CAPITULO X

LA FORMACIÓN DE RECURSOS DEL ESTADO FEDERAL

"Todo gobierno debe tener poder bastante para dar entero cumplimiento a las obligaciones que se le imponen y de que es responsable. Las rentas son el principal resorte para llevar estos objetos, elemento sin el cual la máquina del Estado quedaría paralizada"

BENJAMÍN GOROSTIAGA

10.1.- Los recursos del Estado Federal: diversas clases (tributarios, monetarios y de crédito público). El tesoro federal: su formación.

La base de la eficiencia en la actuación del sistema constitucional, está dada principalmente por la circunstancia de que éste pueda proveer en modo adecuado a sus gastos, con los fondos que él mismo genera.

Resulta obvio destacar la necesidad de la existencia de los recursos públicos, toda vez que el Estado debe afrontar gastos públicos para atender a las necesidades colectivas de la sociedad en que se inserta.

Podemos entonces conceptualizar al gasto público como una erogación monetaria, autorizada por ley y realizada por autoridad competente y cuyo fin es el interés colectivo.

Gráficamente, podemos decir que:

CONCEPTUALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

¿QUÉ ES EL GASTO PÚBLICO?

- Es un desembolso, empleo o utilización de dinero, por parte del Estado, para la compra de bienes económicos o servicios.

¿QUIÉN, Y EN QUÉ TÉRMINOS REALIZA EL GASTO PÚBLICO?

- Debe ser realizado por la autoridad competente para hacerlo (En un sistema democrático, será aquella autorizada previamente por ley para adoptar decisiones relativas a gastos del Estado).

¿CUÁL ES LA FINALIDAD DEL GASTO PÚBLICO?

- Su finalidad es en todos los casos, la tendencia a lograr el bienestar general, por la vía de la satisfacción de las necesidades públicas.

En realidad, la Constitución se limita a enunciar los recursos (de variada especie) que conforman el denominado Tesoro federal y luego distribuye la potestad tributaria entre la Nación y las provincias.

Por ello, creemos nosotros que debe efectuarse la siguiente distinción de los recursos con que constitucionalmente cuenta el Estado federal:

CLASIFICACION DE LOS PRINCIPALES RECURSOS DEL ESTADO FEDERAL

RECURSOS TRIBUTARIOS

Impuestos

(Son tributos en los que el hecho imponible no se vincula con ninguna actividad estatal relativa al contribuyente).

- *Internos y externos.*
- *Directos e indirectos.*
- *Coparticipables y no coparticipables.*
- *Nacionales y provinciales.*

Tasas

(El hecho imponible se vincula con la prestación por parte del Estado de un servicio público que afecta al contribuyente, sin necesidad de que este último reciba beneficio alguno inmediato en virtud de su prestación).

- Tasas de justicia.
- Tasas de inscripción en registros oficiales.

Contribuciones

(Tributos cuyo hecho imponible se relaciona con beneficios que los individuos o grupos sociales de los que el contribuyente forma parte, reciben por la realización de obras estatales).

- Contribución por mejoras.
- Contribución devialidad.

RECURSOS NO TRIBUTARIOS

Monetarios y de crédito público

- Empréstitos
- Empréstitos forzosos
- Subsidios
- Renovación de deudas mediante bonos

Patrimoniales

(El patrimonio estatal se integra con los bienes pertenecientes al dominio público y privado del Estado).

- Venta, permiso de uso o locación de tierras de propiedad nacional (en realidad de todos los bienes de propiedad nacional).

Provenientes de actividades industriales y comerciales del Estado.

- Correos
- Telégrafos
- Teléfonos
- Transporte de personas
- Transporte de cargas
- Producción y comercio de bienes

Así, el poder tributario del Estado implica su competencia o posibilidad jurídica de crear o exigir tributos con relación a personas o bienes que se encuentran en la respectiva jurisdicción, siendo el *tributo*, la detracción que como derivación del poder tributario se efectúa respecto de determinada porción de riqueza de los contribuyentes, y a favor del Estado.

Los convencionales de 1853, tuvieron que resolver el importante problema concerniente a la formación del tesoro nacional atendiendo por una parte, a la urgencia de la necesaria consolidación de la nación en el marco del sistema ideado, y respetando –a su vez– la existencia autónoma de provincias que a esa fecha ya se encontraban fuertemente endeudadas y empobrecidas, teniendo

en cuenta que el engranaje esencial de la estructura (Buenos Aires y su puerto) aún no se incorporaba al concierto de la Nación federal.

Una nota esencial de la técnica empleada por nuestros constituyentes en el punto, ha sido que ellos plasmaron en el texto constitucional un esquema diverso al norteamericano, o al propuesto por el propio Alberdi, cuya esencia pasó por el fortalecimiento del poder del gobierno central, indicando en el mentado art. 4 (en una enumeración no taxativa, como se puede observar de la lectura del cuadro anterior), los recursos con que contaría.

Ellos son los fondos del tesoro nacional, que se integra según el mencionado artículo, con:

1. El producto de los derechos de exportación e importación.
2. La venta o locación de tierras de propiedad nacional.
3. La renta de correos.
4. Las demás contribuciones que impone el Congreso de la Nación (equitativa y proporcionalmente a la población).
5. Los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el Congreso (para urgencias de la nación, o para empresas de utilidad nacional).

Todo ese cúmulo de recursos de que dispone el gobierno de la federación, debe ser conglobado con la posterior atribución de competencias que se le asigna luego al Congreso Nacional, por el artículo 75 (atribuciones del Congreso), con la salvedad expresa en el punto, de la reserva constitucional que las provincias efectuaron por vía del art.121 C.N.

Con claridad meridiana expone Perez Guilhou las tres notas que sobresalieron en Santa Fe al momento de discutir la cuestión de la conformación del Tesoro nacional.

- El propósito de establecer un sistema federal, aunque bajo el éjido de un gobierno nacional o central fuerte, dándose por cierto que las rentas son el principal resorte para conseguir tal finalidad.
- Ese gobierno central, debió además ser fuerte financieramente para enfrentar las necesidades propias del incipiente y dificultoso tránsito de la organización nacional, lo que implicaba además atender los compromisos pendientes y futuros de las provincias.
- Nuestra Constitución, como se dijo, se apartó del modelo norteamericano, fortaleciendo al gobierno central, desde una enumeración expresa de los recursos con que habría de manejarse (no hemos de olvidar aquí que el recurso más importante con que por aquellos tiempos contaba la federación, era el del manejo de los derechos de importación y exportación, expresamente conferidos al gobierno federal).

Existen también, como vimos al inicio de éste capítulo, otros recursos enunciados en la Constitución como integrantes del Tesoro nacional además de los tributarios (que serán luego analizados con particular atención).

Todos ellos pueden ser calificados como no tributarios (venta y locación de tierras de propiedad nacional, rentas de correos, empréstitos y operaciones de crédito establecidas por el Congreso).

Acto seguido, los analizaremos brevemente:

Derechos de importación y exportación: Estos derechos eran de suma importancia al momento del dictado de la Constitución de 1853, ya que proveían a Buenos Aires (y por carácter transitivo al resto del país) con holgura, habiendo sostenido al respecto Benjamín Gorostiaga, que eran estos ingresos lo único que quedaba al gobierno federal para hacer frente a todas las obligaciones que se le imponía.

En este contexto, la Constitución federal facultó (art. 75 inc. 1°) al Congreso para legislar sobre aduanas exteriores (nacionales) y establecer los derechos de importación y exportación.

Si bien debido a conflictos históricos de la nación, Buenos Aires se mantuvo separada entre 1853 y 1860 del resto del país, conservando en tal etapa el monopolio de la que entonces era su aduana, finalmente se allanó a incorporarse, aunque pactando que por cinco años, la Confederación le garantizase su presupuesto de 1859, su deuda interior y exterior.

De lo antes expuesto se sigue que fueron las provincias, a fin de consolidar la unión nacional, y luego de sangrientas luchas, las que cedieron al gobierno federal, su más consistente recurso.

Vinculado a éste tema, surge el referido al de la circulación territorial y económica de los bienes, que involucra a la cuestión del "peaje". Sin perjuicio de ello, hemos de tratar la cuestión al analizar la constitución económica, en el Capítulo XIX de esta obra, al que remitimos.

Venta y locación de tierras: En una visión retrospectiva del tema, hemos de resaltar la poca importancia que ha tenido este recurso para la formación del Tesoro nacional. Entiende Perez Guilhou que ello se debió a la gran tardanza en delimitar las tierras públicas de la Nación, pues hasta 1884 no se pudo saber a ciencia cierta cuáles eran ellas. Y a posteriori, con la íntegra provincialización de la República, poco fue el territorio de que pudo disponer la Nación para alimentar al Tesoro nacional.

Renta de Correos: Este recurso no solamente fue enunciado en el art. 4° C.N. sino que además la Constitución confiere particularmente al Poder Legislativo una especial atribución, en el sentido de arreglar y establecer los correos generales de la Nación (art. 75 inc. 14, que en su

anterior versión, del art. 67 inc. 13, se refería a arreglar y establecer las postas y correos generales de la Nación).

Quizá el sentido del constituyente haya sido, más que el de indicar un recurso del Estado Nacional, el de concederle un virtual monopolio de este servicio público, de tanta importancia para el desarrollo de una nación.

Es claro que –como bien enseña Perez Guilhou– la indicación constitucional solo sirva en los tiempos presentes, en que el Estado se encuentra en franca retirada, para definir con claridad que es la Nación frente a las provincias quien presta el servicio interprovincial de correos, siendo ella la que debe fijar las tarifas pertinentes.

En suma, debe interpretarse del juego armónico de las cláusulas constitucionales indicadas, que el producto de la prestación del servicio público de correos integra también el tesoro federal, y aunque su incidencia sea realmente menor, su afectación está constitucionalmente definida, por lo que no podría ser destinado a otras necesidades que no sean las de integrar el tesoro Nacional.

Por nuestra parte, creemos que el servicio del correo es política e institucionalmente de interés nacional relevante, por lo que no debiera admitirse su privatización, o –en caso de hacerlo– sería menester efectuar un férreo seguimiento por parte del Congreso de la nación.

10.2.- Bases constitucionales de la tributación: legalidad, no confiscatoriedad, igualdad, finalidad, razonabilidad. La retroactividad fiscal.

Atendiendo ahora el tema de los recursos tributarios con que cuentan la federación y las provincias, cabe exponer aquí que los gravámenes o tributos son los principales y más genuinos recursos con que cuenta un Estado democrático.

El denominado "poder tributario del Estado" admite entonces diversas definiciones aunque todas ellas apuntan en definitiva, a la posibilidad jurídica por parte del Estado, de crear y exigir tributos a la población, con relación a personas o bienes que se hallan en la respectiva jurisdicción.

Los tributos se clasifican usualmente en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Es ésta una clasificación moderna, adoptada con mayor o menor rigor por los autores y las legislaciones tributarias, aunque desconocida para los constituyentes fundacionales argentinos. De allí, que el texto de 1853 emplee la palabra "contribuciones" como sinónimo del término "impuestos", y en algunas ocasiones describa a los tributos como "derechos".

Aún así, y más allá de la denominación utilizada cuando hablamos de tributos, es importante poner de resalto que la potestad fiscal del sistema constitucional argentino está limitada por ciertas reglas constitucionales que habremos de exponer y desarrollar en los párrafos que siguen:

a) El primer principio al que nos habremos de referir, es el de *legalidad*, que se consustancia con el latinazgo "nullum tributum sine lege"

Con ello se debe entender que no es posible en el sistema democrático establecer un tributo sino por medio de una ley, que sólo puede ser creada por el Congreso de la Nación.

Este es una de las reglas más relacionadas con el constitucionalismo liberal decimonónico, al residir su base institucional en que en que los tributos implican avances del Poder sobre la libertad de los individuos, o más propiamente, sobre su patrimonio. En consecuencia, en un estado democrático de derecho, será la ley la que determine el objeto y la cantidad de prestación que vinculará a

la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, que también definirá la ley (expresión predominante del órgano legislativo, constituido por representantes directos del pueblo).

Así lo dispone el artículo 17 de la C.N. cuando enfatiza que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4" y el 75 en muchos de sus incisos, pero particularmente cuando deja en claro que es el Congreso el cuerpo que por ley, fija el presupuesto nacional, y aprueba o desecha la cuenta de inversión (art. 75 inc. 8).

Este principio resulta ser una aplicación concreta y específica de la pauta general que impone el art. 19 2° párrafo de la C.N. en el sentido de que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de aquello que la ley no prohibe.

La premisa de legalidad en la determinación del tributo está específicamente indicada, en el sentido de que no se habla aquí de "cualquier modalidad de potestad legislativa", sino de ley del Congreso, con ingreso particularizado por la Cámara de Diputados de la Nación para su tratamiento (art. 52 C.N.), salvo la relativa a coparticipación federal, que posee carácter complejo, es precedida de ciertos acuerdos provinciales, ingresa por el Senado Nacional a su tratamiento y no puede ser vetada ni reglamentada por el poder Ejecutivo (art. 75 inc. 2° C.N.). Más adelante nos explayaremos con detenimiento sobre este tipo específico de legislación.

Tampoco puede versar la iniciativa popular de leyes, sobre proyectos que versen sobre esta temática, tal lo impone el art. 39 de la C.N.

No puede haber entonces en nuestro sistema constitucional, válida y legal creación de impuestos por "decreto de necesidad de urgencia" (art. 99 sub. 3°C.N.) o legislación delegada (art. 76 C.N.) y la determinación y creación del

tributo le incumbe siempre al Poder Legislativo, cualquiera sea el orden territorial de su creación (Nación, provincias, municipios o la ciudad autónoma de Buenos Aires).

Aclara con razón Bidart Campos que también es necesaria la existencia de ley para establecer exenciones fiscales, con inicio en la Cámara de Diputados.

En consecuencia de lo expuesto, diremos que el principio de legalidad requiere que:

- El tributo sea creado por ley, emanada del Poder Legislativo de la jurisdicción de que se trate.
- Que esa ley establezca con claridad:
  1. cuál es el hecho imponible,
  2. los sujetos obligados al pago,
  3. la base para su determinación,
  4. fecha de pago, exenciones,
  5. infracciones y sanciones y
  6. órgano competente para percibir el pago.

b: El segundo principio que trataremos, será el de *igualdad fiscal*.

También hablamos aquí de una aplicación específica de la regla general de la igualdad ante la ley, impuesta por la Constitución Nacional. El art. 16 de la C.N., presenta la idea general, indicativa de que la igualdad es la base del impuesto y la carga pública.

Perez Guilhou señala esta idea como un principio de contenido, aunque es Bidart Campos quien precisa el concepto al señalar que a partir de este principio no pueden haber discriminaciones arbitrarias o irrazonables en el establecimiento de categorías de contribuyentes ni en el monto que éstos sufragan.

Esta idea central por nosotros expuesta, se abona a partir de lo dispuesto por el art. 4 C.N. que habla de las contribuciones que "equitativa y proporcionalmente" a la

población imponga el Congreso, el art. 75 inc. 2° CN. El texto fundamental también califica a las contribuciones directas que excepcionalmente puede imponer ese cuerpo como "proporcionalmente iguales".

A ello debemos añadir asimismo la idea de "igualdad real de oportunidades y de trato" del art. 75 inc. 23 C.N. y la formidable herramienta que el texto supremo pone a disposición de los habitantes, cuando garantiza la posibilidad de recurrir a la acción de amparo contra toda forma de discriminación (que lógicamente, incluye a la que se motiva en razones de determinación impositiva).

Es real que el camino de nuestra jurisprudencia al precisar este principio, ha sido errático, y hasta a veces contradictorio. Aún así, nosotros podemos señalar que la *proporcionalidad* no está referida al número de habitantes, sino a la riqueza gravada, de tal forma que dado el caso de igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el gravamen debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.

Reforzando lo expuesto, diremos también que la regla de la igualdad admite la discriminación entre contribuyentes, siempre y cuando el criterio de determinación de las distintas categorías sea razonable. Asimismo, el tributo no deja de ser razonable porque sea progresivo. Con todo, no debemos olvidar que la igualdad fiscal exige la uniformidad y generalidad, y en consecuencia, de este principio se deriva la prohibición de que el Congreso establezca tributos territorialmente diferentes.

c) En tercer lugar, encontramos el principio de *no confiscatoriedad* o equidad. Puede inferirse su existencia de la expresa manda del art. 4 C.N., al establecer que el Tesoro nacional se integra también con las "demás" contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso.

El impuesto puede afectar –de hecho lo hace– una porción del patrimonio de los ciudadanos, pero la Constitución pone un límite a tal exacción, cuando veda la confiscación. O sea: el tributo es equitativamente impuesto si no violenta la garantía de la propiedad dispuesta por el art. 17 C.N.

El límite entre la exacción legal y la confiscación inconstitucional ha sido evaluado a través del tiempo por nuestra jurisprudencia. Ha dicho al respecto nuestra Corte Suprema de Justicia, que tal criterio no puede ser férreamente uniforme, ya que las diversas circunstancias del país y la variable relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general que se ha de promover mediante tales instrumentos de gobierno para alcanzar el bienestar general, pueden justificar que la determinación del mencionado límite varíe en más o en menos.

De todas maneras, hay consenso en doctrina y jurisprudencia, respecto de que el gravamen que absorbe más del 33% de la materia imponible –cuando ésta es capital y no renta– es inconstitucional, ya que lesiona el derecho a la propiedad, constitucionalmente consagrado.

Explica Bidart Campos que este principio adquiere una peculiar importancia en materia de tasas, ya que para determinar su monto es necesario –ante todo– tener en cuenta que la recaudación total de la tasa tiene que guardar una razonable equivalencia con el costo también total del servicio prestado efectivamente a partir de ella.

También hay que admitir la alegación de confiscación, cuando la superposición o acumulación de varias contribuciones fiscales que gravan a un mismo contribuyente exceden el límite por encima del que se considera inconstitucional un tributo.

d) El denominado principio de *finalidad* exige que todo tributo atienda a la consecución del interés general. Con ello queremos decir que el tributo no se establece para enriquecer sin más las arcas del Estado, sino para generar un beneficio colectivo, común o público.

Son contestes aquí la jurisprudencia y la doctrina, en cuanto sostienen que toda limitación a la propiedad de los ciudadanos, debe estar fundada en el bienestar general.

Gráficamente, podemos sostener que:

MODOS DE ACTUACION DEL PRINCIPIO DE FINALIDAD IMPOSITIVA EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL ARGENTINO	
Tipo de gravamen	*Actuación del principio de finalidad*
Impuesto	Si bien aquí el contribuyente no recibe –en forma directa– beneficio alguno, la exacción debe responder a un fin de interés público.
Tasa	Aquí debe haber una prestación estatal que beneficie al contribuyente, como contraprestación de la exacción (la tasa debe ser en términos generales, equivalente al costo del servicio prestado).
Contribución	En este supuesto, el contribuyente retribuye la prestación de un servicio especial, ya que su propiedad ha obtenido un mayor valor (plusvalía) a partir de una actividad estatal (aquí también el beneficio no debe exceder al monto de la contribución exigido por el Estado).

Respecto del principio de *razonabilidad*, si bien es en realidad especifico del sistema constitucional argentino, enunciado en forma genérica en el art. 28 de la C.N. creemos importante acentuar aquí su vinculación con la materia fiscal. Bien expone Bidart Campos que este principio vincula a los anteriores en forma sistemática e integradora.

Así, no cabe duda de que con base y en derredor del art. 28 de la Constitución Nacional, en conjunto con los arts. 16, 17, 33, la doctrina y la jurisprudencia de la Corte

Suprema ha construido la teoría de la razonabilidad de las leyes, como garantía innominada del sistema.

Rescatamos en consecuencia, la regla de la razonabilidad en la selección de categorías a fin de determinar el tributo, como así también la razonabilidad que debe primar al momento de la ponderación en materia tributaria.

En suma, la ley tributaria ha de ser como toda norma legal, razonable: las discriminaciones (para gravar sin lesión de la igualdad), deben ser razonables; y el monto de las cargas también debe ser determinado en forma razonable a fin de no violar la propiedad privada de los habitantes.

10.3.- La estructura federal y el sistema de fuentes instituido en la Constitución Argentina. La coparticipación tributaria, la Constitución económica y el federalismo fiscal.

Sin pretender enunciar aquí un tratamiento conglobante –o a un integrador– del concepto conocido en doctrina como "federalismo fiscal", creemos que es necesario reiterar ahora nuestra convicción en el sentido de que el federalismo no es condición de la vigencia democrática en un esquema constitucional determinado, sino una modalidad de descentralización territorial, que creemos propicia en cuanto pueda aportar modos coherentes de controles verticales en el sistema.

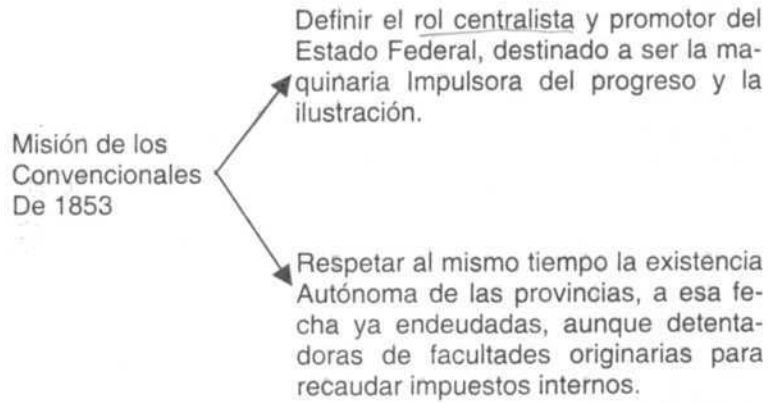
Aún así, es necesario destacar ahora las reglas básicas referidas a la estructura tributaria desde el diseño del federalismo fiscal.

En ese contexto, nuestra constitución histórica estableció un sistema rico en matices, que, como vimos, se fue desdibujando en su esencia por la realidad cotidiana.

¿Cuáles son las reglas básicas referidas a la estructura constitucional tributaria desde el diseño del federalismo fiscal?

En este punto, la Constitución se limita a enunciar los recursos (de variada especie) que conforman el denominado "Tesoro Federal", y luego distribuye la potestad tributaria entre la Nación y las provincias.

En este contexto, los convencionales constituyentes de 1853, debían congeniar las siguientes pautas en tensión, a fin de lograrla articular un adecuado equilibrio entre los intereses de las provincias argentinas y la federación como unidad global:



Un simple y liminar análisis de la cuestión, nos enfrenta al siguiente reparto de competencias tributarias, en un esquema originario sancionado en 1853 que no ha sido alterado en lo sustancial, sino más bien adecuado a la realidad de nuestro federalismo, luego del cambio constitucional de 1994.

DISTRIBUCION CONSTITUCIONAL DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LA FEDERACION

(respetando la numeración original de los artículos constitucionales antes de la reforma de 1994).

GOBIERNO FEDERAL		GOBIERNOS PROVINCIALES
TRIBUTOS QUE LE CORRESPONDÍA PERCIBIR	ATRIBUCIONES MANTENIDAS CON IMPLICANCIA EN EL FEDERALISMO FISCAL	TRIBUTOS QUE LES CORRESPONDÍA PERCIBIR
• Derechos de importación y exportación, y tasas postales en forma exclusiva (arts. 4, 9, 67 inc. 1° y 108 C.N.). • Impuestos Indirectos, en concurrencia con las Provincias y en forma permanente (arts.4, 17, 104 y 108 C.N.). • Impuestos directos, con carácter transitorio y en situaciones de excepción, los que debían ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación (art. 67 inc. 2° C.N.). • Para el caso de la Capital Federal, el Congreso de la Nación era al mismo tiempo su legislatura local y en ese carácter sancionó el régimen impositivo para la Capital Federal (art. 67 inc. 2 C.N.).	• Dictar la legislación "de fondo" (art. 67 inc. 11 C.N.). • Reglar el comercio interjurisdiccional (art. 67 inc. 12 C.N.). • Otorgar privilegios de carácter tributario (art.67 inc.16 C.N.). • Legislar en aquellos establecimientos de Utilidad Nacional existentes en el territorio de las Provincias.	• Impuestos indirectos, en concurrencia con la Nación, y en forma permanente (arts. 4, 107, 104 y 108 C.N.). • Impuestos directos, con carácter permanente, salvo en el supuesto excepcional en que el Congreso de la Nación podía hacerlo, por un tiempo limitado, según lo disponía el art. 67 inc. 2° de la C.N.) • Delegar ciertas potestades tributarias en las municipalidades (arts, 5 y 106 C.N.).

En suma, se le confirió al gobierno federal la potestad exclusiva de establecer los derechos aduaneros y de importación y exportación, a lo que debe añadirse la imposibilidad de establecer aduanas interiores en el territorio de la República.

Respecto de la potestad en materia de impuestos directos, el rol del gobierno federal se encontraba constitucionalmente limitado desde la perspectiva de la necesidad de invocar ciertas y determinadas circunstancias de emergencia y excepcionales para asumirlas.

Se interpretó asimismo como concurrente entre la Nación y las provincias, la potestad de establecer impuestos indirectos, aunque esa concurrencia no surgiese de modo expreso en la constitución textual.

Podemos decir entonces que el principal problema que ocasionaba éste sistema –complejo y completo, complementario y a la vez excluyente– era que llevaba a la necesidad de adoptar reglas que permitiesen racionalizar las potestades del federalismo fiscal, a fin de lograr la existencia de un mínimo equilibrio institucional, en particular respecto de las potestades concurrentes en la materia. Tal atribución fue derivada de una interpretación del art. 4° C.N. referido, en lo que nos interesa, a las "demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general".

Lo cierto es que en el decurso de nuestro tiempo histórico, las pautas tributarias de la federación fueron definitivamente desbordadas por las volubles situaciones financieras de la República. Ello, a consecuencia de los cambios y vicios que impuso la "nueva" constitución económica que se había consolidado en los hechos por sobre los márgenes de la estructura constitucional formal del sistema, que acusaba una configuración ya deteriorada desde su vertiente más importante, que era, a no dudarlo, la fiscal.

Debemos insistir en que la denominada "coparticipación impositiva", junto con la recurrente figura de la excepcionalidad y la emergencia, fueron el principal ariete con el que se centralizó la recaudación tributaria, desarticulándose así el concepto de "federalismo fiscal" impuesto sólo formalmente en la Constitución, en beneficio del nuevo modelo que imponía la "constitución económica" de una Argentina que buscaba adecuarse –sin éxito– a la etapa del denominado "Estado de Bienestar".

Era una realidad que a fines del Siglo XIX, la ya conocida crisis del sector externo argentino afectó de manera

global al financiamiento genuino de la federación. El gobierno nacional no podía a esa fecha ya darse el lujo de sostenerse primordialmente con las rentas de aduana. El establecimiento de nuevos tributos era un hecho. Ellos debían tener semejanza con los que ya recaudaban por imperativo constitucional las provincias. Los denominados "impuestos internos" se constituyeron entonces en el primer paso de coexistencia real entre las potestades tributarias de la Nación y las provincias. El concepto de concurrencia invitó entonces a debatir acerca de las consecuencias perniciosas de otro, que ya se insinuaba como nuevo léxico inevitable en nuestro vocabulario tributario: el de superposición.

Promediando la década de 1930, se sancionaron los principales impuestos internos nacionales, y ello generó la necesidad de unificar la percepción de tales tributos, mediante la que fue nuestra primera ley de coparticipación. De este modo, las provincias argentinas comenzaron a recluirse, a la espera de la percepción de sus *cuotas*, que según la nueva modalidad legislativa, la Nación debía girarles, luego de tornarse en el único ente recaudador del nuevo sistema.

Pronto se produjo otro importante cimbronazo respecto de nuestro "sistema de fuentes", cuando a consecuencia de la complejidad administrativa que implicaba la coexistencia de tres regímenes tributarios de coparticipación (nos referimos al régimen de impuestos internos, al de otros impuestos nacionales y al del impuesto sustitutivo, entonces vigentes), se instituye el primer régimen unificado –el de la ley 20.221– que vence por omisión de renovación en el año 1984.

Aún así, las provincias consintieron la continuación de ésta mecánica, regulada por la Ley 23.548, que aún hoy nos rige pese a la expresa manda constitucional que el Congreso y las provincias han incumplido hasta la fecha,

y que le impone las gestiones de concertación para dictar la ley-convenio regulatoria de un nuevo régimen de coparticipación (art. 75 inc. 2° C.N. y su respectiva cláusula transitoria).

Podemos conceptualizar a la coparticipación tributaria como un sistema por el que se unifica en forma centralizada (por parte del Congreso Nacional) la recaudación impositiva originada en diversas fuentes (provincias), estableciéndose normativamente la forma y los criterios de distribución del tributo entre los Estados, quienes deben adherir por ley al sistema.

El siguiente desarrollo nos permite encuadrar al sistema federal argentino en el contexto de la coordinación tributaria a través de nuestra historia constitucional:

EVOLUCIÓN DE LA COORDINACIÓN FISCAL EN ARGENTINA DESDE 1853 Y HASTA LA FECHA

1. *Entre 1853 y 1891 se mantuvo la clara separación de fuentes impuesta por la Constitución, recurriendo el Estado Federal para atender a sus necesidades fiscales, al producido de los derechos aduaneros, la explotación y venta de las tierras públicas y el empréstito externo.*
2. *Arribada la crisis de 1890/91, el gobierno federal aplica impuestos internos (indirectos) en todo el territorio nacional, iniciando la era de concurrencia impositiva de fuentes.*
3. *En tiempos de la crisis mundial de 1929/30, el gobierno federal se apropia de fuentes tributarias provinciales, invocando lo normado en el art. 67 inc. 2 de la C.N. asumiendo no solamente la potestad de las provincias en materia de impuestos directos, sino también competencias, funciones y prestación de servicios que les correspondían a ellas, consolidando un proceso creciente de centralización.*
4. *A partir de 1935, se sancionan regímenes unilaterales de coparticipación, que no respondieron a las características de esa figura (coordinación financiera y redistribución tributaria) sino* **como mecanismo asignador y de compensación por la detracción de recursos tributarios que el gobierno federal efectuaba en detrimento de las provincias.**

5. *Entre 1935 y 1973 tanto gobiernos de facto como de iure agudizaron el proceso de centralzación y desfederalización.*

6. *En 1973, la ley 20.221 intentó por primera vez transformar a la coparticipación en un mecanismo de coordinación tributaria con efectos redistributivos, adoptando para ello un sistema de distribución secundaria en base a parámetros que tenían en cuenta la situación de las provincias menos desarrolladas, aunque* **consolidó el avance del gobierno federal sobre las contribuciones directas.**

7. *A partir de enero de 1988 rige un acuerdo federal fiscal, que bajo la forma de ley convenio admite "de jure" el avance del Gobierno Federal sobre las facultades tributarias de las provincias y un criterio de "porcentajes fijos" en lugar de los parámetros de la Ley 20.221,* **tornando el régimen menos racional.**

8. *A partir de 1989 el Gobierno Federal comienza un proceso de devolución de competencias a las provincias en sus materias propias,* **pero no renuncia al ejercicio de sus facultades tributarias en materia de contribuciones directas ni propicia una vuelta al sistema de separación y concurrencia de fuentes.**

9. *Esta situación es admitida por las provincias, las que sólo reclaman que la transferencia de servicios sea acompañada por los correspondientes recursos para satisfacerlos,* **en un razonamiento propio de un régimen unitario.**

10. *Las urgencias del déficit fiscal del gobierno federal (déficit previsional y aumento del servicio de la deuda externa) invitó a que aumentase su porción de dinero coparticipable, violando los parámetros de la ley 23.548, lo que generó una crisis fiscal y política, resuelta provisoriamente por el acuerdo fiscal del 12 de agosto de 1992 y el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento del 12 de agosto de 1993.*

11. *Por tal razón, en los albores de la reforma de 1994, las provincias, temerosas de nuevas detracciones, admiten la generación de un sistema de coparticipación garantizado constitucionalmente.*

12. Al mismo tiempo, se recepta en el campo del derecho público provincial la doctrina de la autonomía municipal, extendida al campo tributario.

13. Esta situación generó que al mismo tiempo que las provincias pretendían imponer un freno al avance de los requerimientos del tesoro nacional mediante la "constitucionalización" de la coparti-

cipación, los municipios pugnaran por el reconocimiento de *sus potestades tributarias como derecho originario y no derivado.*

14. *La reforma de 1994 receptó normativamente todas estas inquietudes consagrando:*

- *La autonomía municipal, aún en su aspecto tributario.*
- *Un sistema de coparticipación federal.*
- *Dejando la puerta abierta a la detracción del mismo a partir de la facultad reconocida al Gobierno Federal para establecer asignaciones específicas de recursos coparticipables.*

Generalmente, la centralización propia de un régimen de coparticipación obedece a razones de eficiencia y mejor administración. Cierto es que el legislador común no puede alterar pautas constitucionales al producir normas jurídicas. Empero, el dictado de este peculiar modo legislativo ofreció –al menos– una gran duda que persistió en todo el período anterior a la reforma constitucional de 1994. Ella podía indicarse de la siguiente manera: ¿es que las leyes de coparticipación tributaria arbitraron una delegación de competencias tributarias provinciales a favor de la federación?.

O, dicho de otro modo: ¿es que ésta figura normativa alteró el sistema de fuentes dispuesto por la Constitución Nacional de 1853 en materia tributaria?.

En trance de expresar nuestra opinión sobre la cuestión, y sin pretensión de agotarla, debemos diferenciar el punto de la constitucionalidad, con el de la conveniencia del sistema: en el primer aspecto, somos contestes en que la figura de la coparticipación no altera el sistema de fuentes instituido por la Constitución. Ni siquiera lo hace en el caso de los impuestos directos.

Pensamos de éste modo, ya que en el marco de las leyes convenio, las provincias no resignaron su potestad impositiva, sino la administración y gestión en lo referente a la recaudación y distribución del tributo. Lo que sí pudo tacharse de inconstitucional, fue la indiscriminada exten-

sión de los presupuestos de actuación del inciso 2° del art. 67 (hoy 75) que el propio Poder Legislativo de la Nación efectuó.

Creemos nosotros que lo inconstitucional fue –en todo caso– la extensión "sine die" por parte del Congreso, de una atribución que en materia tributaria la Constitución asignaba a las provincias, salvo supuestos de excepción.

Coincidimos con Spisso en cuanto ha enfatizado que el vicio de inconstitucionalidad que efectivamente debió haber fulminado la potestad asumida por el Congreso al establecer impuestos directos por tiempo, en los hechos, *"indeterminado"*, no debe confundirse con la validez constitucional de la ley convenio ulteriormente dictada a su respecto.

Quizá podamos concluir en este punto, que lo que en verdad adoleció de un vicio de inconstitucionalidad fue el sistema legal establecido a partir de la década de 1930 en materia tributaria, que involucró la regla de coparticipación, como instrumento para llevar adelante tal política inconstitucional.

Aún así, recuerda con acierto Bulit Goñi que en el plano de los hechos, la cuestión se tornó abstracta, ya que las legitimadas para impugnar el sistema (de coparticipación) en justicia, eran las provincias afectadas por su implementación. Y ellas no solamente no efectuaron impugnaciones, sino que lo consintieron sin limitación o reserva alguna.

Tampoco optaron las provincias por denunciar el régimen o derogar la ley de adhesión, aduciendo para ello su inconstitucionalidad. Por lo tanto, entendemos nosotros que en el plano fáctico, el accionar del Congreso en esta materia fue convalidado.

Evaluada ya la constitucionalidad del sistema, cabe meritar ahora acerca de su conveniencia. Aquí no podemos menos que sostener una posición negativa, por haber generado él mismo serios inconvenientes para nuestro federalismo fiscal. Este esquema fue heterogéneo, en función del confuso marco legislativo que lo integró, e irracionalmente implementado por las autoridades nacionales.

Ya la propia ley 23.548 deshacía la regla general que también pretendía imponer, ya que facultó a la Nación para sustraer de la masa coparticipable cualquier gravamen, siguiendo el simple expediente de instituir separadamente diversos regímenes de coparticipación, lo que tornaba fácilmente permeable a la articulación de los intereses del gobierno federal.

Por otra parte, esta normativa no establecía las pautas para la distribución, sino índices fijos para cada provincia, lo que convirtió al sistema en un enjambre de negociaciones traumáticas, con la constante sensación de que existían algunas provincias relegadas, y otras privilegiadas, sobre todo teniendo en cuenta su afinidad política con el gobierno federal de turno.

Esta circunstancia se agrava por la desigualdad que las provincias detentaron a partir de la implementación de los denominados regímenes de promoción industrial, que hoy se hallan suspendidos, o con la instauración, a su tiempo, de los regímenes de ahorro obligatorio, lo que disminuyó cada vez más las sumas a distribuir en el "pretendidamente" equitativo sistema.

Recordamos también que el objetivo básico tenido en vista por el gobierno federal al instituir un régimen de coparticipación impositiva, si bien debió ser el de evitar superposiciones tributarias en relación a iguales fuentes de imposición, hemos visto que en realidad, fue el de generar un mecanismo asignador y de compensación por la detracción de recursos tributarios que el gobierno federal efectuaba en detrimento de las provincias.

A lo dicho hay que sumar que las salvedades o excepciones indicadas por la propia legislación que instituyó el

régimen fueron tantas y de tal importancia que impidieron diferenciar la regla general, de los apartamientos permitidos a su respecto. Además, las desigualdades se acentuaban para el caso de denuncia del régimen, ya que si bien no había norma expresa que regulase el punto, las consecuencias eran distintas según fuese la Nación o algunas de las provincias quienes lo dejaban.

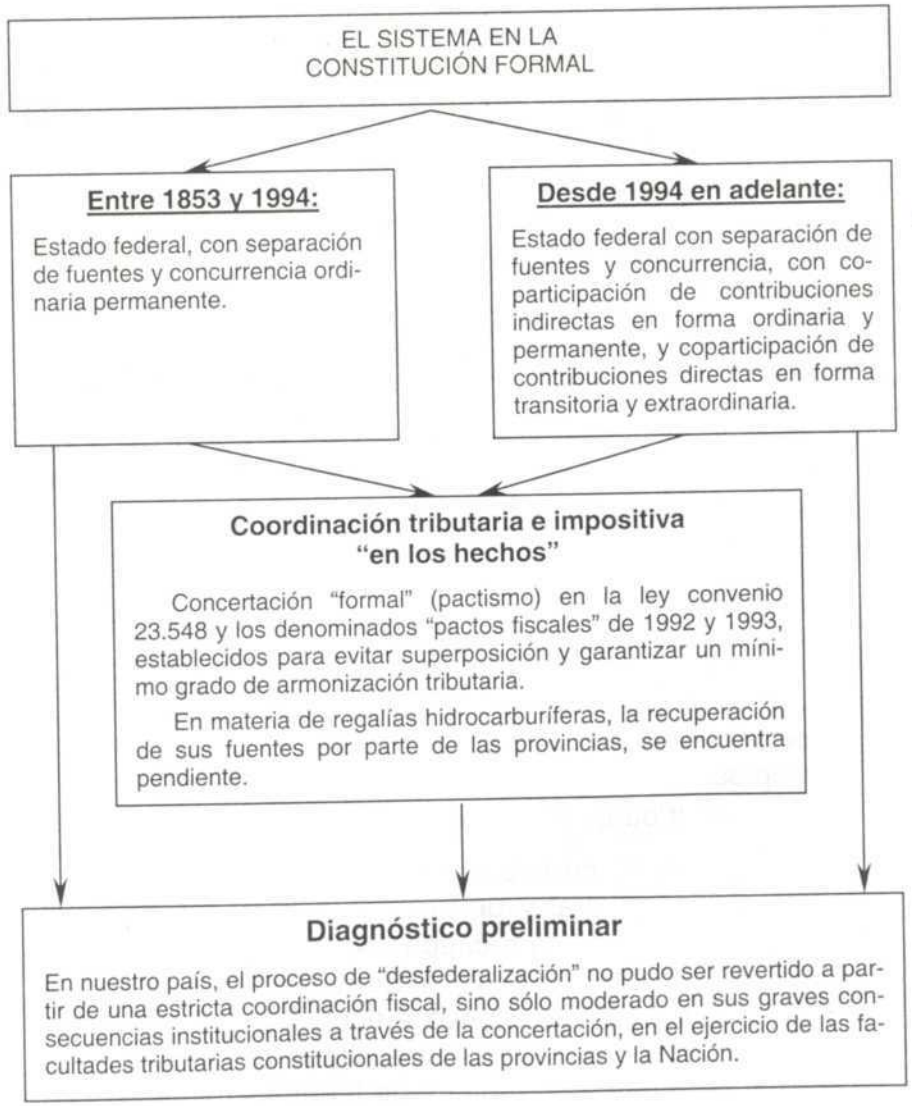
En el primer caso, *caducaba el régimen*. En el supuesto de que lo dejase alguna de las provincias, éste continuaba vigente para las restantes partes acrecentándose la masa coparticipable para las subsistentes. Y es allí que se presentaba el dilema para las provincias que decidían reasumir sus potestades de recaudación y administración tributaria, pues la denuncia del régimen no autoriza en el sistema de la ley a la provincia renunciante, a requerir del gobierno federal que disminuya las tasas de tributación nacional proporcionalmente a su anterior participación en el mismo. Solamente se lo podía cuestionar en justicia en tanto existiese superposición opuesta a las prescripciones constitucionales vigentes.

Es claro que de darse una renuncia, existiría una mayor presión tributaria para el habitante de la provincia saliente que –hasta finalizar el debate en justicia– generaría una patente desigualdad respecto del sistema tributario vigente en aquellas otras provincias que aún se mantenían en el sistema, lo que se agravaba aún más para el caso de provincias limítrofes entre sí.

Por lo dicho es que entendemos con Spisso, que –en este marco– las provincias del sistema constitucional argentino permanecían cautivas de un régimen perverso que –instituido en ésta forma– niega la esencia del federalismo. Aún reconociendo que desde alguna otra óptica haya resultado beneficioso, al evitarse males mayores que podrían haberse dado si se generaban supuestos de

doble imposición o desarticulaciones administrativas, previsibles en regímenes de recaudación múltiple.

Gráficamente, podemos esquematizar el sistema federal argentino y sus vinculaciones con la coordinación tributaria, de la siguiente manera:



Luego de la sanción de la ley 24.309 de declaración de necesidad de reforma, y con la habilitación del tema de coparticipación federal para el libre debate temático, era claro que una rectificación del rumbo en materia de coparticipación federal, era la gran asignatura pendiente para nuestro federalismo fiscal. Las provincias argentinas debían mejorar sus capacidades de negociación en el concierto nacional.

En este sentido, ya sugería Frías que la nación debía resignar "un poco" de su cuota, que no haya detracciones –aunque parezcan justificadas– y que no ejerza el Congreso de la Nación la facultad de hacer asignaciones específicas no coparticipables.

En suma, las reglas sugeridas en doctrina para el momento del tratamiento de esta cuestión en la Convención Constituyente, eran las siguientes:

- Instituír obligatoriamente regímenes de coparticipación tributaria con arreglo a los principios de solidaridad federal y subsidiariedad.
- Sujetarlos a adhesión por parte de las legislaturas provinciales.
- Que tiendan a evitar la superposición impositiva.
- Que aseguren la homogénea calidad de los servicios.
- Que establezcan pautas objetivas de distribución, automaticidad de la percepción y participación a los municipios.
- Crear un tribunal arbitral de integración igualitaria.

Estas ideas se correlacionaban con la de la creación de un tribunal arbitral y un consejo federal tributario, el que se encargaría de la recaudación de la masa tributaria coparticipable. El trabajo de la Convención fue arduo, y dio como resultado el extenso artículo 75 inciso 2°, que se acompañó de la cláusula transitoria 6°, y una serie adicional de aportes en materia de federalismo fiscal, que pueden ser sintetizados en los siguientes puntos:

APORTES DE LA REFORMA DE 1994 EN MATERIA DE FEDERALISMO FISCAL

- Autonomía de los municipios (a ser reglada por las Provincias): facultades originarias en materia tributaria para establecer impuestos, tasas y contribuciones, y a participar en el producido de los tributos provinciales y nacionales coparticipables.
- Se incorpora a la ciudad de Buenos Aires como sujeto de las relaciones del régimen federal.
- Las provincias pueden crear regiones y establecer órganos para el cumplimiento de sus fines.
- Se reconoce el dominio originario de las provincias sobre los recursos naturales de sus territorios (se las dota de mayor certidumbre al momento de ejercer sus competencias tributarias).
- Se reafirma el principio de legalidad tributaria (prohibición de dictado de D.N.U. y delegación legislativa en materia tributaria). La nueva ley de coparticipación no podrá ser reglamentada ni vetada.
- Se autoriza al Congreso de la Nación a iniciar procesos de integración con otras Naciones.
- Se autoriza a las Provincias a celebrar tratados internacionales compatibles con la política exterior nacional, que no afecten las facultades delegadas al Gobierno Federal o al crédito público de la Nación.
- Se mantienen las potestades legislativas del Congreso en materia tributaria (art. 75 inc. 12, 13 y 18), pero se agregan otras:

1. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio, promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para esas iniciativas el Senado será Cámara de origen (art. 75 inc. 19).
2. La distribución de los recursos que formen la masa del régimen de coparticipación 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 (art. 75 inc. 2).
3. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía sobre éstos establecimientos en tanto no

interfieran en el cumplimiento de aquellos fines (art. 75 inc. 30).

Los constituyentes interpretaron que el modo de asignación de recursos y distribución de ingresos debía asegurar un ejercicio autónomo y coordinado del marco competencial local, para evitar consolidar lo que ya se avizoraba como una lisa y llana subordinación al poder central, en vez de la ansiada autonomía de las provincias.

La propuesta de modificación de estrategia, pasó por la necesidad táctica de impetrar ciertos cambios, aunque dejando determinadas estructuras anteriores subsistentes.

Cabe ahora valorar las pautas de trabajo técnico de los convencionales en esta cuestión, que tuvo dos claras motivaciones esenciales:

- La real circunstancia de que a través del articulado de la Constitución se delinearon importantes preceptos e instituciones de naturaleza económica, con un diseño definitivo abierto, lo que remite a su actuación y desarrollo ulterior a la vocación de concertación solidaria de las partes involucradas, limitándose a señalar objetivos generales y principios particulares que deben luego ser actuados por la sociedad y los poderes políticos.
- Existía también una limitación técnica impuesta por el legislador preconstituyente, que vedaba la alteración de los artículos de la primera parte de la Constitución Nacional.

Es entonces en ese contexto que se articula el –necesariamente extenso– artículo 75 inciso 2° de nuestra Constitución, dándole jerarquía constitucional al régimen de coparticipación, lo que ofrece importantes ventajas respecto del sistema anterior a la reforma, que resumiremos en los siguientes puntos:

1. Establece, en forma expresa, la antes implícita potestad concurrente de las provincias y la federación en materia de impuestos indirectos, como asimismo, que la potestad de imponer contribuciones directas es de las provincias, y sólo excepcionalmente de la federación. Aclara, además, que ambas son coparticipables.
2. La materia tributaria no puede ser objeto de dictado de decretos de necesidad y urgencia.
3. La creación de tributos puede alcanzarse por simple mayoría del Congreso de la Nación, pero la afectación y distribución de lo recaudado requiere en todos los casos, de una mayoría calificada.
4. Constitucionaliza el régimen de coparticipación, sobre las bases de solidaridad social, automaticidad en la remisión de recursos y desarrollo armónico de las provincias.
5. Obliga a generar el nuevo sistema con punto de inicio en acuerdos previos obligatorios entre la Nación y los estados provinciales, realzando la intervención del Senado como cámara iniciadora del proyecto.
6. Inaugura una nueva forma de legislar en esta materia: la ley-convenio basada en acuerdos entre Nación y provincias, que no puede ser unilateralmente modificada o reglamentada, y que requiere aprobación de las provincias para su entrada en vigencia.

En consecuencia, dejando inalteradas las facultades de imposición entre las provincias y la nación, la Convención Nacional Constituyente insertó en el texto fundamental, las bases del futuro régimen de coparticipación impositiva.

Sus fundamentos han sido los de ajustar el texto normativo constitucional a una práctica de distribución fiscal que desde hace aproximadamente seis décadas se ha consolidado en el país, eliminando –en principio– una

evidente situación de incertidumbre jurídica, y además, intentando desde la Constitución, conferir racionalidad a la administración y distribución de los recursos financieros y fiscales entre las diversas jurisdicciones.

También han querido los convencionales reformadores estructurar un espacio institucional de concertación federal para que se diseñe desde allí –en un marco de participación igualitaria– la matriz tributaria y la pauta distributiva de los fondos que se recauden, en un intento de superar los inconvenientes que genera un sistema rígido de separación de fuentes tributarias, y beneficiando al contribuyente individual a disminuir la presión fiscal global y reducir los costos de la percepción.

Fundamentalmente se quiso dar posibilidad a las provincias denominadas "chicas" o "pobres" de acceder a compartir la recaudación de otras con mayor vigor político y económico.

Esta modalidad legislativa, habrá de comenzar su trámite parlamentario en la Cámara de Senadores. El punto mereció alguna dubitación al momento de elaborarse la norma, ya que por imperativo constitucional, deben ingresar *exclusivamente* por la Cámara de Diputados, las leyes sobre contribuciones.

Creemos nosotros que la contradicción es sólo aparente, pues no se trata de una ley de creación de impuestos, sino de una norma que regula la gestión y administración de tributos ya creados.

En consecuencia, la Constitución nos sitúa frente a una ley-Convenio que si bien posee naturaleza tributaria, no versa sobre contribuciones, sino que se refiere a una modalidad de reparto y administración de la recaudación impositiva.

Sin perjuicio de lo dicho, el Convencional R. Marín expuso con claridad en el recinto de "la Constituyente" que esta innovación reconoció como fundamento, sin ninguna duda, la necesidad de participación igualitaria de las provincias en éste cuerpo y su rol específico para el control del régimen federal.

La masa coparticipable se integra en éste diseño, con la totalidad de impuestos directos e indirectos que recaudará la Nación, con excepción de las denominadas "asignaciones específicas", para las que la Constitución exige un fin, un tiempo de duración determinado y que sean instituidas por una ley especial del Congreso.

Más allá de las razones de "prudencia política" y meritaciones de "política activa" que aquí adujeron los convencionales para justificar esta excepción –no querida por el profesor Frías, como adelantáramos en párrafos anteriores– creemos nosotros que es éste un punto flaco de la nueva formulación.

Evidentemente, se han priorizado en este punto los fuertes compromisos políticos que derivan del sistema de "partidos políticos nacionales dominantes". Por sobre el real interés del federalismo, ya que según nuestro criterio, no puede tener cabida en un régimen basado en la concertación y la solidaridad, una referencia potestativa de una de las partes, en modo unilateral, y mucho más si esa parte es la Nación.

Las mentadas afectaciones pueden ser dispuestas –a partir de la vigencia de la reforma constitucional, y como derivación de su imperio– unilateralmente, desde el nivel nacional, sin anuencia de las provincias.

Creemos que este notorio punto de retroceso sólo podrá ser "remontado" a partir de una adecuada negociación que las provincias efectúen al momento de elaborarse la nueva ley de coparticipación federal, la que debería

regular el ejercicio de ésas facultades si es que el nuevo sistema desea afianzar el federalismo desde una coordinada y garantizadora redefinición de la gestión tributaria en la Argentina.

Es –por el contrario– al momento de definir la base de distribución de la masa coparticipable cuando el articulado alcanza uno de sus puntos más altos. Así, la llamada "distribución primaria" se hará en el futuro, en relación directa a las competencias funciones y servicios de cada una de ellas.

Se trata de una indicación constitucional programática que deberá ser receptada por la futura ley-convenio, ya que no se concibe que la Nación continúe –como práctica habitual– asignando nuevas competencias, funciones o servicios a las provincias sin proveer en modo correlativo, los recursos suficientes para satisfacerlos.

Garantiza además el texto fundamental que la remisión *sea automática*. Esta regla, como la que manda contemplar criterios objetivos de reparto, atienden a indicar que tanto la distribución primaria como la secundaria se efectúen conforme a pautas y no a porcentajes fijos. Avalamos tal importante enunciación.

Con referencia a la distribución "secundaria", la Constitución liga a la asignación de fondos con los gastos originados por el desempeño de las diversas competencias y la prestación de los distintos servicios, a lo que se aduna la obligación constitucional de contemplar criterios de reparto con base en la equidad y la solidaridad, priorizando el logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

Ya ha sostenido el Convencional Marín que estos principios generales, lejos de ser meras expresiones de voluntarismo o ingenuidad política, configuran criterios o

postulados a los que el legislador, así como la Nación y las Provincias deben ajustarse *imperativamente*.

Es importante recalcar la pauta de seguridad jurídica ofrecida por el constituyente, al normar que esta ley no podrá ser modificada unilateralmente; ello en inequívoca referencia a la figura del veto presidencial, o a la posibilidad de que la Nación decida modificarla legislando sin el concierto provincial, ni reglamentada (también por vía de decreto del poder Ejecutivo).

La Constitución requiere además que ésta modalidad legislativa sea aprobada por las provincias. Y aquí existe también un matiz interpretativo que debe ser develado: es evidente que no estamos en este supuesto frente al dictado de una "ley" tradicional, sino que nos encontramos en el caso con un nuevo tipo o modo de potestad legislativa.

La ley convenio impuesta por la Constitución para implementar esta materia, no estará terminada una vez producida por el Poder Legislativo, ya que a tal trámite deberá añadírsele el correspondiente mandato de multilateralidad, que se realizará al contar la norma con la respectiva aprobación de las provincias.

Entendemos que ella deberá ser efectuada por las legislaturas provinciales, y también por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Finalmente, instituye la Constitución una novedad, consistente en la creación de un organismo federal, con representación igualitaria entre la Nación y las provincias, con el rol asignado de fiscalizar y controlar el cumplimiento de la ley convenio.

A modo de balance, hemos de decir que si bien la actual formulación constitucional afirma un concepto de ley-convenio que se desarrolló entre nosotros durante décadas, pareciera ser que las garantías con que se pretende

ahora cerrar el sistema, hacen que su estructura se acerque a las nuevas pautas insufladas por la constitución económica que nos rige, que apuntan hacia la realización de los valores de equidad y solidaridad social.

Nosotros creemos que las bases de coparticipación instituidas por la Constitución significan un formidable instrumento para operativizar el modelo de constitución económica propuesto por los constituyentes de 1994.

Sabemos también que el contrato federal se encuentra en tensión, y tal como lo vaticinó Pedro Frías, ninguna manifestación de esa tensión será más importante que la futura ley de coparticipación, y por ello sugerimos que la clave del sistema se encontrará en una adecuada negociación de esa esperada normativa por parte de los actores políticos involucrados.

En suma, asistimos al preámbulo de un nuevo pacto federal, propiciado nada menos que por la Constitución. Su definitiva conclusión, hoy ya fuera de los tiempos estipulados por la norma fundamental, debiera proveer un federalismo fortalecido. Los actores sociales poseen –a no dudarlo– la manda política y las pautas mínimas sobre las que habrán de edificarlo.

Aunque las dudas crezcan cada día en nosotros, junto con las penas.

10.4.- La gestión económico-financiera del Estado: Presupuesto de gastos y recursos; cuenta de inversión: experiencia de éste control político.

Habiendo ya analizado el origen y las características de los recursos que conforman el Tesoro nacional, cabe finalizar este capítulo enunciando ciertas características de la gestión económica y financiera del Estado, a partir de su utilización.

Una herramienta esencial que provee el sistema constitucional para meritar la marcha del programa general de gobierno y su plan de inversiones públicas, es el contexto que rodea y sitúa al presupuesto nacional.

> El presupuesto puede ser definido entonces, como el cálculo anual previo y exacto de los recursos para formar el Tesoro de la Nación y de los gastos que ella tenga.

No se trata de una ley de tipo fiscal, ya que no incluye impuestos.

En los hechos, ella es elaborada por el Poder Ejecutivo, desde la subsecretaría de presupuesto, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con el debido respeto a la Ley de Contabilidad.

Al Congreso le toca estudiarla y aprobarla o desecharla, por lo que su rol es aquí meramente refrendatario. Aún así, el cuerpo legislativo nacional podría diagramar y elaborar la ley de presupuesto desechando la propuesta del Poder Ejecutivo que en definitiva es –desde este punto de vista– sólo un "plan de inversiones públicas", pues esa es la atribución que le confiere la propia Constitución Nacional (art. 75 inc. 8° C.N.).

Agregamos a lo antes dicho que la reforma constitucional de 1994 hace ajustar el presupuesto a tres aristas insoslayables, que son:

1. El programa general de gobierno.
2. El plan de inversiones públicas.
3. La necesidad de que el gasto público que realice anualmente el gobierno nacional se reparta equitativa y solidariamente entre todas las provincias.

En ese contexto, es al Jefe de Gabinete a quien le toca recaudar las rentas de la Nación, decretando su inversión con arreglo a la mencionada ley de presupuesto (art. 100

inc. 7° C.N.). Es por otra parte al Banco Central a quien le toca en los hechos la ejecución del presupuesto en el caso de la emisión de empréstitos, y a la Dirección General Impositiva, para el supuesto de los impuestos, todo ello bajo el control de la Auditoría General de la Nación.

Debemos recordar por último, que al haber situado la reforma de 1994 a los partidos políticos en el rango de la Constitución, instituyéndolos como instituciones fundamentales del sistema democrático, existe ahora una obligación, por parte del Estado (de corte constitucional) en el sentido de contribuir al sostenimiento económico de sus actividades. Ello influirá, por lo tanto, en el monto del gasto público estatal a ser programado anualmente.

Lo dicho nos lleva a resaltar que la reforma constitucional de 1994 ha llevado al presupuesto nacional de un "mero gasto de cálculos y recursos" a un instrumento de política activa del gobierno, quien mediante el gasto público, debe mejorar las condiciones globales del sistema federal y la situación relativa de sus habitantes.

10.5.- Preguntas, notas y concordancias.

Las preguntas que se formulan a continuación, son para motivar el espíritu crítico e investigativo del lector, quien –con la debida guía docente– develará las respuestas a las mismas. Ellas –por supuesto– no serán unívocas; y en tal circunstancia radica la riqueza conceptual de este apartado, cuyo fin es el de generar un marco de debate abierto y democrático en el ámbito del derecho constitucional.

1. **¿Considera Ud. que la educación pública es un gasto público, o una inversión a cargo del Estado?**
2. **¿Considera Ud. actualizada la lista de recursos el Estado Federal enunciada por el art. 4° de la C.N.? En caso negativo ¿Cuáles añadiría a la nómina?**

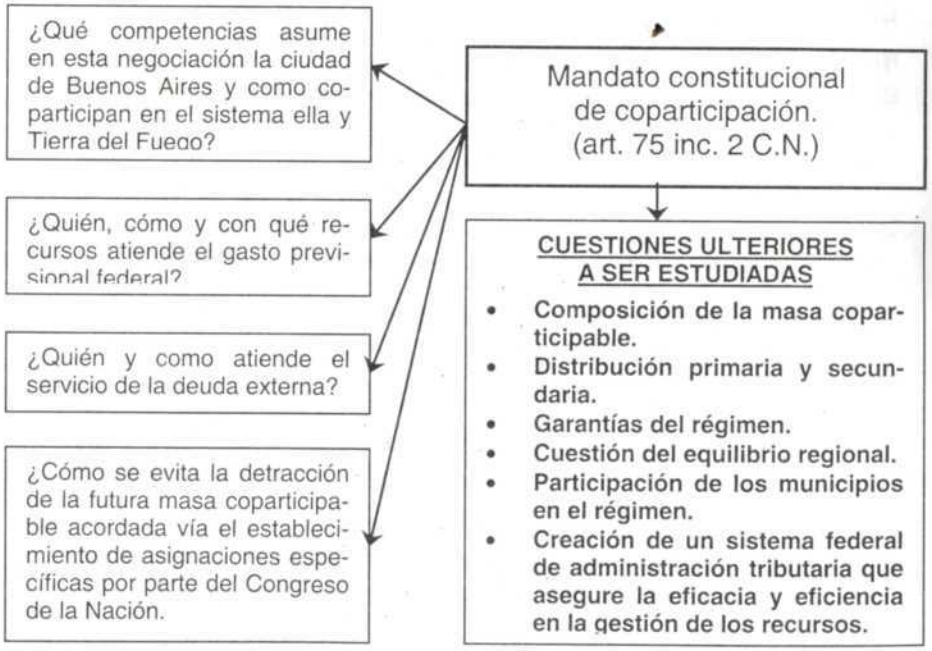
3. **¿Incluiría Ud. al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, en forma expresa en la Constitución Nacional? Fundamente su respuesta.**
4. **¿Qué opina Ud. del modo en que la reforma constitucional de 1994 legisló la coparticipación tributaria en el texto fundamental?.**
5. **¿Concuerda Ud. con la afirmación de que el presupuesto nacional es a partir de la reforma constitucional de 1994, un instrumento de política activa del gobierno? Fundamente su respuesta.**

Anotaremos a continuación, cierta bibliografía específica que consideramos de importancia a fin de profundizar en los contenidos del capítulo.

1. DALLA VÍA, Alberto: La situación de las provincias, descentralización fiscal y coparticipación federal. Edit. Instituto Nacional de la Administración Pública, Buenos Aires, 1998.
2. DUHALDE, Jorge: El mito de la legalidad tributaria. Edit. Lex, Buenos Aires, 1993.
3. GARCÍA BELSUNCE, Horacio: Garantías constitucionales. Edit. Depalma, Buenos Aires, 1984.
4. JIMÉNEZ, Eduardo (de autores varios: Economía, Constitución y Derechos Sociales): Constitución económica y coparticipación tributaria. Edit. Ediar, Buenos Aires, 1997.
5. PEREZ HUALDE, Alejandro: Coparticipación federal de impuestos en la Constitución Nacional. Edit. Depalma, Buenos Aires, 1999.
6. RAMELLA, Pablo: Derecho Constitucional: Edit. Depalma, Buenos Aires, 1985 (Capítulos XXVII a XXIX).
7. SPISSO, Rodolfo: Derecho Constitucional Tributario. Edit. Depalma, Buenos Aires, 1997

8. VANOSSI, Julio R.: Situación actual del federsalismo Edt. Depalma, Buenos aire, 1994.

Respecto de las concordancias correspondientes a éste capítulo, hemos decidido incorporar un cuadro, que intenta destacar cuales son –en nuestro sentir– los principales escollos que la realidad cotidiana presenta al momento de intentar elaborar un marco de coparticipación impositiva que pueda en los hecho afianzar nuestro alicaído esquema federal. Las respuestas a estos interrogantes podrán ser discutidas entre los integrantes de la cursada, sobre la base de la guía de los profesores de la misma.



ANEXO A LA PRIMERA PARTE

(Algunos aportes adicionales para aplicar a la enseñanza del "sistema constitucional")

"La metodología y las técnicas educan el pensamiento, pero no lo sustituyen"

FELIPE PARDIÑAS

En el presente anexo, pretendemos efectuar dos aportes para el docente que utilice nuestra obra como libro de texto para enseñanza de la asignatura: en primer lugar, le ofrecemos una serie de preguntas indicativas referidas a cada uno de los capítulos tratados con anterioridad, a fin de ser trasladadas a los alumnos por parte del profesor, a modo de evaluación.

Ellas podrán –por supuesto– ser ampliadas o modificadas, aunque sugerimos que sean utilizadas como "piso" ya que creemos, se corresponden con las mínimas cuestiones que deben saber desarrollarse a partir el estudio de cada capítulo de esta obra.

En segundo lugar, proponemos al Sr. docente un excelente esquema, que hemos tomado del profesor inglés Derek Rowntree para que el propio alumno pueda evaluar el diseño del curso, y las calidades del profesor. Entendemos que esta variable estimula al mejor cumplimiento de sus objetivos, por parte del docente, y al mejoramiento de la calidad académica de la enseñanza.