Brindar amplia difusión pública de sus documentos.
- Realizar audiencias públicas en todas las provincias.
- Otorgar participación a las entidades profesionales y universidades.
- Contar con acceso a toda la información necesaria.
- Contar con la asignación de recursos necesarios.

## 2) Las actividades a realizar:

Entendemos que, en este orden, las actividades y productos más importantes de este trabajo son:

**a) Definición más precisa de las competencias, servicios y funciones que resultan responsabilidad de cada uno de los niveles del Estado Federal:** A pesar de que nuestra Constitución sostiene un sistema de reparto de competencias entre Nación y Provincias; y a la vez las distintas Constituciones provinciales se encargan del reparto entre el estado Provincial y sus Municipios, resulta necesaria una mayor precisión en varios campos, determinando más claramente las responsabilidades de actuación y de coordinación.

---

<sup>26</sup> Aún para aquellas jurisdicciones que puedan no haber adherido a la ley convenio al momento de iniciarse el proceso. Las provincias deberían mantener informadas de los avances que se realicen a todas sus jurisdicciones municipales recibiendo propuestas de sus equipos técnicos.

Esta definición no obligará a nuestro país a mantener esta distribución sine die, sino simplemente a respetar a nuestra Constitución cuando señala en el artículo 75 inciso 2do que "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".

El resultado de esta actividad debería ser una propuesta de modificaciones normativas al sistema legal argentino que permita determinar más concretamente los límites de actuación de cada nivel del Estado.

**b) Definición de los productos y determinación de los costos necesarios para el cumplimiento de las competencias, servicios y funciones de cada jurisdicción con un nivel de eficiencia equivalente por parte de todos los actores:** A pesar de que el trabajo resulta arduo, entendemos que la mejor medida para definir la "variable independiente" de la función "recursos atribuibles a cada nivel del Estado Federal" son los costos de las competencias, servicios y funciones que cada uno de ellos tiene que enfrentar. Este costeo debería realizarse sobre la base de un estándar de eficiencia<sup>27</sup> equivalente en la realización de las competencias, servicios y funciones por parte de cada uno de los actores<sup>28</sup>, y deberá tener en cuenta la totalidad de los costos de la función de recaudación de los tributos que se encuentren a cargo de cada nivel<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> No tiene obligatoriamente que representar un máximo nivel de eficiencia, sino que sólo requiere que el nivel de eficiencia previsto sea idéntico para el cálculo de los costos de todos los actores.

<sup>28</sup> Cfr. entre otros Hauque, 2007b.

<sup>29</sup> Es decir que deberá considerar no sólo los costos tradicionales de la función de recaudación sino también los gastos tributarios, los costos financieros de la mora y los costos económicos de la incobrabilidad de los tributos que no se cobraron.

Es importante enfatizar que no pretendemos que los ingresos financieros de los tres niveles del Estado se distribuyan en función de los gastos que erogue cada uno de estos niveles por cualquier concepto. Si implica que consideramos necesario que los recursos tributarios devengados del sistema se distribuyan en función de los costos estándares de prestación de las competencias, servicios y funciones que el sistema le atribuye a cada nivel. El trabajo de determinar estos costos es largo, porque, además de la labor relacionada con los costos en sí, implicará previamente definir precisamente los bienes y servicios que produce el Sector Público<sup>30</sup>, para luego poder asignar los costos totales que requiere su producción<sup>31</sup>.

En el caso de la función de recaudación de tributos, el sistema de información deberá brindarnos datos más precisos, no sólo sobre los tradicionales gastos de los organismos de administración tributaria, sino también sobre los costos económicos de los tributos incobrables, los financieros de los tributos en mora y los que corresponden a los importantes rubros atribuibles a gastos tributarios (cfr. Argañaraz, 2005).

La importancia de tener en cuenta estos costos por separado, radica en que si son considerados a sus valores predeterminados como estándares, el sistema contendrá un mecanismo interno de incentivo para aumentar la eficiencia recaudadora, especialmente para la Nación como tradicional responsable de la obtención efectiva de la mayor parte de los recursos del sistema. En efecto, el aumento de la eficiencia recaudatoria de la Nación en los montos

---

<sup>30</sup> Más allá del hecho de que sean o no comercializados en el mercado.

<sup>31</sup> En la actualidad existe muy poco material, especialmente a nivel subnacional, de definición concreta de los bienes y servicios que se obtienen por la actividad estatal ni de los costos que estos productos irrogan.

coparticipables, y de cualquiera de las jurisdicciones respecto de sus recursos propios extra coparticipación aprovechará exclusivamente al nivel que obtuvo esas mejoras en la eficiencia<sup>32</sup>.

En este punto el resultado esperado es una voluminosa documentación respaldatoria del proceso de determinación de costos del accionar estatal en la Argentina, en cada nivel y jurisdicción<sup>33</sup>. Es importante destacar que en este estadio los productos y costos asimilados al nivel municipal deberán ser considerados conjuntamente con los provinciales, ya que su separación devendrá luego del proceso interno de distribución a plasmar en cada provincia en el marco del nuevo sistema federal. En este proceso se podrán determinar los indicadores más adecuados para realizar la distribución de los recursos, ya que los mismos deberán estar implícitamente relacionados con las competencias, servicios y funciones asignadas a cada jurisdicción, incluyendo las acciones acordadas en sentido redistributivo y de aseguramiento de igualdad de oportunidades para todas las regiones argentinas.

**c) Definición del conjunto de bases imponibles y montos de recursos necesarios para el financiamiento de los costos determinados en el punto anterior:** Una vez definidos los requerimientos de financiación de las actividades estatales en nuestro país, más allá de cual será el nivel del Estado Federal que deba realizarlas efectivamente, será posible determinar racionalmente la cantidad de recursos que se necesitan detraer del Sector Privado para satisfacer las necesidades públicas. Estas deberán incluir la posibili-

---

<sup>32</sup> En este sentido son de destacar los avances que implica la Recomendación Técnica del Sector Público Nro. 1 «Marco Conceptual Contable para la Administración Pública» de la FACPCE que establece la necesidad de aplicar el criterio de lo devengado y el sistema de partida doble en el campo de la Contabilidad Pública.

<sup>33</sup> El trabajo deberá prever los modos más eficientes para el logro de una actualización permanente de sus contenidos ante los cambios que se produzcan en el contexto.

dad de creación de fondos anticíclicos o para atención de emergencias, pero no el mantenimiento de superávits permanentes sin justificación racional.

Contando con la información de cuentas nacionales sobre los objetos de imposición tradicionales, y los niveles estándares de evasión y mora, los argentinos podremos decidir con qué impuestos financiar nuestro gasto y elegir entre un menú de alternativas que podrán ser sugeridas por los grupos técnicos. Al mismo tiempo se podrán analizar alternativas para definir que nivel del Estado Federal debería hacerse cargo de la administración de cada tipo de tributo sobre la base de parámetros de eficiencia, que al mismo tiempo aseguren que la distribución de los fondos obtenidos sea "intangibles" ante decisiones unilaterales de cualquiera de las jurisdicciones intervinientes.

El producto de esta actividad resultará la documentación técnica respaldatoria de las distintas alternativas sugeridas para las fuentes globales de financiamiento del sistema, con simulaciones proyectadas de sus resultados y efectos sobre la actividad económica. Tal como señalamos en el punto anterior, los municipios deberán consolidar su información con la provincia a la que pertenecen, ya que la distribución intraprovincial deberá determinarse posteriormente siguiendo las reglas particulares que cada Carta Magna establezca. Al mismo tiempo, se deberá incluir un conjunto de propuestas sobre los más adecuados mecanismos de administración de los tributos analizados.

**d) Definición de los niveles y jurisdicciones responsables de la recaudación de recursos y del sistema de coparticipación:** Con los datos obtenidos es ya posible el armado del "rompecabezas", pues las piezas se encuentran todas a nuestra disposición. Sin embargo, este particular

"rompecabezas" tendrá varias soluciones alternativas según las propuestas que consideremos convenientes.

Imaginemos algunas alternativas entre todas las posibles:

- Podremos pensar un sistema que descentralice muchas funciones en las Provincias, con una baja incidencia de tributos de su propia administración, Por lo que el "rompecabezas" exigirá para este caso una alta porción de coparticipación de tributos que se dirija automáticamente a Provincias.
- Será válido también considerar un sistema con un alto componente de redistribución progresiva de recursos entre regiones, pero las únicas piezas que encajarán en este sistema serán importantes flujos de recursos del nivel federal dirigidos a las jurisdicciones de menor desarrollo relativo.
- Podremos ampliar las actuales facultades de las provincias para obtener recursos propios, por ejemplo cediéndoles totalmente las fuentes patrimoniales de imposición. Esto determinará que el porcentaje de recursos a provincias para la distribución primaria disminuirá para que el Estado Nacional mantenga los niveles de financiamiento requeridos para su accionar.

Será posible para los representantes legislativos evaluar varias alternativas al contar con la información necesaria. Sin embargo, será necesario tener en cuenta que existen límites para el total de recursos a detraer del sistema económico, más allá de cual será el nivel del Estado Federal encargado de realizar efectivamente esa detracción. Esto es así, debido a que la labor realizada permitirá fundar claramente cuál es el nivel absoluto y relativo de recursos que requiere el Estado para cumplir con sus funciones. Es así



que, partiendo de este esquema, si la comunidad reclama nuevas acciones estatales, deberá aceptar consecuentemente nuevas detracciones de recursos.

El producto de este trabajo deberá plasmarse en un conjunto de alternativas de sistemas de captación y distribución de recursos públicos para la Argentina que en nuestra opinión debería cumplir con los requisitos que se explicitan en el punto 5 de este trabajo. Las alternativas no deberán mostrarse en un sentido de "numerus clausus", sino como un menú abierto con amplias posibilidades de combinación, ya que la verdadera potestad de elección reside en los representantes del pueblo y de las provincias y no en los profesionales que conformen los grupos de trabajo.

### **E) Ley convenio de coparticipación y leyes de modificación del sistema tributario**

Recién aquí, luego de un proceso de más de un año de labor con una amplia documentación e información respaldatoria de las alternativas posibles, debería iniciarse el proceso legislativo previsto en el artículo 75 inciso 2do. Será el Senado la Cámara iniciadora, y la discusión parlamentaria enriquecerá el trabajo previo. Éste será el momento de los acuerdos políticos centrales que permitirán definir si nuestro país puede acordar un conjunto armónico y estable de políticas de financiamiento en un contexto federal.

Al mismo tiempo, deberán ingresar por la Cámara de Diputados las necesarias reformas que se prevean en el sistema tributario nacional, las que condicionarán su entrada en vigencia a la ratificación del sistema de coparticipación y de

las adecuaciones de sus sistemas tributarios propios por parte de las Provincias.

El sistema sólo podrá estar constituido y entrar en vigencia luego de lograr la ratificación de la norma constitutiva del sistema por todas las Legislaturas provinciales. Un "pacto fundante" como el presente, sólo podrá tener validez institucional en nuestro Estado Federal con el consenso unánime de sus actores.

Respecto de los mecanismos para su entrada en vigencia, el Pacto de Febrero de 2002 señalaba la necesidad de aplicar las nuevas reglas sobre la recaudación incremental<sup>34</sup> manteniendo las "reglas viejas" sobre los montos "estructurales". Lamentablemente, al momento de redactar el presente trabajo, todo parece señalar que las épocas de permanente crecimiento de la recaudación, aún en términos puramente nominales, han llegado a su fin; por lo que este mecanismo no parece ser aplicable en el futuro. Sin embargo, la gradualidad parece un objetivo a respetar en la implementación de este nuevo sistema, pudiéndose iniciar la distribución de los recursos según las nuevas reglas "escalonadamente" evitando impactos demasiado bruscos en las finanzas de los actores.

## **F) Proceso de definición similar a escala provincial**

En el contexto de la autonomía municipal definida por nuestra Constitución a partir de la reforma de 1994 entendemos que resultará necesario para que el sistema entre en vigencia de manera efectiva *que cada jurisdicción provincial lleve adelante un proceso similar al aquí planteado para el Esta-*

---

<sup>34</sup> Cfr. artículo 7 inciso i) del citado Pacto ratificado por ley 25.570.

*do Federal, en relación con sus jurisdicciones municipales.* No habrá aquí reglas constitucionales únicas, ya que los límites de las autonomías municipales están determinados por cada una de las Cartas Magnas Provinciales, pero dentro del marco de cada una de ellas se deberá llevar adelante un proceso de análisis de la asignación de competencias, servicios y funciones entre Provincia y Municipios con la consecuente distribución de recursos de todas las fuentes para hacer frente a los costos que sus actividades requieran.

La actual lucha por el "tax room" que llevan adelante los Municipios ante sus crecientes necesidades de financiamiento nos demuestra que, sin su participación en el sistema, éste no podrá conformarse en forma estable.

## **5. Algunos requisitos para un sistema integral armónico y estable**

A continuación resumiremos los que, para nosotros, resultan requisitos necesarios para el nuevo sistema:

a) Debe distribuir recursos sobre la base de las competencias, servicios y funciones atribuidas a cada nivel del Estado Federal.

Dijimos ya que los recursos financieros son medios no fines. Es una regla de lógica pura que no se pueden distribuir los medios sin tener determinados previamente los fines para los que serán utilizados. Cualquier otra solución implica que, como normalmente se hizo en nuestro país hasta la fecha, estemos "poniendo el carro delante de los caballos". Es necesario para este mecanismo de distribución un trabajo téc-

nico previo de determinación de costos y cálculo de producido de recursos para determinar los parámetros del sistema.

El régimen debe ser lo suficientemente flexible de tal manera que las modificaciones en los contenidos de las necesidades públicas o las reasignaciones de funciones entre los distintos niveles del Estado puedan ser absorbidas por los parámetros de asignación de recursos.

b) Debe poseer mecanismos de premios y castigos para un desempeño eficiente y leal de los actores.

El sistema debe resultar en un conjunto de incentivos para los actores que lleven adelante comportamientos "virtuosos" y "leales". La utilización de costos estándares de eficiencia equivalente como variable independiente de los recursos a distribuir permite que quienes demuestren más eficiencia en el cumplimiento de sus competencias, servicios y funciones obtengan relativamente mayores recursos.

El sistema se armoniza con el establecimiento de "castigos" o penalidades efectivas para aquellos actores que incumplan con las condiciones del sistema. Para lograr sus objetivos, más que la cuantía de las penalidades, influirá la percepción por parte de los actores del riesgo subjetivo respecto de que la pena efectivamente se aplique en los casos concretos.

c) Debe permitir la participación de todos los sujetos activos del sistema.

La conformación de este sistema afectará a todos los niveles del Estado Federal por lo que deberá tenerse en cuenta la opinión de todos los actores. La incorporación del nivel municipal sobre la base del actual artículo 123 de la CNRA implicará la necesidad de que cada Provincia replique hacia

su interior el diseño de un sistema "a escala" respecto del Nacional. Deberán buscarse en este nivel, procedimientos de adopción de decisiones que respeten los derechos de las minorías, pero que superen la búsqueda de una casi imposible unanimidad de opiniones.

d) Debe tener mecanismos que limiten cuali y cuantitativamente las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado Federal.

Éste es, conjuntamente con el esquema de distribución de los recursos coparticipables, el aspecto más importante del nuevo sistema.

El nuevo sistema deberá tener limitaciones cualitativas y cuantitativas operativas para el ejercicio de las potestades tributarias, especialmente en el caso de aquellas que resultan concurrentes. La concurrencia sin limitaciones concretas ha demostrado en nuestro país una marcada tendencia hacia el caos en el sistema. Su principal desventaja es la verdadera "lucha" que desata entre los distintos niveles para mantener y ampliar su espacio fiscal. El sistema fiscal se transforma en un verdadero "campo de batalla" muy alejado de la necesaria colaboración entre los niveles de gobierno, al que se podría analizar más con la teoría del oligopolio, que con los modelos que deberían caracterizar a un Sector Público armónico. Es así que este caos no permite en modo alguno optimizar las funciones tributarias del Estado, derrochándose recursos limitados. Recordemos que el inciso g) del artículo 7 del Acuerdo ratificado por Ley 25.570 expresó que es necesario que el proceso de establecimiento del sistema delimite pautas para la "simplificación y armonización del sistema impositivo de todos los niveles de gobierno".

e) Debe tener un organismo de coordinación permanente

Un organismo de este tenor ha existido desde la vigencia de la ley 20.221: la Comisión Federal de Impuestos. En el marco del mandato constitucional de la creación de un "organismo fiscal federal", sus atribuciones respecto del control de la utilización de las potestades tributarias por parte de los actores del sistema deberían revisarse y seguramente ampliarse. Una lista sugerida de atribuciones en este ámbito podría ser la siguiente:

1. Controlar el cumplimiento efectivo por las partes de las obligaciones asumidas respecto del ejercicio de sus potestades tributarias, de oficio o a pedido de cualquier contribuyente o de cualquier Juez ante el cual se ventile una cuestión tributaria relacionada.
2. Imponer sanciones a las partes que incumplan con estas obligaciones a través de un mecanismo ágil y sencillo que garantice el derecho de defensa, sólo apelable ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.
3. Asesorar a las partes para que el sistema pueda flexibilizarse en forma ágil ante cambios en las distribuciones de las competencias, servicios y funciones entre los distintos niveles del Estado Federal.
4. Servir como organismo permanente de consulta entre las partes para el mejoramiento del sistema.
5. Recopilar y publicar toda la información referida a los recursos tributarios implicados en el sistema para tornarlo transparente a toda la comunidad.

f) Debe garantizar el ejercicio de potestades tributarias propias por parte de todos los actores del sistema.

El resguardo de un nivel mínimo de autonomía para cada uno de los actores requiere la necesidad de que todos posean potestades tributarias de ejercicio propio con las limitaciones cuali y cuantitativas que requiera el sistema. Sin embargo, estas limitaciones no pueden anular la totalidad de las potestades tributarias de alguno de los actores ya que determinaría su total dependencia de los montos transferidos por otro nivel, eliminando una herramienta básica de la política fiscal.

g) Debe garantizar las facultades de acudir al endeudamiento para todos los actores del sistema dentro de límites preestablecidos.

El Sector Público de nuestro país vivió en la última década del Siglo XX la ingrata experiencia de financiarse casi exclusivamente a través del endeudamiento. Más allá de los problemas que genera su excesiva utilización, el endeudamiento, con limitaciones razonables, es una herramienta útil a la que deberían poder echar mano tanto la Nación como las Provincias y los Municipios.

h) Debe resultar en un sistema tributario y de coparticipación más sencillos que los actuales.

Esta premisa puede resultar obvia, pero es necesaria en tanto que en la actualidad tanto el sistema de los tributos argentinos como el llamado "laberinto de la coparticipación" son sólo comprensibles para pocos iniciados.

En ese camino, debemos recordar siempre que el nuevo sistema debe disminuir las dificultades para los contribuyen-

tes y la complejidad del engorroso proceso de coparticipación de tributos.

El nuevo sistema de tributos no puede recargar al contribuyente ya agobiado, muchas veces más que por la presión fiscal efectiva, por un intrincado laberinto de normas legales y reglamentarias nacionales, provinciales y municipales que disponen sobre impuestos, anticipos, pagos a cuenta, declaraciones juradas, retenciones, percepciones, informaciones, créditos fiscales, diversidad de alícuotas, etc., etc., y etc.

Los problemas de distribución y ejercicio de las potestades tributarias entre los niveles del Estado Federal, no los solucionarán los contribuyentes con un mayor trabajo administrativo, ni los asesores impositivos desentrañando normas que más parecen criptogramas que disposiciones tributarias. Deben ser solucionados por el legítimo acuerdo de todos los niveles del Estado Federal en su conjunto.

i) Debe entrar en vigencia con tiempos suficientes de difusión, gradualmente, pero como sistema normativo conjunto intrafederal.

Más allá de los tiempos requeridos para la conformación y aprobación del sistema en todos los niveles del Estado Federal, una vez difundido resultará necesario que los cambios que determine, especialmente en la legislación tributaria, se difundan adecuadamente, evitando las vigencias apresuradas o aún retroactivas a las que lamentablemente nos encontramos acostumbrados. Del mismo modo, aunque los cambios en las distribuciones de los recursos se realicen en forma escalonada, el sistema deberá entrar en vigencia como un "conjunto intrafederal inescindible" que incluya la normativa de relación Nación-Provincias, pero también la de las



distintas Provincias con sus respectivos Municipios. Como "conjunto" cualquier modificación que le sea realizada en el futuro, deberá contemplar sus efectos sobre todas y cada una de sus partes componentes.



## **6. Conclusiones**

El trabajo intenta demostrar que hay mucho por hacer en el campo técnico para lograr una adecuada distribución de recursos y de potestades tributarias entre los distintos niveles del Estado Federal. Creemos haber demostrado que a pesar que la decisión final es de nuestros representantes políticos, la calidad del nuevo sistema dependerá en mucho de las labores técnicas previas que se desarrollen.

La crisis de las retenciones como cuestión urgente durante 2008 volvió a poner sobre el tapete el problema del financiamiento público en la Argentina, y nos recordó a todos que los importantes problemas de la coparticipación y los límites de las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado Federal se encuentran aún pendientes de resolución. Sin embargo, no es razonable intentar buscar respuestas inmediatas a cuestiones de fondo que determinan la vida de un país. Las cuestiones urgentes como la Resolución 125/08 requerían soluciones inmediatas. En cambio, las cuestiones básicas fundantes de un sistema de gobierno requieren soluciones estudiadas, meditadas y discutidas, con sólidos trabajos técnicos de basamento, amplia difusión y publicidad de las distintas opciones posibles, realizadas sin prisas pero también sin pausas.

La demora en plasmar un nuevo régimen ha determinado una reducción en las contribuciones técnicas para la solución del problema, por lo que es necesario volver a poner en la agenda de discusión argentina esta cuestión que aún se encuentra pendiente. Creemos que es posible acometer el estudio de los aspectos técnicos aunque que la discusión política no se haya iniciado. Los problemas difíciles y complejos requieren tiempo para llegar a soluciones duraderas

y de consenso, pero también requieren que pongamos manos a la obra en sus aspectos previos de inmediato.

El principal objetivo de este trabajo es intentar persuadir al lector que "el problema de la coparticipación" es más amplio y difícil de lo que generalmente se cree, pero que al mismo tiempo constituye un "pacto fundante" necesario para nuestra comunidad. Es así que pensamos que este trabajo debe ser iniciado ya para dar bases sólidas al Estado Federal Argentino. Cuanto antes pongamos manos a la obra, mejor será el resultado.

## Bibliografía

1. Argañaraz, Capello, Garzón y Grion. *¿Cuál es el verdadero costo de los impuestos? Una revisión de aspectos conceptuales y metodológicos*. Documento de discusión Nro. 1 de la Serie Competitividad Fiscal. IERAL de la Fundación Mediterránea, Marzo de 2005.
2. Atchabahian Adolfo. *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
3. Casás José O. "Antecedentes jurídico-institucionales del Régimen de Coparticipación Argentino - Ley 24.309" en *Comité Ejecutivo - Comisión Federal de Impuestos - Mayo de 1994*. Buenos Aires. Comisión Federal de Impuestos, 1994.
4. Cattaneo Néstor y Hauque Sergio. "Los ingresos tributarios y el principio de lo devengado en la contabilidad pública" en *Anales del 16to Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Área Sector Público*. Rosario, 2006.
5. Comisión Federal de Impuestos. *Proyecto de ley de coparticipación federal de impuestos: Sistema básico de concertación para la coordinación, armonización y distribución financiera y fiscal*. Buenos Aires, IEFPA, 1998.
6. Deb Leonardo "El control judicial de la confiscatoriedad de las normas tributarias", *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral*, Nro. 5.01., 2007.

7. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. *Recomendación Técnica del Sector Público Nro. 1*. 2008.
8. Ferrer Aldo. *La Economía Argentina*. 16ta. Edición. Buenos Aires: Fondo Cultura Económica, 1986.
9. García Vizcaíno Catalina. *Los tributos frente al federalismo*. Buenos Aires: Depalma, 1975.
10. Giuliani Fonrouge C. *Derecho Financiero* Buenos Aires. Desalma, 1997.
11. Hauque Sergio "Los límites a las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado Federal y el régimen de coparticipación federal: anverso y reverso de una misma norma inconclusa" en *Anales del 17mo Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas*. Córdoba, 2008.
12. "Coordinación y límites de las potestades tributarias en los distintos niveles del Estado Federal Argentino". Informe de investigación 2007. CECyT. Área Tributaria y Previsional. Inédito, 2007<sup>a</sup>.
13. *Los especialistas en costos y la nueva ley de coparticipación federal de tributos*. Anales de las XXX Jornadas de Profesores Universitarios de Costos, Santa Fe. 2007b.
14. *Coparticipación Federal: Estado actual y cuestiones pendientes*. Informe Nro. 10 Área Tributaria y Provisional. Centro de Estudios Científicos y Técnicos. Federación Argentina de Profesionales de Ciencias Económicas, 2006.
15. *La armonización de las potestades tributarias en el sistema tributario federal argentino*. Anales de la XVI Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas - Santa Fe. 1993.

16. International Federation of Accountants. *IPSAS 23 Revenue from non exchange transactions (Taxes and Transfers)*. Diciembre de 2006.

17. Las Heras José María. *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico*. Buenos Aires: Buyatti, 2004.

18. Spisso Rodolfo R. "La ley de Coparticipación tributaria y el principio de la lealtad federal" en *Derecho Tributario*, Tomo V, 1993 Página 241.