

pló de aquellas personas, grupos o categorías de contribuyentes que, como consecuencia de la intervención que les cabe en la formalización de actos, contratos u operaciones gravadas, la autoridad competente les impone la obligación de actuar como agente de retención o de percepción. En ese carácter su responsabilidad es la de obrar en nombre del Fisco para efectuar tal retención o percepción, según corresponda, y depositar esas sumas a favor de éste en el tiempo y forma que determinan las normas que regulan su actuación. Si estos responsables se ajustan a lo dispuesto por las mismas quedan liberados de la responsabilidad impuesta y de todo sacrificio financiero, pero si ignora, viola o no cumple con esas obligaciones surge su responsabilidad patrimonial solidaria, cuyas implicancias pueden variar según la naturaleza de la infracción.

Merece destacarse que se viene advirtiendo una acción positiva en las administraciones fiscales tendientes a facilitar sustancialmente el cumplimiento de sus responsabilidades por parte de quienes deben desempeñarse como verdaderos auxiliares del Fisco. Por ejemplo se ha generalizado el pago por declaración jurada de las retenciones o percepciones, y que a su pedido en grandes empresas el Estado habilite máquinas timbradoras para reponer sus instrumentos en su propio domicilio. Pero además es recomendable acompañar estas facilidades con medidas para que quienes se ven obligados a intervenir en la percepción de los recursos tributarios del Estado no deban soportar un costo burocrático propio que resulte exagerado, y promover una campaña tendiente a incrementar la vocación voluntaria de pago de los contribuyentes directos. Certeza, economía y comodidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales junto con una justa y equitativa distribución de las cargas públicas conforman sólidos pedestales de una sana política tributaria.

Unidad 8
Libro: El Estado y su Poder de Imposición
Autor: Leopoldo Rocche A.

Capítulo XVI

COORDINACIÓN TRIBUTARIA INTERJURISDICCIONAL

1. Coordinación tributaria nacional, regional e internacional. El caso del Mercosur. 2. Sistemas dentro de un mismo Estado: Sistema de concurrencia o separación de fuentes; de cuotas adicionales; de asignaciones; de participación o coparticipación. 3. El caso argentino. Relación Nación - Provincias. Ventajas y desventajas del sistema de coparticipación. Antecedentes en nuestro país. Consideraciones sobre la Ley Convención N° 20.221. Obligaciones de las partes. Adhesión de las provincias. Duración de los sistemas. Hacia un nuevo sistema de coparticipación impositiva. 4. La Coordinación a nivel interprovincial. El Convenio Multilateral en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ámbito de aplicación. Base imponible Interjurisdiccional. Facultades y limitaciones de los Fiscos adheridos. Síntesis conceptual. 5. Relación Provincia - Municipios.

1. Coordinación tributaria nacional, regional e internacional

Cuando se ejercita el poder fiscal estatal se pueden presentar situaciones en las que dos o más jurisdicciones haciendo uso de tales atribuciones pueden incidir en forma simultánea sobre hechos económicos que se generan en actividades, operaciones o vinculaciones interjurisdiccionales y someterlas a imposición. Esto hace necesario y conveniente que los Fiscos afectados procuren concretar una coordinación tributaria superadora de los problemas que plantea la doble o múltiple imposición.

Se advierte que dicha coordinación no es fácil de alcanzar y requiere negociaciones y una actitud positiva porque los intereses en juego de las partes hace que generalmente se muestren reacias a ceder porciones de los ingresos tributarios en discusión, ya que desde su particular punto de vista consideran les pertenecen. No obstante eso finalmente prima el espíritu tendiente a compatibilizar intereses porque los tributos que aplican individualmente cuando son considerados en conjunto pueden generar una carga impositiva inconveniente y negativa sobre las actividades económicas que gravan, desalentándolas o tornándolas anti económicas, que es precisamente lo que dicha armonización quiere evitar. En forma concomitante con este problema de la incidencia fiscal sustancial, constituye una aspiración que además de una más equitativa repartición de la carga impositiva se incluyan dentro de este convenio los aspectos instrumentales exigidos por cada jurisdicción, a fin de lograr coherencia y factibilidad entre lo que determine la normativa fiscal y su aplicación práctica. Esto apunta a que en lo posible se eviten los aspectos excesivamente burocráticos y formales que atentan contra la necesaria agilidad y operatividad del sistema, sin que esto implique en manera alguna renunciar a medidas que se consideren necesarias para combatir la evasión fiscal. Cabe establecer como premisa que en la consideración de los problemas de coordinación impositiva inter jurisdiccional los que son propios de la coyuntura deben ser analizados de manera de considerarlos enfocados dentro de un escenario de más largo plazo a fin de que aquello que es solo parte del todo no impida atisbar y regular los factores que más adelante podrían ser condicionantes del futuro. Entonces es aconsejable que su solución se lleve a cabo con visión prospectiva previsor y realista para que la organización deje de lado medidas que por ser pensadas mirando solo el corto plazo a poco andar se transformen en esquemas y procedimientos obsoletos.

El espectro de situaciones de carácter conflictivo para prevenir y evitar la doble o múltiple imposición puede darse dentro de un Estado o alcanzar también las derivadas de relaciones internacionales a nivel regional o mundial. En el caso de nuestro país, como consecuencia de su estructura institucional federal se plantea la necesidad de que exista correlación de objetivos y fines entre Nación, provincias y municipios y que el ejercicio de las facultades impositivas que a cada uno le reconocen la Constitución y las leyes, requiere la formulación y puesta en práctica de una política económica fiscal nacional que sea armónica y coherente con la de los otros niveles de gobierno. Cuando hablamos del carácter regional o mundial de la problemática nos estamos refiriendo a que existe un ámbito

más amplio supra nacional donde también se dan estos problemas, como es el caso de la Comunidad Europea, el Mercosur u otros regímenes dentro de los cuales se deben considerar en forma especial los problemas inter jurisdiccionales. Los que surgen entre los países de estas áreas regionales y también a nivel mundial reclaman un particular esfuerzo para alcanzar un entendimiento amplio en múltiples aspectos, entre los cuales se encuentra la tributación. Este tema será desarrollado con más detenimiento al abordar en los Capítulos XIX y XX la cuestión de la fiscalidad dentro del proceso de globalización mundial de la economía. No obstante, como un adelanto de ese análisis ahora nos ocuparemos en particular del Mercosur, dejando sentado que a éste le alcanzan las consideraciones del enfoque general de la problemática realizado al tratar el citado proceso económico.

El caso del Mercado Común Suramericano (Mercosur)

La perspectiva cierta de que se continúe consolidando y acrecentando un mercado económico regional ampliado en el cono sur de Latinoamérica reclama de los sectores públicos interesados y de las fuerzas económicas involucradas un aporte serio y responsable realizado con una visión de futuro cuando se procura la solución de los complejos problemas que presenta una iniciativa de esta envergadura. Se deben contemplar razonablemente los legítimos intereses de las partes, y sobre esa base buscar armonía en los mecanismos prácticos y técnicos legales a implementar con tal propósito. En ese sentido se advierte que entre los problemas a resolver en materia tributaria regional para mejorar el funcionamiento de este mercado económico común, en primer término aparecen los impuestos de frontera, representados por los derechos aduaneros y los gravámenes y contribuciones que inciden directamente en el intercambio comercial entre los países del área. La complejidad del manejo de esta importante cuestión requiere la participación de grupos técnicos estatales con especialización en el tema, siendo aconsejable además que sean permeables a escuchar las sugerencias de los sectores económicos afectados, contemplando la posibilidad de que éstos hagan llegar sus puntos de vistas. Es razonable admitir esa participación sin perjuicio de que no siempre se realicen tales aportes con estricta objetividad, descontándose por supuesto que en algunos casos se encontrarán impregnados de subjetividad por responder a puntos de vista interesados. Pero pese a esa realidad estos aportes pueden ser útiles para mejorar las decisiones que se adopten por permitir conocer ciertas repercusiones que de otra manera probablemente pasarían desapercibidas. De igual manera la reducción

o eliminación de gravámenes que se tiene en la mira es prudente hacerla en forma no traumática para regular con mayores posibilidades sus consecuencias, encarando los problemas de la operatoria importación - exportación en forma participada. El punto de vista de la política fiscal, y dentro de ella la tributaria, debe ir acompañada de normativas jurídicas claras y precisas y de procedimientos administrativos ágiles para asegurar certeza en su aplicación, por lo que también se estima que para mejorar proveer, también en este aspecto se escuchan las opiniones y sugerencias de los mencionados sectores económicos.

Con respecto a estas iniciativas de coordinación regional se ha dicho que en el caso del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA), sobre cuya aplicación generalizada se discute en la actualidad, la iniciativa no tendría el propósito de arribar a una integración regional plena sino que su objetivo fundamental sería básicamente la liberalización del intercambio económico. En cambio el Mercosur es más ambicioso y aspira a lograr una verdadera integración, apuntando alcanzar algo semejante a lo que ha sido logrado por la Unión Europea a lo largo de un paciente trabajo de años. Dentro de un foque de esas características no es suficiente lograr una coherencia y armonización en materia tributaria Inter jurisdiccional sino que en principio presupondría también tender al control en cierta medida consensuada de algunas variables macroeconómicas básicas a nivel de cada país, tales como balance de pagos, presupuesto y moneda, y poner en evidencia en los hechos sincera voluntad política destinada a conseguir la deseada convergencia regional. En ese sentido merece compartirse la intencionalidad de que la política impositiva y fiscal debería ser concebida como una herramienta tendiente a facilitar que esta integración logre una estructura económica moderna que incorpore la innovación que brindan las tecnologías de punta y el desarrollo de nuevos sectores productivos, a fin de que éstos aprovechen mejor las ventajas comparativas regionales y de esa manera competir mejor en el mercado económico global. Y tener en cuenta que el desarrollo del comercio intrazonal debería contemplar que el grado de competitividad deseado debería tender a la equiparación de la productividad marginal física de los factores, y en caso de contar con tecnologías diferentes para obtener una retribución final semejante de las actividades, contemplar la posibilidad de hallar una fórmula que para lograr esa meta no deba afectarse la equidad en la distribución del ingreso real. Dentro de esta óptica las leyes del derecho social y sus cargas deberían entenderse como una necesidad que debe ser regulada de manera de compatibilizar los aspectos de beneficio económico pero sin sacrificar la equidad social.

A esta altura del análisis resulta conveniente hacer una referencia a un hecho significativo ocurrido recientemente que permite formarse una idea de la importancia y conveniencia que tiene alcanzar en las relaciones internacionales coherencia y entendimiento en materia tributaria. Basta para ello hacer alusión a un artículo periodístico cuya autoría corresponde al titular de la Comisión de Representantes Permanentes del Mercosur, Eduardo Duhalde ⁽¹⁰⁷⁾, quién informó sobre la suscripción de la normativa "Acuerdo de Preferencias entre el Mercosur y la República de la India". Destacó allí que en el mismo se contemplarían entre 600 y 1.200 productos que las partes desgravarían otorgando preferencias arancelarias, con la clara intención de conformar entre sí un área de libre comercio. Adelantó además que con esta importante medida de hecho la India y el Mercosur se otorgan recíprocamente el "trato nacional", que significa que en materia de tasas, derechos o impuestos internos, los productos originarios del territorio de cualquiera de las partes recibirán en los otros países el mismo tratamiento que se aplica al producto nacional. En cuanto a la dimensión del nuevo mercado así acordado recuerda que la India tiene 1.065 millones de habitantes frente a los 868 millones que corresponden a todo el continente americano, y que sus importaciones anuales superan los 50.000 millones de dólares. Poco después el mismo funcionario le aseguró personalmente al rey de España, Juan Carlos I, que el Mercosur y la Comunidad Andina de Naciones (CAN) firmarían un acuerdo comercial, con lo cual ambas regiones sudamericanas pondrían en marcha un tratado de libre comercio, que también incluiría a Chile, y que esto significaba el paso inicial de una unidad sudamericana sólida.

2. Sistemas dentro de un mismo Estado

Hemos dicho que en un sistema federal de gobierno en el ejercicio del poder de imposición coexisten diferentes niveles de gobierno con facultades impositivas propias, lo que plantea la posibilidad cierta de problemas de doble imposición vertical u horizontal. Los Estados progresistas con esta estructura institucional no permanecieron indiferentes a tales cuestiones y de inmediato buscaron alcanzar una suerte de coordinación financiera entre las partes tendiente a que existiera armonía de objetivos y

finés. Seguidamente se mencionan varios mecanismos técnico fiscales concebidos para lograr esta coordinación financiera

✓ **Sistema de concurrencia o separación de fuentes**

Cuando el sistema es de concurrencia de fuentes los distintos niveles de gobierno tienen competencia para gravarlas y como consecuencia de ello aparecen en toda su amplitud los problemas de la doble o múltiple imposición interna, situaciones que reclaman la adopción de medidas tendientes a prevenir y evitar tales fenómenos

En el sistema de separación de fuentes en cambio éstas se distribuyen y limitan determinados conceptos tributarios o materias imponibles sobre las que cada nivel de gobierno tiene acceso con carácter de pertenencia exclusiva, y por lo tanto no las comparte con los otros niveles.

✓ **Sistema de cuotas adicionales**

Este mecanismo se presenta como una variante del método anterior y en este caso el nivel de aplicación tributaria le es atribuido a la nación, quien legisla y recauda un determinado concepto tributario, pero el gobierno local está facultado para fijar cuotas o alícuotas complementarias sobre la misma materia fiscal cuyo producido le pertenece, pero con vigencia y aplicación solo dentro del ámbito de su propia jurisdicción.

✓ **Sistema de asignaciones**

Aquí el poder tributario le pertenece a la nación y ella, por propia determinación, asigna a cada jurisdicción local las sumas que dentro de su programa de gobierno estima procedente, afectando para ello sus recursos propios. Estas asignaciones pueden ser **globales de libre disposición** o bien **condicionadas**. En el primer caso el gobierno local puede disponer de ese dinero según su criterio y darle el destino que él decida, en cambio si las asignaciones son condicionadas la inversión de tales recursos debe hacerse de conformidad a las pautas establecidas por la jurisdicción que presta la asistencia financiera. Como se advierte tanto en una como en la otra situación existe fuerte dependencia del poder central, quien es el que suministra parte de sus recursos tributarios obtenidos en su condición de ser el único nivel que los aplica y recauda, pero con mayor o menor rigidez le marca a las jurisdicciones locales las políticas a seguir en su gestión.

✓ **Sistema de participación o coparticipación**

Es el que ha sido adoptado por nuestro país mediante Leyes-Convencios para armonizar el ejercicio del poder fiscal entre el Estado Federal y

los Estados provinciales y de esa manera compatibilizar la existencia de gravámenes locales con los ordenamientos impositivos nacionales existentes o que se crearen en el futuro. Por estos acuerdos legales la Nación en forma consensuada con las provincias por ley establece el contenido del Convenio destinado a regular el ejercicio del poder de imponer por ambas partes, y los Estados locales, también por ley, ratifican su aceptación y obligación de respetar su contenido. Dentro de este instrumento se especifican los gravámenes y las materias factibles de ser gravadas por la Nación, a las que le alcanza su obligación de dar participación a las provincias en su producido. Estas últimas a su vez se obligan a no aplicar gravámenes análogos a aquellos, salvo las excepciones contempladas expresamente en la Ley Convenio. En este último supuesto, aún cuando se diera tal analogía, la Corte Suprema de Justicia estableció que por ese solo hecho no resultaba procedente la tacha de inconstitucional de tales gravámenes.

Si bien es cierto que existen otros métodos además de los mencionados éstos en general constituyen variantes o combinaciones de los mismos, pero por razones de espacio no los trataremos

3. El caso argentino. Relación Nación - Provincias

Ventajas y desventajas del sistema de coparticipación

Hasta el momento en que se implantó el sistema de Coparticipación Federal de Impuestos existían regímenes que eran aplicados a materia imponible determinada y cada uno de ellos tenía sus características propias. No obstante se advierte que los mismos en ningún caso distribuían bases imponibles sino el producido de lo que la Nación obtenía como ente único de aplicación y recaudación. Esta distribución se hacía de dos formas: una, la de participación estricta en virtud de la cual el producido de cada concepto tributario se distribuía de acuerdo a índices determinados; y la otra, de unión tributaria, donde la distribución de la masa de recursos tributarios se efectuaba en forma conjunta siguiendo criterios o pautas que comprendían prorrateadores de elaboración simple o compleja, según los casos.

Aspectos beneficiosos que se le atribuyen:

* no hay superposición de un mismo gravamen con tributo análogo aplicado en los diversos niveles de gobierno y si una misma materia imponible fuera gravada localmente mediante tributo análogo a al-

- gundo de los incluidos en el sistema, éste debe prever o contemplar tal excepción;
- * actúa una sola Administración Tributaria, la correspondiente al Estado Federal;
 - * la política fiscal es unitaria y ello facilita la coherencia para el logro de determinados objetivos fijados a nivel nacional;
 - * permite la aplicación de gravámenes sobre determinados conceptos tributarios que a nivel local serían de compleja determinación y percepción (p.e. el Impuesto a la Renta).

Principales desventajas:

- * el poder fiscal de los Estados locales se ve condicionado por las restricciones que le impone el sistema;
- * no pueden establecer una política impositiva según sus propias valoraciones y objetivos;
- * les resulta inelástico porque les impide explotar libremente las fuentes tributarias de su jurisdicción de acuerdo con sus necesidades.

Antecedentes en nuestro país

Continuando con el análisis de la evolución de esta cuestión en nuestro país se advierte que en la situación anterior al régimen de Coparticipación Federal de Impuestos los ingresos aduaneros representaban aproximadamente las cuatro quintas partes de los recursos ordinarios del gobierno nacional, y las provincias se financiaban principalmente con tributos locales, en particular las denominadas contribuciones directas. La distribución de facultades que se estableció por la Constitución Nacional respondió al objetivo prioritario de posibilitar que la Nación, ese ente nuevo que surgió como consecuencia de la voluntad de organizarse de las provincias preexistentes, contara con medios financieros indispensables que aseguraran su desenvolvimiento. Pero esta decisión se adoptó en la inteligencia de que, en ningún caso eso debía interpretarse como sumisión de ellas al poder central ni en lo económico ni en lo político, porque actuar de esa manera sería contrario al régimen federal de gobierno que se imponía como organización nacional. En cambio se daba por entendido que a través de la Constitución Nacional se sentaban las bases para que la coexistencia pacífica de las partes integrantes de la nación aseguraran armonía en el ejercicio del poder público para que condujera a la efectiva y ansiada unidad del pueblo.

La excesiva dependencia del Tesoro Nacional de las recaudaciones aduaneras para nutrir sus arcas se vio agravada por la crisis del año 1930

y eso llevó al Poder Central a buscar nuevos recursos tributarios, creando primero el Impuesto a las Transacciones (1931) y luego el Impuesto a los Réditos (1932), con carácter transitorio. A fines de 1934 el Congreso Nacional aprueba un reordenamiento de los regímenes impositivos para superar, entre otras cosas, los problemas derivados del ejercicio de las facultades concurrentes que tenían en la materia la Nación y las provincias, tratando que fueran más racionales, y al mismo tiempo mejorar el aprovechamiento de la base tributaria de algunos gravámenes. Para ello en el primer período se recurre al sistema de participación estricta que se aplica a partir de 1935 y se extiende hasta 1946. En ese lapso se produce la unificación de los Impuestos Internos (Ley Nº 12.139), se transforma el Impuesto a las Transacciones en Impuesto a las Ventas (Ley Nº 12.143) y se prorroga el Impuesto a los Réditos, estableciéndose además que se diera coparticipación a las provincias sobre los recursos tributarios recaudados pero con la condición de que éstas no aplicaran en sus respectivas jurisdicciones gravámenes similares.

En 1935 el porcentaje de coparticipación inicialmente fue del 30,6% pero en 1946 pasó a ser del 19,6%, lo que provocó una movilización de los gobiernos de provincias para revertir dicha situación. Finalmente sus demandas encontraron eco favorable y esas gestiones culminaron con el dictado de la Ley Nº 12.956, la que permitió introducir avances significativos en la sistematización del régimen, rigiendo desde 1947 hasta 1958.

En este período la participación de las provincias siguió un proceso creciente, pasando del 24% en 1947 al 39% en 1958, con la novedad que interin se creó el Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes (1951), que fue coparticipable, y se introdujeron modificaciones a la primitiva Ley Nº 12.139 de unificación de Impuestos Internos, la que fue reemplazada por la Ley Nº 14.390. Esto condujo a que coexistieran de tres regímenes de coparticipación, cada uno con su propio ámbito y forma de distribución: a) el de la Ley Nº 12.956 que comprendía Réditos, Ventas, Beneficios Extraordinarios y otros, que representaba aproximadamente el 75% de la recaudación total de impuestos coparticipados; b) el de la Ley Nº 14.060 referido al Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes y c) la Ley Nº 14.390 de Impuestos Internos.

El tercer período se inicia en 1958 cuando se aprueba una reforma al más importante de estos tres regímenes de coparticipación, el de la Ley Nº 12.956, que es reemplazado por el creado por la Ley Nº 14.788 a través del cual se establece una forma de crecimiento gradual de la participación primaria para las provincias (incluida la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires), el que sucesivamente pasó del 39% en 1958 hasta

llegar al 46% en 1966 (provincias 40% + 6% M.C. de Bs. As.) Cabe aclarar que la distribución primaria es la que se hace entre las Nación por un lado y el conjunto de las restantes partes por el otro, mientras que la distribución secundaria es la que se realiza entre todos los que integran este segundo grupo.

El cuarto período arranca en el año 1967 y se extiende hasta 1972 y significó un retroceso porque para sanear un difícil momento por el que atravesaba el Tesoro Nacional se rebajó la participación de las provincias y de la Municipalidad de la Ciudad de Bs. As. pasando a ser del 35,46% y 2,66% respectivamente. Esto se vio agravado por la acentuación de un proceso inflacionario que aparecía como incontenible, con la correlativa repercusión del fenómeno en la política salarial del sector público. La fuerte dependencia de las finanzas locales de los aportes del Tesoro Nacional dio lugar a vehementes reclamos por parte de las provincias atento a la gravedad de los problemas que debían enfrentar y la insuficiencia de los paliativos a los que se recurrió. Estas exigencias pusieron de relieve la necesidad de hacer nuevos estudios tendientes a modificar los regímenes vigentes, lo que finalmente en 1973 condujo al dictado de la Ley Nº 20.221.

El nuevo sistema que se implantó unificó los regímenes de las leyes 14.788; 14.060 y 14.390 y fue sancionado para regir hasta 1983, pero luego, con ajustes parciales, sufrió sucesivas prórrogas. Por esta Ley Convénio se estableció que la distribución primaria entre Nación y provincias se practicara en forma automática y ascendiera al 48,5% para cada parte más un 3% adicional destinado al fondo especial denominado Fondo de Desarrollo Regional, que fue manejado por la Nación. La misma de su parte dio coparticipación a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego. En este nuevo período la Ley Convénio aseguró expresamente que además de los gravámenes que enumeraba, también integrarían el sistema los que en el futuro estableciera la Nación como impuestos indirectos que gravaran consumos o actos, o conforme a la facultad otorgada por el artículo 67 inciso 2º de la Constitución Nacional, y previó algunas exclusiones de la cláusula sobre analogía. De esa manera se amplió la masa de los gravámenes incluidos y con un sentido de solidaridad, a través de la distribución secundaria se benefició significativamente a jurisdicciones con menor desarrollo relativo. Merece destacarse que en 1980 la Nación en forma unilateral introdujo una modificación sustancial al sistema de la Ley Nº 20.221 por medio de la Ley Nº 22.293 dictada en esa fecha y distorsionó todo el mecanismo de coparticipación vigente. Por tal reforma estableció que el sistema de

seguridad social nacional se nutriera de los fondos provenientes de los tributos regulados por aquella antes de efectuarse la distribución primaria, lo que en la práctica significó una verdadera pre coparticipación modificatoria del sistema vigente, lo que ocasionó el consiguiente deterioro de las finanzas de algunas provincias. Este hecho luego adquirió ribetes graves porque trascendió que se incurrió en un desvío de esos fondos a Rentas Generales de la Nación y no al destino específico establecido por dicha ley, lo que requirió medidas que debieron adoptarse para regularizar el aspecto legal derivado del cambio de afectación de fondos. Antes de la sanción de esta reforma la parte de coparticipación de las provincias en el lapso 1973-1979 había crecido al 53,5%, pero en 1981, que fue el primer ejercicio completo de aplicación de la citada Ley Nº 22.293 y su complementaria Nº 22.453, está participación descendió al 40,4%

Los diferentes porcentajes a los que se ha hecho referencia al solo efecto de ilustrar sobre la evolución de la incidencia relativa de las sucesivas reformas introducidas al sistema de Coparticipación Federal de Impuestos fueron tomados de estudios efectuados por especialistas en la materia para el Consejo Federal de Inversiones a los que se tuvo acceso.

Consideraciones sobre la Ley Convénio Nº 20.221

Eheberg⁽¹⁰⁸⁾ sostiene que la doble imposición existe cuando la reiteración del tributo se produce con la intervención de dos Estados que **gravano y el mismo objeto tributario**, pero debemos advertir que la figura estudiada no solo tiene personería en el derecho tributario internacional ya que entre nosotros la doctrina tiene dicho que la doble imposición se configura cuando el mismo Fisco o dos distintos, gravan dos veces a un mismo contribuyente sobre la misma materia imponible, sin interesar si esto se produce dentro de un mismo Estado o entre Estados diferentes. Señalamos que el caso de la doble imposición entre dos Fiscos de un mismo Estado, la solución puede obtenerse dentro del ordenamiento jurídico al que ambos de encuentran sujetos, mientras que cuando la situación se presenta entre dos Estados nacionales eso requiere la celebración de un tratado internacional.

La Corte Suprema de Justicia tiene dicho a través de reiterada jurisprudencia que la doble imposición, con ser una anomalía económica, por ese

(108) Eheberg, Carlos I. Von - "Hacienda Pública" - Barcelona, página 205, citado por Ricardo La Rosa.

hecho no es inconstitucional, sin perjuicio que lo sea en el caso de confiscatoriedad, la que se considera configurada si ocurren los recaudos señalados por la misma Corte al respecto.

La Rosa⁽¹⁰⁹⁾ sostiene que "el objetivo de estas leyes convenio es evitar la doble imposición. Sin embargo el cumplimiento de esta finalidad podría llevar a una errónea interpretación del problema si nos atuviéramos estrictamente a sus términos literales, porque hay hipótesis en que aún sin existir doble imposición, entendemos que el impedimento subsistiría para crear ciertos tributos en las provincias. Así, verbigracia, a éstas les está vedado gravar los rubros exceptuados de imposición por las leyes coparticipadas, e incluso incursionar sobre los montos no imponibles. La razón que invocamos nos parece convincente en cuanto dichas exenciones responden al trazado de una determinada política tributaria y gravar por ley local, materia exenta según normas nacionales dictadas al amparo de la ley convenio, importaría desvirtuar el alcance de la adhesión, que lo es a su texto, pero también a la política implícita en él." Y afirmando imposición cuando el tributo local recae sobre el campo de las exenciones establecidas en las leyes nacionales coparticipadas aquél debe derogarse porque está en pugna con la política que informa cada una de ellas. La ex Comisión de Contralor e Índices sostuvo que lo contrario sería una consecuencia no prevista por la ley e incluso contraria a sus fines, conduciendo a la absurda consecuencia de que las provincias (y los municipios, agregamos) puedan incluir en la estructura de sus regímenes fiscales gravámenes tomando como base imponible rubros desgravados ("Estancia La Pelada y otros c/ Provincia de Santa Fe).

Obligaciones de las partes

Se encuentra pendiente el dictado de una nueva ley convenio según lo estableció la reforma a la Constitución Nacional de 1994, y según sus previsiones ella deberá establecer las obligaciones de las partes contrariantes y que la distribución entre Nación y provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectúe en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto. Por otra parte deberá ser equitativa, solidaria y dar prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. En lo que respecta a las obligaciones emergente del sistema que caduca podemos decir

(109) La Rosa, Ricardo - "Coparticipación Federal de Impuestos: ordenamiento vigente" - en Derecho Fiscal Año XXII (340) páginas 314 y siguiente.

que el compromiso a cargo de la Nación fue la de mantener la distribución de todos los gravámenes incluidos en él, con excepción de los tributos propios o exclusivos de ella. También debe ser considerada la cláusula de reserva provincial en favor de las facultades tributarias originarias, esto es la nominación de los gravámenes locales incluidos expresamente en la Ley Convenio que se consideren dentro de ellas. En cuanto a la coparticipación de cualquier gravamen futuro que implantare la Nación se estima que el criterio fue como un reconocimiento a los poderes originarios de las provincias.

En cuanto a las provincias éstas por su parte y los municipios y comunas que funcionan en ellas tienen vedado establecer cualquier tributo análogo a los coparticipados, compromiso que comprende a las materias imponibles y a las materias primas utilizadas en la elaboración de productos alcanzados por los impuestos coparticipados, con las excepciones expresamente menciona en las normas referidas a la reserva provincial antes aludida. La síntesis de las obligaciones que la Ley Convenio prevé para las provincias es la siguiente:

- 1º) aceptar por ley provincial expresa, en determinados términos y plazos, la Ley Convenio propuesta por la Nación;
- 2º) disponer la derogación de leyes provinciales y toda norma municipal que se oponga a aquella;
- 3º) no dictar leyes locales que generen doble imposición y/o gravámenes diferenciales, y
- 4º) establecer un sistema de coparticipación propio con las municipalidades y comunas de su jurisdicción.

Con respecto a los gravámenes diferenciales que se mencionan en el inciso 3º refiere a las materias alcanzadas por impuestos internos, en cuyo caso la Ley Convenio exige a los gobiernos locales que dentro de los tributos excluidos de la prohibición de la analogía no podrán, sin embargo, gravar con una imposición proporcionalmente mayor que la aplicada a actividades, bienes, y elementos análogos y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos, cualquiera sea su denominación, es decir, llámese impuesto, tasa, derecho, etc.. Sin embargo el expendio por menor de vino, sidras, etc. podrá ser objeto de un tratamiento impositivo diferencial, con lo que está dando sentido que se debe entender como proporcionalmente mayor.⁽¹¹⁰⁾

(110) La Rosa, Ricardo - oportunamente citado, página 316.

Adhesión de las provincias

La adhesión por parte de las provincias a las distintas leyes de coparticipación de impuestos se efectuó en forma expresa mediante una ley local habitualmente dictada dentro del plazo establecido, sin limitaciones ni reservas, debiendo comunicar a la Nación esta decisión a los efectos del caso. Desde el punto de vista jurídico estas leyes locales han sido identificadas como de adhesión porque, como se ha dicho, en el derecho existe un género de convenciones en las que una de las partes determina las condiciones del contrato y a la otra solo le cabe rechazarlas o aceptarlas. Podemos decir que en la práctica los proyectos de leyes convenio han sido elaboradas por la Nación, a veces con alguna colaboración de las provincias y ofrecidas a la adhesión de éstas, pero es honesto reconocer también que ante sus reclamos y sugerencias ellas lograron obtener muchas respuestas favorables que corrigieron errores o injusticias del sistema. Se advierte no obstante que esta adhesión ofrecía muy poco margen en el sentido de la decisión porque si ésta no se produjera eso les ocasionaría un sacrificio financiero irreparable. Y eso como consecuencia de la imposibilidad de hallar una contrapartida compensatoria de tal pérdida, porque de intentar obtener esa masa de recursos dejados de percibir gravando en mayor proporción a los contribuyentes locales resultaba impensable, porque éstos por esa falta de adhesión no quedaban liberados de los tributos nacionales coparticipables y debían continuar abonándolos.

En general las jurisdicciones provinciales se limitan a manifestar su adhesión omitiendo la intención de agregar algunas de las especificaciones o reservas que desde su punto de vista ésta debería contener. Al respecto la Comisión Federal de Impuestos con buen criterio ha validado tal adhesión aún cuando se pretendiera efectuar agregados, doctrina reiterada en otras oportunidades similares al examinar las adhesiones a la Ley 20221 así como a sus modificatorias. Con similar espíritu el Comité Ejecutivo de la citada Comisión Federal ante algunas reservas incluidas en la ley local de adhesión desconociendo los términos exigidos por la Ley Convenio, interpretó que las mismas no alteraban los términos de la adhesión prestada, y que solo debían tomarse como expresión de deseos.

Duración de los sistemas

Los regímenes de coparticipación impositiva entre la Nación y las provincias tuvieron su inicio en la década del 30 del pasado siglo y han estado vigentes en el ordenamiento jurídico del país sin interrupciones durante el lapso previsto en ellos, pero han quedado institucionalizados dentro

de la vida financiera argentina a través del artículo 75 inciso 2 previsto en la Constitución Nacional en virtud de la reforma que le fuera introducida en 1994.

Hacia un nuevo sistema de coparticipación impositiva

Al evaluar el estado del acuerdo de Coparticipación Federal de Impuestos se advierte que el mismo ha ofrecido aspectos positivos pero también adolece de imperfecciones que atentan contra la justicia y equidad del reparto, lo que ha sido motivo de numerosas críticas por algunas de las partes interesadas. En general se considera que si bien el régimen imperante impone orden, evita perjudiciales conflictos de superposición impositiva, supuestamente disminuye los costos de administración y ofrece simplicidad en la aplicación de ciertos tributos, no puede negarse que a veces se muestra en pugna con principios que básicamente debería ser respetados dentro del régimen federal de gobierno, pues además de consagrar y reconocer facultades legislativas exclusivas de la Nación en determinadas materias, que no necesariamente debería ser así, las provincias deben adoptar una serie de restricciones a sus potestades tributarias, lo que se ve agravado por el hecho de que en su mayoría no cuentan con recursos suficientes y puede que la disposición efectiva de ellos no responde en tiempo y forma para poder solventar adecuadamente sus necesidades financieras.

Al respecto resulta de interés traer a colación que en el Sexto Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas⁽¹¹¹⁾ entre otras cosas reconoció la necesidad de modificar este sistema de coparticipación requiriéndose una nueva legislación que contemplara:

- * La participación activa de las provincias en la gestación de la legislación tributaria, en su implementación y administración.
- * Una distribución primaria que asegure a las provincias un desarrollo económico y social equilibrado
- * Incorporación a la masa coparticipable de todos los tributos recaudados.
- * Una mayor ponderación relativa de las variables de redistribución secundaria y el reconocimiento a las jurisdicciones más eficientes en la recaudación propia y en la contención del gasto público.

(111) Sexto Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina - Mar del Plata del 19 al 22 de noviembre de 1986.

La necesidad de actualizar este mecanismo y conciliar los legítimos requerimientos de las partes para superar los problemas de diverso tipo que planteaba la coordinación y armonización impositiva entre la Nación y las provincias, por su gravitación en las finanzas de ambas partes, llevó a los representantes del pueblo reunidos en la Asamblea General Constituyente de 1994 a tratar este tema e incluirlo entre las reformas a la Constitución Nacional de 1853/60. Por tal razón en la nueva Constitución Nacional sancionada en 1994 se establecieron normas precisas al respecto.

Vemos que el artículo 75 de ésta última establece en su inciso 2 que corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias e 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 una asignación específica, son coparticipables.

Con respecto a su instrumentación agrega que una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automatización en la remisión de los fondos. Seguidamente especifica 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 de la nación.

En cuanto al procedimiento a que deberá ajustarse su dictado se estipula que esta 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. En cuanto a la transferencia de competencias, servicios o funciones se estipula que no lo habrá sin la respectiva reasignación de recursos, que deberá ser aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Finalmente prevé que un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de lo establecido en este inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional, según lo determine la ley, el que deberá asegurar en su composición la representación de todas las provincias y de la ciudad de Buenos Aires.

Es de desear que en los niveles de decisión política superior cuando se de cumplimiento a estas disposiciones constitucionales y se promueva la necesaria reestructuración de este régimen de coparticipación federal se otorgue al sistema argentino la racionalidad y justicia distributiva de las que ahora carece. Cabe advertir que esto último a veces se produce como consecuencia de que en la organización federal de gobierno existente en nuestro país en lo institucional, los aspectos teóricos de carácter doctrinario o jurídico y la realidad impuesta por la dinámica de los hechos generalmente no transitaron el mismo camino. Por eso desde el punto de vista estructural sería necesario que institucionalmente se logre el delicado equilibrio entre las proposiciones teóricas fruto de la intencionalidad humana y la realidad práctica de la aplicación de esas construcciones racionales. Este equilibrio debería posibilitar el logro de una armonía en las relaciones que emergen del ejercicio de la acción de gobernar que por un lado permita una saludable descentralización geográfica de la administración y del poder, y por el otro asegure que la pretensión de autonomía de las jurisdicciones locales no exceda el límite que es indispensable para no poner en riesgo la necesaria unidad del Estado nacional.

En el sentido mencionado con espíritu de grandeza sería deseable que se eliminaran las distorsiones que dificultan llevar adelante las estrategias que conducen a un federalismo más real, perfeccionando y fortaleciendo el ordenamiento institucional a fin de que éste sea más equilibrado y justo, y que la distribución de funciones y competencia entre el Estado Federal y las provincias además de resultar coherente vaya acompañando por una equitativa asignación de recursos para ambas robusteciendo los poderes tributarios provinciales sin alterar las garantías que tienen como propósito "un solo territorio para un solo pueblo". Desde esa óptica compartimos la opinión expresada en forma editorial por un prestigioso vespertino que destaca que "de la sabiduría y la prudencia con que se manejen estas distorsiones entre la pluralidad y unidad dependerá que se puedan conciliar o no, en cada caso, las disposiciones fácticas del mismo histórico con los lineamientos conceptuales y teóricos que prescribe la letra constitucional."

4. La coordinación a nivel interprovincial

El Convenio Multilateral en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Frente a los inconvenientes que se derivaban en la aplicación de este tributo por el problema de la doble o múltiple imposición horizontal que se

trato de los contribuyentes que desarrollaban sus actividades y cuyos ingresos brutos provinieran de un proceso único y económicamente inseparable, respecto de aquellos que desarrollaban sus actividades dentro de una de ellas. Es decir, un principio de justicia tributaria.

Ámbito de aplicación

A los efectos de definir dicho ámbito se estableció como principio rector que las actividades gravadas comprendidas en sus disposiciones son aquellas cumplidas por el contribuyente en una, varias o todas las etapas de su desarrollo y ejercicio en dos o más jurisdicciones, pero que sus ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, debían atribuirse a todas ellas. Para considerar si el citado proceso se cumple no es indispensable que el contribuyente ejerza tales actividades directamente por sí, porque puede también hacerlo por intermedarios, corredores, comisionistas, mandatarios, etc. sin que ello signifique que tales actividades pierdan su condición de encontrarse sujetas a este Convenio. Un aspecto importante a destacar es que lo que interesaba al mismo era la fijación de un criterio normativo que facilitara la solución del problema de la doble o múltiple imposición en este gravamen y no regular el tratamiento fiscal de las actividades comprendidas por éste. Es decir que la capacidad contributiva de los contribuyentes alcanzados por el Convenio medida a través de los ingresos brutos totales podían ser gravadas por los Fiscos interesados en su conjunto hasta el monto total de los mismos pero nunca más allá de ellos.

Base imponible Inter jurisdiccional

Para alcanzar su objetivo este Convenio estableció que la capacidad contributiva total de los contribuyentes de este impuesto comprendidos en su ámbito de aplicación y a la que los Fiscos interesados podían someter a tributación, estaba representada por los ingresos brutos totales de las actividades comprendidas por éste. Para que tal distribución fuera factible en forma equitativa y razonable estableció un régimen según el cual los ingresos brutos que constituían la base imponible común debía hacerse en relación, primero, a los producidos en cada jurisdicción, pero considerando que esto beneficiaba en medida preferente a los grandes centros de consumo luego se agregó como prorrateador los gastos que se producían dentro de cada jurisdicción dentro del proceso económico aludido por el Convenio. Cabe señalar que para unificar criterios se estableció en forma consensuada que gastos se consideraban computables a los efectos de tal distribución.

presentaba cuando las actividades alcanzadas por el gravamen se concretaban a través de un proceso económicamente inseparable pero que se cumplía en dos o más jurisdicciones, en 1954 se concertó un Convenio Bilateral entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Capital Federal. A este instrumento legal y convencional rápidamente adherieron las restantes provincias transformándolo en lo que luego se conoció como Convenio Multilateral sobre el Impuesto a las Actividades Lucrativas (hoy Ingresos Brutos) que con algunas modificaciones introducidas con posterioridad se mantiene vigente. Como bien lo expresara Dino Jarach, la característica fundamental de este Convenio consistió en que no trataba simplemente de subsanar el inconveniente de la doble o múltiple imposición, sino de armonizar y coordinar poderes fiscales que se ejercían en forma autónoma con el objeto de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en un Estado federal, esto es que el solo hecho de desarrollar actividades que trascendieran los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país no debía acarrear a los contribuyentes un gravamen mayor al que tendrían que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

Como expresara en mi trabajo "La supresión del Impuesto a las Actividades Lucrativas y su repercusión en los Estados locales"⁽¹¹²⁾, este Convenio Multilateral significó la presencia de un derecho tributario interprovincial de tipo convencional y, como toda norma jurídica, planteaba la eventualidad de discrepancias o errores de interpretación de su contenido o de su aplicación práctica, y en consecuencia, la necesidad de resolver armónicamente las cuestiones que se originaran con ese motivo. Para ello se consideró conveniente y se creó un órgano supra provincial que tuvo a su cargo, entre otras cosas, precisar el contenido y alcance de la normativa jurídica del Convenio. Este organismo fue habilitado para dictar de oficio o a instancias de los Fiscos adheridos normas generales interpretativas y resolver cuestiones originadas en casos concretos por la aplicación del Convenio, ya se tratara de divergencias surgidas entre jurisdicciones o cuando contribuyentes recurrieran contra alguna de ellas por igual motivo.

Este Convenio Multilateral, a pesar de su complejidad, se mostró como un mecanismo de técnica impositiva inteligente y cuenta con una rica experiencia de aplicación para superar los mencionados conflictos y las consecuencias de la doble o múltiple imposición en este impuesto. Si bien pudo adolecer de algunos errores procuró equidad e igualdad en el

(112) Rocchetti, Tito L. - en Revista Universidad Nº 83 de la Universidad Nacional del Litoral - Santa Fe - página 173 y siguientes

Facultades y limitaciones de los Fiscos adheridos

La aparición en el universo impositivo argentino de este instrumento de coordinación fiscal horizontal, significó desde sus orígenes la presencia de un derecho tributario de carácter interjurisdiccional de tipo convencional y sus disposiciones adquirieron el carácter de normas jurídicas obligatorias para los Fiscos adheridos, y los contribuyentes, que debían tributar por la porción de ingresos brutos que le eran atribuibles. Esto fue consecuencia del reconocimiento de las parte signatarias de que este Convenio para que sus disposiciones tuviera plena validez y eficacia, en caso de colisión con las normas locales en la materia debían tener preeminencia sobre ellas. Si bien esto en principio no surgió de manera expresa del texto del Convenio, la adhesión al mismo que se fue concretando por medio de leyes locales, y las obligaciones emergentes por la aplicación del mencionado criterio fueron respetadas.

En relación a las facultades de imposición de los Fiscos adheridos la base imponible del gravamen sobre los ingresos brutos atribuible a cada jurisdicción debe ser sometida a las normas legales y reglamentarias locales. En consecuencia, es únicamente sobre esa porción de la base imponible total de los contribuyentes y actividades sujetas al Convenio la que queda sometida a la potestad impositiva local, y por tal razón puede gravarla en su totalidad, hacerlo sólo parcialmente o declararla exenta, según el criterio que al respecto determine la norma legal que fije su política fiscal. Pero nada puede legislar localmente sobre la determinación de los ingresos brutos totales ni a la forma en que éstos se distribuyen entre las jurisdicciones porque eso está reglado por el Convenio. Tampoco puede aplicar a los ingresos que le son atribuidos de acuerdo a lo establecido por éste, alcótuas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial respecto de iguales actividades desarrolladas en todas sus etapas dentro de su propia jurisdicción.

Síntesis conceptual

Como expresara en "Las exportaciones y el Convenio Multilateral"⁽¹¹³⁾ el mismo se constituyó en un mecanismo fiscal interjurisdiccional destinado a dar solución a la doble o múltiple imposición interna que se planteaba por la coexistencia horizontal de Fiscos con facultades concurrentes para gravar la capacidad contributiva exteriorizada a través del ejercicio de determinadas actividades económicas desarrolladas en dos o más jurisdicciones. El mismo adoptó el criterio de tomar como base de distri-

bución de la competencia fiscal, los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de tales actividades, estableciendo que la capacidad contributiva total de los contribuyentes alcanzados por el Convenio que podía ser sometida a tributación por parte de los Fiscos interesados, estaba representada por los ingresos brutos totales provenientes de tales actividades. A esos efectos debía ser de aplicación un régimen general de distribución de esa base imponible, excepto para determinados casos particulares que estaban sujetos a regímenes especiales. No obstante cabe aclarar que la metodología a seguir tenía en cuenta en particular los ingresos brutos y gastos computables derivados del ejercicio de tales actividades conforme el criterio fijado al respecto.

El gravamen comentado tomó una base imponible de carácter dinámico que respondía a las fluctuaciones de la economía respetando el principio de proporcionalidad graduada y como lo que interesaba era la fijación de un criterio normativo que facilitara la solución del problema de la doble o múltiple imposición y no la incidencia fiscal, no incursiona sobre esta cuestión que queda librada al tratamiento que le acuerde cada Fisco, atento a lo normado por el artículo 28 del Convenio. El mismo establece expresamente "... la liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones del Convenio."

Complementariamente significó racionalizar el uso de una herramienta importante dentro del escaso instrumental que aún poseían las provincias para propender a la obtención de otras finalidades además de la estrictamente recaudatoria.

En resumen esta normativa supra provincial estableció un sistema que ofrece tres características distintivas:

- 1) Los ingresos brutos son atribuidos a las jurisdicciones de manera que la sumatoria de la parte asignada a cada una de ellas comprendiera el monto total de aquellos.
- 2) Las jurisdicciones deben aplicar a su porción de base imponible el tratamiento impositivo establecido por su legislación al respecto;
- 3) El contribuyente debe soportar el gravamen resultante y satisfacer el pago de dicha obligación.

Las controversias que se susciten en casos concretos como consecuencia de la aplicación del Convenio Multilateral deben ser planteadas ante la **Comisión Arbitral**, que es el organismo facultado para resolverlas, pero sus decisiones pueden ser apeladas ante la **Comisión Plenaria** que

(113) Rocchetti, Tito L. - en "La información" - Nº 669 Tomo LII - página 492

resuelve con carácter definitivo en instancia administrativa. El organismo entiende en conflictos entre Fiscos adheridos o también a requerimiento de contribuyentes del Convenio.

5. Relación provincia - municipios

Hasta el dictado de la reforma constitucional de 1994 al considerarse la naturaleza jurídica de los municipios se suscitaron discrepancias entre los autores en el sentido de considerar si en nuestro país los municipios contaban con autonomía en materia tributaria o solo eran entes autárquicos, concepto éste más restringido que el anterior. Al respecto Joaquín V. González⁽¹¹⁴⁾ al referirse a los municipios dentro del sistema republicano y representativo adoptado por la Constitución de 1853, sostenía que ésta "quiso restablecer e hizo compatible con ese sistema e hizo obligatorio para las provincias, como condición de su garantía y protección, el establecimiento de un régimen municipal, que ellas buscarían en sus antecedentes sociales, en cuanto se armonizaran con los derechos de soberanía política. No les prescribe bases para definir la naturaleza del Gobierno municipal, pero es justo entender que deja librado a su elección a la voluntad y a la experiencia de los constituyentes de provincias".

García Belsunce⁽¹¹⁵⁾ por su parte señala que "Histórica y políticamente podrá discutirse el tema, pero desde el punto de vista del Derecho Público no es posible hablar de autonomía de entes que nacen de delegación de otros poderes, que los invisten por mandato superior -constitucional- de las facultades inherentes al ejercicio de sus objetivos; sus derechos, poderes y también obligaciones son los que las provincias les atribuyen por conducto de las leyes orgánicas respectivas".

La Corte Suprema por su parte ha sostenido que "Las municipalidades no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades de régimen provincial y sujetas a su propia legislación, para lo cual ejercen también facultades impositivas y coextensivas de la parte de poder que para este objeto le acuerdan las Constituciones y leyes provinciales de un derecho primordial de autonomía".

La reforma constitucional de 1994 en forma expresa se refirió a la cuestión precisando en el artículo 123 que "Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 5º asegurando la

(114) González, Joaquín V. - "Obras completas" Tomo III página 584.

(115) García Belsunce, Horacio - "Estudios Financieros" - página 193.

autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero." De esta manera volvió a ratificar que es a través de su Constitución que cada provincia fija como los municipios funcionarán al reconocerle una autonomía condicionada dentro de su organización institucional, y como expresamente dice, reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero. Es en mérito a lo que acuerde cada provincia que los municipios deben cumplir con sus fines, ejerciendo las facultades impositivas que aquella le atribuya y, por tanto, en lo que refiere a la armonía y coherencia de las relaciones en materia tributaria entre una provincia y los municipios que funcionan dentro de su jurisdicción, eso no necesita de acuerdo o convenio entre partes sino que en lo fundamental constituye una decisión unilateral de la primera. También en forma unilateral las provincias suelen prever partidas presupuestarias para apoyar financieramente a estos entes locales mediante la asignación de recursos provenientes de sus propios fondos, las que pueden ser de libre disponibilidad o con afectación para fines determinados.

Por otra parte, como una forma de coadyuvar para asegurar el régimen municipal hay provincias que tienen establecido coparticipar a estos entes locales porciones de los ingresos que obtienen por la aplicación de algunos gravámenes que recaudan. Como muestra de lo expresado se traen a colación algunas previsiones contenidas en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe:

Impuesto inmobiliario (artículo 120 del Código Fiscal)

El producido del impuesto inmobiliario se distribuirá de la siguiente manera:

- a) a Municipios y Comunas: el 50%
- b) a Rentas Generales: el 50%

La distribución a la que se refiere el inciso a) se efectuará en forma diaria, directa y automática, teniendo en cuenta los siguientes parámetros: El 80% directamente proporcional a la emisión del Impuesto Inmobiliario total para cada jurisdicción.

El 20% en forma directamente proporcional a la población de cada jurisdicción.

A los efectos de confeccionar el coeficiente de distribución del parámetro poblacional, deberán tomarse los datos oficiales publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) correspondientes al último Censo de Población y Vivienda. No podrán utilizarse datos proyectados ni extrapolados.

Patente Única sobre Vehículos (artículo 278 del Código Fiscal)

Lo recaudado en concepto del gravamen establecido en el presente Título y las tasas establecidas en la Ley Impositiva se distribuirá en la siguiente forma:

- a) El 60% será acreditado automáticamente por el Banco Santa Fe S.A. en la cuenta corriente de cada Municipalidad o Comuna en donde se encuentre registrado el vehículo, e ingresará a sus Rentas Generales.
- b) El 30% será acreditado automáticamente por el Banco Santa Fe S.A. en cuenta especial habilitada al efecto por el Poder Ejecutivo. El saldo de dicha cuenta será distribuido quincenalmente por la citada entidad bancaria entre todas las Municipalidades y Comunas conforme los coeficientes que a tal efecto establezca para cada una de ellas el Ministerio de Hacienda y Finanzas teniendo en cuenta para su determinación, la emisión correspondiente para cada Distrito.
- c) El 10% restante, será acreditado automáticamente por el Banco Santa Fe S.A. en cuenta corriente de Rentas Generales de la Provincia.