

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS  
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS  
(CECyT)

# INFORME N° 22 ÁREA TRIBUTARIA

“Labores previas para un nuevo sistema de distribución de recursos entre los  
distintos niveles del Estado Federal Argentino o el nuevo nombre de los  
trabajos de Hércules”

**Autor**

Sergio Miguel HAUQUE

## 1.- A MANERA DE INTRODUCCIÓN

La coparticipación federal en Argentina es un tema remanido. Simplemente “sobre la cuestión se ha escrito mucho y se ha hecho casi nada” (Cao, 2008: 121). Ríos de tinta han corrido y se han secado. Se podrían llenar varios lagos con los litros de café servidos en reuniones en las que se ha discutido este tema.

La producción de textos y discursos sobre la temática en nuestro país nos abruma. La bibliografía incluida en este trabajo lejos está de agotarla y en Marzo de 2010, una consulta en un buscador de Internet<sup>1</sup> nos muestra para “coparticipación federal” 58.800 aciertos en páginas de Argentina, dentro de un total de 87.800 para esa expresión en toda la web, lo que representa casi un 70% del total mundial. Más allá de los sesgos que implica la expresión por su difusión en el sistema legal de nuestro país, resulta impresionante observar la importancia que mantiene este tema en Argentina<sup>2</sup>. Sin embargo, cuando a los hechos nos remitimos, no se observan proyectos de ley para el establecimiento del sistema con estado parlamentario a la fecha, ni visos de que algún proyecto pueda lograr consenso en el futuro cercano.

La conclusión lógica de estos hechos podría ser simplemente que, luego de mucho analizar la temática, los argentinos nos encontramos conformes con el sistema que tenemos. **Sin embargo no es así.** Las críticas son significativas, aunque las posibilidades de algún sistema mejor se observen como remotas. Aún quienes sostienen que la coparticipación no debería estar en el centro del federalismo fiscal en la Argentina aceptan que: “(E)l actual esquema de *transferencias por gobernabilidad*<sup>3</sup> tiende a producir extendidos sistemas clientelares que, a su vez, precisan crecientes remesas de fondos” (Cao, 2008: 143)

Un posible fundamento del mantenimiento de este inestable sistema podría ser su conformidad con la “pirámide normativa” vigente de nuestro país. **Tampoco es así,** la Constitución ha mandado la conformación de un nuevo mecanismo de coparticipación para ser establecido hace ya más de una docena de años. Dice Hernández sobre el tema: “Hemos vinculado este

proceso de incumplimiento de la Ley Suprema a la anomia que padecemos, como señalara Carlos Nino en su libro titulado *Un país al margen de la ley* y que anticipara Juan Agustín García en su obra *La ciudad indiana* al comienzo del siglo pasado, al sostener que los argentinos teníamos un verdadero desprecio por la ley” (Hernandez, 2008: 41).

El último argumento racional posible para el mantenimiento del sistema actual, más allá de sus consecuencias clientelares, de la disconformidad manifiesta de la clase dirigente y aún de su falta de adecuación normativa, podría hallarse en su simplicidad. En efecto, muchas veces soportamos sistemas con defectos en razón de su sencillez, en la búsqueda de un “trade off” entre justicia y efectividad. El gráfico del “laberinto de la coparticipación” que puede consultarse en [www.cfi.gov.ar](http://www.cfi.gov.ar)<sup>4</sup> se muestra tan confuso a pesar de los esfuerzos realizados por el autor para tornarlo comprensible, que confirma claramente que los “camino de la coparticipación” son actualmente sólo cognoscibles por algunos pocos iniciados.

En realidad, el único argumento que permite hoy sustentar el sistema existente es el ya muy difundido lema de “es lo que hay”. Quizás resulta tan difícil y estresante la tarea de cambiarlo que preferimos implícitamente mantener el actual, especialmente porque no existen mayorías parlamentarias claras en el sentido de establecer un sistema más estable. Sabemos que muchas veces lo urgente nos hace olvidar de lo importante, especialmente si estas últimas cuestiones implican demasiado trabajo. Sin embargo, lamentablemente el olvido no soluciona los problemas, por más que éstos sean áridos, sino que normalmente trae como consecuencia mayores complejidades al momento de encarar obligadamente las alternativas de resolución.

Recordemos que la instauración de un nuevo sistema **es un mandato constitucional incumplido con una mora que ya supera una década**. En efecto la cláusula transitoria Sexta de nuestra Constitución sigue rezando: “*Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996...*”. Los constituyentes de Santa Fe y Paraná de 1994 mandaron al Congreso Nacional y a las Legislaturas provinciales<sup>5</sup> una tarea que aún no se cumple<sup>6</sup>.

El problema es complejo, pero aún así central para la constitución de una federación estable. El financiamiento de las actividades públicas en el Estado Federal argentino dista mucho de resolverse con una mágica lista de porcentajes cuya sumatoria cumpla la única condición de igualarse al 100% con una mayoría de legisladores que la voten. Tampoco se encuentra el “hilo de Ariadna” que nos permita salir del “laberinto” de la coparticipación si solo nos concentramos en discutir como distribuir los recursos existentes, sin analizar antes en qué se utilizarán. Como nos recuerda el Dr. Garat “Como ha señalado Orlando Braceli, es muy difícil discutir este tema sin discutir y resolver que hace el Estado a cada nivel de gobierno para la provisión de los bienes públicos” (Garat en Hernández, 2008: 100: 101)

Uno de los principales riesgos de esta injustificable demora, es que nuestros legisladores decidan intempestivamente que es su momento de actuar, y que, con un horizonte de tiempo muy limitado, elijan de un estrecho “menú” un escaso conjunto de parámetros devolutivos y redistributivos con alguna ponderación más o menos justificable, y establezcan rápidamente un nuevo “sistema provisional”<sup>7</sup> coherente con el “mosaico partidario legislativo” del momento, al estilo de la actualmente vigente ley 23.548. **Ese no será el sistema armónico y estable que necesitamos para asegurar la Federación argentina. Dios no quiera que cuando decidamos efectivamente que “es tiempo de actuar”, no sepamos siquiera que es lo que hay que hacer.** Estamos convencidos que esas tareas son difíciles pero necesarias para la estabilidad del sistema, y por ende del “pacto social federal” en el que se basa nuestro país. Este nivel de dificultad, ha sido sin dudas una de las causas que ha demorado la resolución de este problema por más de una década. Creemos que son tan difíciles como algunos de los “trabajos de Hércules” que nos recuerda la mitología griega<sup>8</sup>. Sin embargo son tan imprescindibles para la conformación de una Nación Federal consolidada, como lo fueron para la expiación de las culpas del héroe griego.

Nuestro sistema federal de distribución de recursos necesita acometer ya estas tareas para lograr en el futuro un contenido estable y armónico. Las mismas requieren a la vez de esfuerzos científicos y técnicos, acuerdos políticos necesarios para su culminación. Más allá de que en el final del

proceso el resultado deberá ser consagrado por el Congreso Nacional y las Legislaturas Provinciales, los responsables y a la vez interesados en su culminación **debemos ser todos los argentinos**. La comparación con los “trabajos de Hércules” no debe ser vista como una nueva señal de que las tareas son tan difíciles que no vale la pena intentarlas, **sino como la reafirmación de que los mortales podemos llevarlas a cabo y que no necesitamos “dioses” para realizarlas. El esfuerzo científico y técnico hermanado con la búsqueda sincera de consensos políticos será suficiente para llegar a un óptimo resultado.**

En cualquier otro caso, las crisis coyunturales como la vivida en 2008 respecto de las retenciones sobre productos agropecuarios o en 2010 sobre el destino de las reservas del Banco Central, afectarán las mismas bases de la Federación Argentina. No tendremos pactos fundantes de contenido concreto e “indenunciabiles” que determinen los mecanismos de asignación de los recursos públicos y las responsabilidades de gasto entre los actores, **por lo que la secesión puede ser uno de los resultados posibles. Nadie quiere eso para su país.**

## **2.- UN PLANTEO GENERAL DEL PROBLEMA**

### **2.1. Un esbozo diacrónico**

Desde el mismo nacimiento del Estado Argentino, la historia nos recuerda que la lucha por las fuentes de ingresos entre Nación y Provincias, fue la base de las guerras que precedieron a la organización nacional. El destino de las rentas aduaneras, única fuente de ingresos significativos para nuestro territorio en el Siglo XIX, fue el elemento económico que se encuentra detrás de la casi totalidad de las confrontaciones internas de aquel período<sup>9</sup>.

Fue muy largo el camino hasta el actual sistema basado en transferencias de coparticipación<sup>10</sup> El esquema básico de este sistema implica un acuerdo por el que el nivel del Estado que es beneficiario de transferencias por coparticipación de tributos<sup>11</sup>, acepta como contrapartida de su recepción, limitaciones respecto del ejercicio de las potestades tributarias que le garantiza la Constitución Nacional. En otras palabras y como ejemplo, si la Nación

coparticipa a las Provincias el producido del Impuesto sobre el Valor Agregado, éstas al aceptar esas remesas de fondos, ven limitada su capacidad de imposición sobre el consumo, evitándose así colisiones de poderes tributarios que puedan derivar en una sobreimposición.

Los últimos ejemplos de normas generales regulatorias de la coparticipación, resultaron las leyes 20.221 y 23.548, mostraron a las claras las dificultades que implica el logro de consensos entre todos los participantes del sistema. La primera de ellas se logró en el marco de un gobierno de facto sin ratificación legislativa formal; mientras que la segunda sólo surgió luego de arduos debates que permitieron consensuar apenas un "régimen transitorio de distribución"<sup>12</sup>.

El problema al que se enfrentaban los legisladores al sancionar aquella ley, similar al actual, consistía en cómo distribuir esos ingentes montos de recaudación que habían pasado a representar el "núcleo duro" de los recursos públicos en Argentina. La ley 20.221 determinó una participación relativa fija para Nación, y otra para el conjunto de Provincias (distribución primaria). En cambio, la distribución entre las Provincias (distribución secundaria) se debía realizar sobre la base de parámetros estadísticos objetivos actualizables periódicamente. Algunos de ellos eran "devolutivos" (por ejemplo población) y otros "redistributivos" (por ejemplo brecha de desarrollo). Por el contrario, la actualmente vigente ley 23.548 determinó simplemente que tanto la distribución primaria como la secundaria se calcularan sobre la base de coeficientes fijados incluidos en la ley, sin que se prevean mecanismos dinámicos de adecuación.

Los problemas de financiamiento de la última década del Siglo XX, ligados muchas veces a fuertes déficits de los sistemas previsionales, tensaron nuevamente la relación entre los actores del sistema determinando la firma de los Pactos Fiscales del 12 de agosto de 1992 y 1993 que modificaron significativamente el esquema básico de la ley 23.548, aunque no la reemplazaron. El sistema seguía siendo "transitorio" y de muy dudosa base constitucional. Casi setenta años de funcionamiento de este sistema habían mostrado sus bondades y sus defectos. Los constituyentes de 1994 consideraron que aquellas habían superado a estos últimos, y determinaron su consagración constitucional en el actual artículo 75 inciso 2do de la CNRA. Sin embargo, sólo expusieron lineamientos muy generales del mismo en la norma,

y dejaron en manos del Congreso Nacional la tarea de plasmar un nuevo sistema antes del 31 de diciembre de 1996.

Sin embargo, la labor legislativa se limitó a ratificar un conjunto de Pactos Fiscales realizados entre 1999 y 2002, al mismo tiempo de disponer algunas afectaciones específicas en virtud del artículo 75 inciso 3ro de la Constitución Nacional como excepción al sistema general de tributos coparticipables. Paradójicamente los mayores sacudones que sufrió el sistema en los últimos años partieron de la base de normas unilaterales de la Nación, que afectaron especialmente los niveles y la afectación de los recursos surgidos de los derechos de exportación en nuestro país.

## **2.2. El sistema en la actualidad**

El sistema actual se caracteriza por la increíble complejidad del "laberinto" de la coparticipación. El sistema de la 23.548 para la generalidad de los tributos, se complementa con varios regímenes especiales de distribución de determinados tributos<sup>13</sup>, y con una gran cantidad de asignaciones específicas consagradas en virtud del inciso 3ro del artículo 75 de la nueva Constitución Nacional. Además, se mantienen las tradicionales transferencias financiadas por el presupuesto nacional hacia provincias, que pueden provenir de la utilización de los fondos de los llamados Aportes del Tesoro Nacional<sup>14</sup>, como del cumplimiento de pactos o convenios bi o multilaterales o simplemente surgir como transferencias "graciables" condicionadas o no según el caso. Al mismo tiempo, la Nación que fortaleció su presupuesto en comparación con las jurisdicciones subnacionales a partir de 2003, puede direccionar el gasto incluido en el presupuesto nacional geográficamente, beneficiando a algunas jurisdicciones y perjudicando relativamente a otras.

En cuanto a su soporte jurídico, la endeble Disposición Transitoria Sexta de la CNRA 1994 permite mantener "congelado" este mecanismo hasta que el Congreso logre dictar la ansiada ley de coparticipación, aún a pesar de que dicha norma señalaba como límite máximo de tiempo para el dictado de una nueva ley el 31 de diciembre de 1996. Sin embargo, y por primera vez, el régimen de coparticipación ha dejado de ser una construcción legal soportada a duras penas por los tribunales sin consagración constitucional. Por más que las indicaciones directas e indirectas de la Carta Magna respecto del régimen

sean escasas y vagas, sin un contenido concreto más allá del marco formal<sup>15</sup>, las mismas deben ser tenidas especialmente en cuenta en el diseño del sistema, so pena de incurrir en flagrante inconstitucionalidad. Los elementos más importantes son los siguientes:

- 1) La ley-convenio debe dictarse sobre la base de "acuerdos entre la Nación y las provincias<sup>16</sup>" (Artículo 75 inciso 2do Segundo Párrafo)
- 2) La distribución debe realizarse "en relación directa a las competencias, servicios y funciones" de Nación y Provincias, debiendo contemplar "criterios objetivos de reparto", ser "equitativa y solidaria" y dar "prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional" (Artículo 75 inciso 2do Tercer Párrafo).
- 3) La "ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias" (Artículo 75 inciso 2do Cuarto Párrafo)

Luego del compromiso federal de del 27 de Febrero de 2002<sup>17</sup>, el sistema volvió a caracterizarse por la distribución de porciones relativas de los montos recaudados, sin montos absolutos que representen "sueldos", "pisos" y/o "techos"<sup>18</sup>, volviendo a los porcentajes de distribución primaria pautados por la Ley 23.548 y sus modificatorias. A partir de 2002, la característica principal de la recaudación tributaria nacional resultó un marcado aumento relativo y absoluto de los recursos derivados del comercio exterior que al no resultar de distribución obligatoria, permitieron mejorar la situación relativa del Tesoro Nacional<sup>19</sup>. Al mismo tiempo, los tributos que resultaron más dinámicos en su crecimiento fueron los recaudados en cabeza del Estado Nacional, por lo que el tradicional déficit de las cuentas públicas nacionales que caracterizó la última década del Siglo XX, se trastocó en un significativo superávit primario nacional. No fue igual para todas las Provincias, y menos aún en el nivel Municipal. Dependiendo de los casos, los tributos de recaudación propia de estas jurisdicciones resultaron menos dinámicos, mientras que los gastos asociados a las mismas sufrieron un crecimiento mayor al de los nacionales. Es así que



los superávits provinciales y municipales fueron mucho menores a los nacionales o simplemente no existieron.

Durante el año 2009 el sistema agregó un elemento nuevo. La Nación aceptó motu proprio, ante el marcado desfinanciamiento subnacional, coparticipar parcialmente el producido de los tributos del comercio exterior a provincias y municipios, aún sin que exista obligación constitucional de realizarlo. Sin embargo, al mismo tiempo mantenía paradójicamente bajo su control financiero ingentes recursos de Aportes del Tesoro Nacional que no distribuía en su totalidad a las jurisdicciones subnacionales. El inicio del 2010, nos muestra una paulatina desaparición del superávit del nivel Federal y un marcado empeoramiento del resultado de las cuentas públicas en los niveles subnacionales. La crisis de las retenciones de 2008 y la de las reservas del Banco Central iniciada a finales de 2009, son reflejos de las tensiones que empiezan a sufrir las cuentas públicas cuando no encuentran flujos de ingresos suficientes para hacer frente a gastos permanentemente en crecimiento. Estas tensiones se reflejaron también en el inicio de acciones por parte de algunas Provincias contra la Nación, judicializando ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la diferida discusión política que nos debemos los argentinos. **Todo señala que nos encontramos ante la posibilidad de una aceleración de los procesos para el dictado de la ley de coparticipación, con los riesgos ya señalados que implica el apresuramiento.**

### **2.3. El problema al que nos enfrentamos**

En este camino, cuyos tiempos tienden a acelerarse, consideramos necesario aprestar las herramientas técnicas y los acuerdos políticos previos necesarios que este sistema necesitará más temprano que tarde.

El sistema que manda crear el artículo 75 inciso 2do de la Constitución Nacional es solo un esquema que está constituido esencialmente por reglas formales sin contenidos concretos significativos. Es así que, el cauce de discrecionalidad de quienes deben ponerlo en vigencia es muy amplio, dado que el artículo citado define criterios programáticos generales inobjetables, pero que requieren un arduo trabajo técnico para su traducción cuantitativa.

Creemos sin embargo, que existe un camino de solución para este problema. Resulta de generalizada aceptación la idea de que, la obtención de recursos para el Sector Público es simplemente un medio para lograr sus fines. No puede sostenerse válidamente que acumular recursos sea un fin en sí del Estado, mucho más cuando dichos recursos son extraídos compulsivamente del sistema económico privado. Es así que, resulta lógico aceptar que la distribución de los recursos disponibles entre los distintos niveles del Estado Federal argentino **deba realizarse en forma proporcional a los costos que le irrojan las funciones que cada uno de ellos deba cumplir.**

Aún así, y más allá de las dificultades para tornarla concreta, no existen dudas que la distribución debe ser proporcional a los sacrificios que cada nivel del Estado debe realizar para cumplir con sus competencias, servicios y funciones, considerando un nivel equivalente de eficiencia entre todos ellos. **La única guía concreta que brinda la Constitución respecto de su contenido es que dichas competencias, servicios y funciones deben incluir acciones que prioricen la búsqueda de un ideal de equidad, solidaridad y logro de grados equivalentes de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en sentido geográfico. A pesar de ello, el nivel de generalidad de los objetivos planteados es tan amplio que permite abarcar muchas alternativas de distribución de los recursos<sup>20</sup>.**

En realidad, el artículo 75 inciso 2do en su redacción actual intenta plasmar la noción de modelo estándar de federalismo fiscal en el que las funciones asignadas a cada nivel del Estado Federal tienen un correlato en la asignación de recursos para el cumplimiento de las mismas, sean estos surgidos de potestades tributarias propios o fruto de transferencias. Decimos entonces que la Constitución simplemente nos brinda una guía muy general en este punto señalando que las funciones “redistributivas” implicadas en la equidad, la solidaridad, la búsqueda de grados equivalentes de desarrollo y oportunidades en sentido geográfico, deben incluirse imperativamente dentro de las funciones a financiar, al igual que todas las demás competencias, servicios y funciones que prevé la Constitución para cada uno de los actores del sistema. Es así que hay mucho trabajo para hacer buscando dar contenido y precisar los alcances de la norma programática constitucional. Consideramos

que los trabajos previos necesarios<sup>21</sup>, más allá de cual sea el resultado concreto de cada uno de ellos, resultan:

- 1) Precisar la definición de las competencias, servicios y funciones atribuidos a cada uno de los actores del sistema
- 2) Definir claramente los productos públicos que se desprenden del cumplimiento de cada una de las competencias, servicios y funciones de dichos actores.
- 3) Costear en forma estándar, teniendo en consideración niveles medios de eficiencia, los productos que se generan al realizar las distintas competencias, servicios y funciones atribuidas a cada actor del sistema.

Con estas tres primeras acciones, intentamos dar un contenido cuantitativo a la expresión “competencias, servicios y funciones” de la Constitución Nacional, obviamente teniendo en mira la función redistributiva del Sector Público prevista por la misma norma. Sin embargo la respuesta final concreta a estos puntos podrá diferir según que competencias, servicios y funciones consideremos atribuida a cada nivel, en qué grado o qué costo estándar concreto le asignemos a dicha acción. Será distinta por ejemplo la respuesta a estas actividades si planteamos que la función redistributiva del Sector Público debe ser más o menos profunda o si la asignamos a diferentes niveles del Estado Federal.

Al mismo tiempo corresponderá:

- 4) Precisar los límites de las potestades tributarias de cada uno de los actores del sistema, tanto sea respecto de recursos compartidos y/o participados con otros actores o que no lo sean.

Las reglas para ocupar “tax room” deben ser claras y precisas, evitando así no sólo comportamientos desleales de los actores, sino el evidente problema actual de la sobreimposición de determinados sujetos y/u objetos tributarios y la eventual subimposición de otros.

Y por último deberemos buscar:

- 5) Definir el contenido de todos los tributos y otras fuentes de recursos que integrarán el sistema de recursos públicos, sean éstos nacionales, provinciales o municipales.
- 6) Constitución completa del sistema mediante el “armado de las piezas” y la determinación de los montos absolutos y/o relativos de transferencias requeridos para el cumplimiento cabal de las competencias, servicios y funciones de todos los actores.

Sobre la base de los costos necesarios para mantener el sistema, determinados luego del punto 3) y de los límites fijados según el punto 4), será posible determinar una “mezcla” de tributos considerada adecuada para financiar las funciones públicas. Aquí el problema central será llegar a los “acuerdos multilaterales unánimes” que resulten posibles en el contexto de la negociación política de los actores, sobre la base de los elementos definidos en los anteriores puntos. Este “rompecabezas” seguirá teniendo múltiples soluciones, no sólo porque las piezas surgidas de los puntos anteriores pueden tener diferencias según distintas opciones, sino también porque su “encastre” puede estar sujeto a discusiones sobre quien es el actor responsable de cada uno de los costos que deberá enfrentar el sistema.

Todos los trabajos que aquí se consideran necesarios para la conformación de un sistema armónico y estable comparten un alto nivel de dificultad para lograr conjuntos de respuestas concretas y coherentes. **Sin embargo, también tienen en común el hecho de que resultan posibles de realizar con el esfuerzo técnico y político de todos los argentinos.**

### **3.- BREVE ANALISIS DE CADA UNO DE LOS TRABAJOS PENDIENTES**

Los trabajos antes descriptos pueden reunirse en cuatro claros objetivos a lograr para que el sistema funcione plenamente. A continuación destinamos un apartado para un breve análisis de cada uno de ellos:

#### **3.1. Libre acceso y nueva formulación de la información disponible sobre productos y costos públicos.**

En nuestra Argentina del Siglo XXI la información con la que necesitamos contar, resulta nada más ni nada menos que **el conjunto diferenciado de las “competencias, servicios y funciones” que cada nivel del Estado Federal debe prestar y los costos estándares asociados a ellas**. Los datos y la información parcial necesaria para completar este cuadro se encuentran “atrapados” entre la ingente cantidad de información contable y de otros orígenes, disponible para el público y/o reservada, producida o muchas veces ignorada por las distintas jurisdicciones estatales. El trabajo tiene aspectos técnicos, pero también requiere acuerdos políticos, especialmente en un contexto en que el ente que se encargue de la producción de esta información debe resultar imparcial respecto de cualquiera de los actores<sup>22</sup>.

Tres son los principales problemas a los que nos enfrentamos:

- Aún hoy, luego de la vigencia de los nuevos sistemas de administración financiera desarrollados en muchas jurisdicciones a partir de la vigencia de la ley nacional 24.156, y de la puesta en marcha del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal creado por la ley nacional 25.917, **no toda la información relevante está disponible en forma transparente hacia el público en general**.
- Muchos de los datos requeridos para el correcto análisis del sistema de asignación de recursos, aún no son provistos por los sistemas de información de las distintas jurisdicciones, especialmente los relativos a la definición cuali y cuantitativa de los bienes y servicios generados por el Sector Público<sup>23</sup> y los costos asociados a su producción.
- El trabajo de los organismos de contralor y en particular el interés de la opinión pública respecto de la información generada por estos órganos, no es suficiente para lograr un cuadro fiscalizado de los costos del accionar estatal.

Recordemos a continuación los trabajos previos necesarios para lograr la determinación de los costos de los bienes y servicios que deben proveer los actores del sistema.

1.- Definición más precisa de las "competencias, servicios y funciones" y de su atribución entre las distintas jurisdicciones<sup>24</sup>. La definición precisa de las

"competencias, servicios y funciones" de cada una de las jurisdicciones resulta una tarea **previa** a cualquier discusión. Seguramente implica definiciones técnicas ligadas especialmente con lo jurídico, pero también requiere de acuerdos políticos entre los actores del sistema.

Al definir cuáles de estas "competencias, servicios y funciones" estarán a cargo de cada nivel del Estado Federal, los actores deberán tener en cuenta el objetivo de que esta distribución sea "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". Estos objetivos redistributivos pueden lograrse a través de actividades de los distintos niveles del Estado, teniendo en cuenta los indicadores de desarrollo de cada jurisdicción.

Esta tarea debe realizarse previamente, no sólo porque así lo determinaría un proceso lógico de razonamiento, sino también porque ahora es la Constitución Nacional la que lo manda. La distribución tiene que basarse en las necesidades públicas que cada nivel del Estado debe satisfacer, y para ello las competencias, servicios y funciones deben atribuirse clara y precisamente a cada una de las jurisdicciones en los distintos niveles del Estado argentino. Si aceptamos la propuesta de la necesaria "unificación de personería" de cada Provincia con sus Municipios, esta atribución sólo debería realizarse en una primera etapa entre Nación y Provincias, dejando para cada caso particular provincial las atribuciones y la consecuente distribución de funciones y recursos entre cada Provincia y sus Municipios<sup>25</sup>.

En los hechos y en el Derecho actual existe una atribución de competencias, servicios y funciones para el Estado en general y entre las distintas jurisdicciones federales en particular. Sin embargo, la propuesta es revisarlas y precisarlas sobre bases científicas que permitan fundar las razones de atribuir nuevas competencias al Estado en general y/o avanzar o retroceder en procesos de descentralizaciones. Desde el punto de vista de la precisión de la división de estas atribuciones entre los distintos niveles del Estado Federal, el problema resulta más difícil en un contexto en que la Carta Magna ha mantenido muchas áreas de actuación concurrente para las jurisdicciones y poco ha dicho sobre que nivel es el encargado de articular las acciones de las distintas jurisdicciones en un mismo campo. Esto ha generado que dichas atribuciones sean hoy harto imprecisas en muchos aspectos. Es así que,

respecto del Sector Público argentino, deberemos “responder a tres preguntas claves...: ¿qué actividades debe realizar?, ¿quién decidirá respecto de ellas y en orden a su ejecución? y ¿dónde se las va a desarrollar?” (Garat en Hernández, 2008: 103)

## 2.- La definición homogénea de los bienes y servicios producidos para realizar las “competencias, servicios y funciones”

Para poder definir los costos de las “competencias, servicios y funciones” resulta indispensable previamente identificar claramente los bienes y servicios que se generan a partir de la acción del Sector Público. En efecto, un típico sinónimo de costo es sacrificio, lo que nos lleva a entender que costo se asimila a la cantidad de insumos y/o factores de producción sacrificados o requeridos en el proceso de producción de bienes o servicios. Esta cantidad física de insumos y factores deberá ser valorizada para poder homogeneizar su contenido en términos monetarios.

En realidad, la relación funcional de los costos contiene como variable dependiente al nivel de costo y como variable independiente a la cantidad de bienes y/o servicios generados, por lo que una definición precisa de esta última magnitud es insoslayable.

Esta tarea, muy común en las organizaciones del Sector Privado, no se encuentra difundida ni sistematizada en la mayoría de las dependencias estatales esencialmente porque la mayoría de ellas no provee dichos bienes y servicios dentro del mecanismo de mercado, sino que simplemente los brinda gratuitamente a la comunidad. Sin embargo, la determinación de costos nos obligará a identificar el producto público concreto de cada acción estatal para lograr imputar los costos a dichos bienes y servicios. Los esfuerzos de la Administración Pública argentina, primero por implementar y difundir el presupuesto por programas y actualmente por instaurar una cultura de la gestión por resultados resultan esfuerzos coherentes que requieren la identificación precisa de los bienes y servicios que produce y/o provee el Sector Público (cfr. ASAP, 2008: 71 y ss.)

Realizadas estas tareas, y aceptado que sea que el criterio más razonable para la valorización de las “competencias, servicios y funciones” de

los actores del sistema público es el de “costo” devengado en reemplazo de nuestro tradicional “gasto”, tendremos que aceptar que el proceso de costeo muestra mayores complejidades y necesidades de acuerdos técnicos que el más simple expediente de utilizar el “gasto”. Sin embargo, esta dificultad en el cálculo no puede permitirnos retroceder en el sistema de registro de los flujos por el criterio de lo devengado

Un especialista del Sector Público, el Dr. Las Heras nos dice:

“Pero no debemos caer en el recurrente error de confundir gastos con costos. Para conocer los costos en su totalidad debemos considerar otros tipos de “insumos”, habitualmente no contemplados en el sector público ...” (Las Heras, 2004: 201)...“No se ha mensurado debidamente la importancia del costeo en el Sector Público ...Su importancia es obvia, ..., es una herramienta indispensable en todo proceso de toma de decisiones” (Ob.cit. : 202)...Devengar es un principio generalmente aceptado que aún reconocido por sus virtudes no es sencillo de aplicar en la administración pero posible y recomendable” (Ob. cit.: 410).

Muchas son las razones por las que el Sector Público no ha aplicado sistemáticamente técnicas de costeo para la elaboración de la información que requiere para el proceso de toma de decisiones. Entre ellas podemos citar, el tradicional sistema de registro ligado casi exclusivamente a los flujos financieros, la inexistencia de un sistema contable basado en la partida doble, la falta de valorización de los inventarios de bienes existentes a cada cierre de período y en nuestra opinión, esencialmente, la falta de necesidad de determinar precios que aseguren una rentabilidad para colocar los bienes y servicios producidos. Seguramente no habrá acuerdo entre los lectores sobre cuál de ellas es la más importante, pero creemos que para llevar adelante una distribución de los recursos de coparticipación para “un país serio y de futuro”<sup>26</sup>, la misma deberá tener en cuenta los costos de los bienes y servicios generados para el cumplimiento de las “competencias, servicios y funciones” atribuidas a los distintos niveles del Estado<sup>27</sup>.



Consideramos que en este proceso debemos usar costos predeterminados estándares. La utilización de estos costos permite lograr un objetivo central. **Es necesario que el costeo de los bienes y servicios generados por la realización de las “competencias, servicios y funciones” refleje niveles equivalentes de eficiencia en el proceso de producción de bienes y servicios por los distintos actores del sistema.** En efecto, no podrán pretenderse mayores recursos para una jurisdicción simplemente porque ésta es más ineficiente en el logro de los objetivos. Si se utilizaran los costos efectivamente incurridos para valorizar las “competencias, servicios y funciones” las protestas sobre la existencia de disímiles niveles de eficiencia en el proceso público de las distintas jurisdicciones serían justificables. Es así, que en el proceso de costeo debemos utilizar “predeterminados estándares” sobre la base de niveles de eficiencia equivalentes en la utilización de los factores e insumos<sup>28</sup>. Se ha dicho sobre el tema: “...tendremos que homogeneizar el costo de estas funciones que el Estado haya de asumir, porque podemos decir por ejemplo que la provincia asuma la administración de justicia y por lo tanto su costo, pero en la Argentina hay jueces de provincia que ganan 20.000 pesos y otros jueces de provincia que por la misma tarea ganan 4.000, y entonces esto lo tenemos que poner en blanco y negro, para que, cuando hablemos del costo de administración de justicia y de los recursos que necesita la provincia, sepamos a lo que nos estamos refiriendo” (Bulit Goñi en AAVV, 2006, 39)<sup>29</sup>.

El lector podrá pensar a esta altura que si ha sido difícil hasta el momento direccionar los esfuerzos del Sector Público hacia la determinación de costos incurridos, mucho más difícil será predeterminar estándares. Es cierto, y por eso pensamos que nos enfrentamos a una moderna versión de un trabajo de Hércules. Sin embargo, creemos que la necesidad de distribuir los recursos sobre la base de niveles equivalentes de eficiencia para cada uno de los receptores bien vale el esfuerzo de su cálculo. Trabajar lisa y llanamente con costos incurridos generaría incentivos perversos para que los actores desarrollen comportamientos “incrementalistas” al sólo efecto de obtener más recursos<sup>30</sup>. Entendemos que el concepto de costo es el que más se aproxima a una valoración razonada de los sacrificios que cada actor del sistema debe realizar para cumplir con su rol.

Si los especialistas argentinos, con el necesario aval político, no son capaces de acordar en los criterios necesarios para poder determinar estos costos y se enfrascan en discusiones bizantinas en las que todas las partes consideran que sus costos estándares son máximos y los de los demás actores casi no existen, **esto significará implícitamente que no queremos construir un sistema armónico y estable en el tiempo. La “semilla de desunión” seguirá sembrada en el medio de nuestra Federación.**

### **3.2. Límites más precisos para el ejercicio de las potestades tributarias por parte de cada uno de los actores del sistema**

Esta tarea deberá resultar en lograr una limitación razonable, eficiente y eficaz de la utilización de las potestades tributarias de los tres niveles del Estado Federal. En efecto, en el marco de la actual redacción del artículo 75 de la Constitución Nacional la “conurrencia” en el uso de las fuentes tributarias por Nación, Provincias y aún Municipios es virtualmente ilimitada. Sólo los muy flexibles e inasibles conceptos jurisprudenciales de “confiscatoriedad”, y algunas endeble normas de la ley 23.548 y los Pactos Fiscales Federales de 1992 y 1993 permanecen intentando poner algún orden en el mecanismo de ocupación del “tax room” en Argentina. No será posible un sistema estable si no existe un ordenamiento efectivo en la utilización de las potestades tributarias tanto por parte de la Nación, como por las Provincias y Municipios

Nuestro país ha conformado distintos sistemas para coordinar y a la vez limitar las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado Federal desde los tiempos de la organización nacional. Dentro del marco general constitucional definido a través de normas legales y pronunciamientos jurisprudenciales para algunos casos concretos, la República Argentina ha intentado armonizar el ejercicio de las potestades tributarias de los distintos niveles federales de gobierno a través de diversos sistemas, más o menos explícitos y más o menos sistemáticos. En este caso, los tradicionales límites de “legalidad”, “capacidad contributiva” y “no confiscatoriedad”, no se inscriben en un único sistema de tributación creado por un único cuerpo legislativo. Nos encontramos dentro de un sistema que integra más o menos desordenadamente tres subsistemas: nacional, provincial y municipal<sup>31</sup>..

En otras palabras, si existe un nivel de “capacidad contributiva” ¿cómo debemos distribuirla entre los distintos niveles del estado federal argentino, sin que las acciones del Estado excedan la misma, a veces por incoordinación y otras por simple voracidad fiscal? En el decurso histórico nuestro país ha probado<sup>32</sup> la separación de fuentes y su concurrencia parcial o total combinada con sistemas de transferencias condicionadas o no. Sin embargo, no existe aún un criterio común para lograr limitaciones efectivas a la lucha de los distintos actores por el lugar fiscal. **En realidad, la efectividad de dichas limitaciones es inversamente proporcional a la cantidad de las normas que intentan establecerlos. A pesar de la vigencia actual de la Constitución Nacional, de la ley 23.548 y de dos Pactos Fiscales Federales, el sistema “real” se caracteriza por dobles o triples imposiciones sobre los mismos objetos y/o sujetos, claros sesgos “xenofóbicos” que permiten gravar con mayor alícuotas a producciones de otras jurisdicciones, impuestos sobre meras “notas”<sup>33</sup>, gravámenes sobre calcomanías de 15 cm<sup>2</sup> pegadas en vidrieras<sup>34</sup>, procedimientos que no garantizan el derecho de los contribuyentes afectados, montos mínimos o fijos exagerados, etc.**<sup>35</sup>

Más allá de que el imaginario popular considere que existen ciertos “números cabalísticos”<sup>36</sup> máximos para la determinación de la confiscatoriedad de un tributo ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la realidad la “modalidad ‘flexible’ de control de constitucionalidad aparece definitivamente instalada...” (cfr. Deb, 2007) en la jurisprudencia del tribunal cimero. En efecto, aún las finalidades extrafiscales de un tributo son tenidas en cuenta al momento de fallar, por lo que no existe un límite máximo determinable a priori sobre la capacidad de ejercicio de las potestades tributarias. Si le sumamos a este esquema, el hecho de que los tres niveles tienen facultades concurrentes sobre la mayoría de las bases imponibles, el escenario para una lucha sin cuartel por el lugar fiscal de cada participante está montado, mucho más aún si las limitaciones legales existentes tienen una efectividad hartamente limitada.

Sostenemos desde hace ya tiempo que este sistema muestra a la Nación, a las Provincias y a los Municipios “peleando” como verdaderos “oligopolistas” con todo tipo de armas, leales y desleales, por un espacio mayor en el “mercado” de los recursos fiscales del Estado Federal como un conjunto.

Esta "lucha sin cuartel" tiene como impávido espectador al contribuyente que muchas veces recibe sin merecerlo las "esquirlas" de la discusión entre los diferentes niveles del Estado federal. Las características principales de este sistema actualmente son la falta de claras "reglas de juego" y la inexistencia de "árbitros imparciales".

Sobre el tema se ha dicho:

"...los cambios principales se están dando por el exceso enorme, por el desborde, por el abuso, por la ilegitimidad en la aplicación de las normas tributarias. Esa es la novedad que se advierte: la estructura es más o menos la misma, pero lo que es inédito es el exceso en la aplicación...Se están reclamando tributos impensables, tributos en supuestos que nadie podía pensar que podían ser gravados y en abierta contradicción con compromisos asumidos" (Bullit Goñi en AAVV, 2006: 34-35)

En el sistema pensado por los constituyentes de 1994, debería ser la nueva ley de coparticipación la que explicitará las limitaciones cuali y cuantitativas para el uso de las potestades tributarias por parte de cada actor. Mientras no la tengamos, la ya obsoleta Ley 23.548 aún complementada por normas posteriores, no se muestra ya idónea para regular el sistema. **La solución no podrá llegar por decisiones unilaterales de la Nación respecto de "coparticipar retenciones" casi "graciosamente", sino a través de acuerdos estables entre todas las partes involucradas.**

Manteniendo la posibilidad de ejercicio de potestades tributarias en todos los niveles del Estado Federal, estos acuerdos deberán definir claros límites cuali-cuantitativos máximos y mínimos para su ejercicio por cada uno de los actores. Las penalidades previstas para las infracciones al sistema deben ser severas, generando en el posible actor un muy alto "riesgo subjetivo de incumplimiento". Deberá consagrarse expresamente que "traiciona" de igual manera al sistema aquel que retiene fondos de coparticipación, como el que infringe dolosamente los límites que se autoimpuso al ejercicio de su política tributaria.

Es importante tener en cuenta, que si tenemos información confiable sobre los costos de las funciones estatales, el problema de la determinación de

la “mezcla” y los límites de los tributos que permitan obtener los recursos para financiarlos resultará quizás un poco más sencillo. En efecto, sabremos entonces que nivel de financiación total requiere cada uno de los niveles del Estado Federal argentino y podremos determinar la “mezcla” de recursos coparticipados y no coparticipados que deseamos asignar a cada nivel. **Existirá entonces un límite máximo razonable para las pretensiones de financiamiento estatal en cualquiera de sus niveles: los costos predeterminados estándares para el cumplimiento de todas sus competencias, servicios y funciones**<sup>37</sup>.

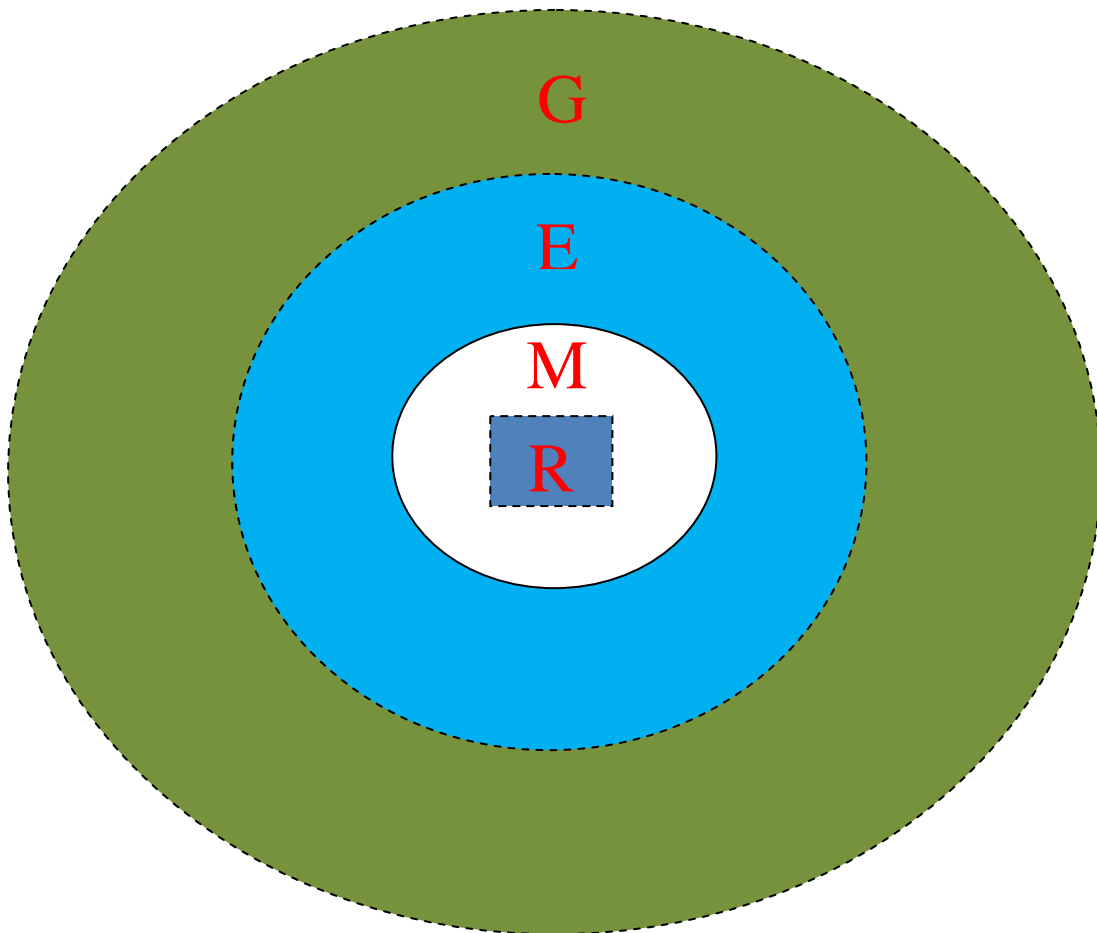
### **3.3. Un nuevo enfoque para la valoración de los recursos tributarios**

Tengamos en cuenta que, como resultado de todo este proceso, debemos lograr la determinación del conjunto de tributos que permita financiar las competencias, servicios y funciones del Sector Público. En efecto, se deberá determinar una “mezcla” de tributos con sus estimaciones de producción de recursos para financiarlos. Se deberá decidir si se utilizarán tributos coparticipables según el artículo 75 inciso 2do, tributos con afectación específica según el artículo 75 inciso 3ro, recursos aduaneros exclusivos de la Nación conforme el 75 inciso 1ro, tributos recaudados directamente por los gobiernos subnacionales sobre bases imposables propias u otras fuentes no tributarias<sup>38</sup>. También habrá que decidir que nivel del Estado Federal estará a cargo de la administración de cada uno de estos tributos.

En este sentido, y teniendo en cuenta que muchas veces las acciones de administración tributaria en nuestros países son más significativas que las relacionadas con la política tributaria, recordamos que “...quizás el hecho más notable de toda la literatura tributaria, no sólo la referida al IVA, es la casi total ausencia del análisis de los incentivos a recaudar (Llach, 2001)”. Esto es así, ya que sólo se tienen en cuenta en los análisis de los sistemas de distribución de recursos los **montos recaudados o a recaudar efectivamente, desde un punto de vista exclusivamente financiero, sin tener en cuenta todos los “costos de oportunidad” de dicha recaudación.**

El trabajo más difícil es repensar el enfoque que tenemos sobre los recursos públicos. Estas tareas deben implicar un cambio en nuestra evaluación de los recursos públicos, moviendo el centro del análisis desde los

montos efectivamente recaudados y enfocando nuestras luces en los montos verdaderamente “devengados”. En este sentido, resulta pertinente recordar que es tradicional en la literatura sobre administración tributaria analizar su desempeño sobre la base de las llamadas “brechas” de mora y evasión respecto de los montos recaudados. Ahora bien, este esquema puede ser completado para incluir la totalidad de los flujos positivos que con criterios de “costo de oportunidad” debemos considerar a los efectos de los recursos tributarios, conforme el gráfico que a continuación se acompaña



Intentemos a continuación explicar el significado de las distintas áreas de este gráfico:

- El marco total de las posibilidades de ejercicio de las potestades tributarias de cada actor en el marco de la Constitución Nacional y

otras normas supralegales, está demarcado por el círculo más amplio, más allá de que las mismas se ejerzan efectivamente a través de leyes concretas. Su borde se encuentra punteado ya que no resulta sencilla una demarcación exacta de su cuantía total.

- La cuantía total de los recursos a obtener conforme la política tributaria conformada por leyes en sentido formal vigentes, determina el contenido del área mayor incluida en la anterior. Se incluye aquí la totalidad de los hechos imponibles que las leyes tributarias mandan efectivamente al Fisco determinar y recaudar, más allá de que efectivamente lo sean. El borde de esta área también está demarcada con un punteado ya que la correcta definición de todos los hechos imponibles del sistema muchas veces se encuentra difusa por el fenómeno de la elusión tributaria. **La diferencia entre las dos primeras áreas resultaría una cuantificación amplia posible de los llamados “gastos tributarios”<sup>39</sup> (G), ya que resultaría de posibilidades de ejercicio del poder tributario del Estado dentro del marco vigente respecto del que el Poder Legislativo voluntariamente se abstiene de realizar.** Dice Nuñez Miñana al intentar definir los gastos tributarios en el caso de Impuesto a la Renta: “se ha postulado la conveniencia de reconocer y cuantificar explícitamente estos “gastos impositivos” (tax expenditures); (ya que) desde el punto de vista práctico, estos subsidios implícitos otorgados a través de deducciones o exenciones de cualquier índole serían equivalentes a cobrar en su totalidad los impuestos y con la recaudación hacer frente a gastos explícitos con la misma finalidad” (Nuñez Miñana, 1998: 213). Entendemos que este enfoque es extrapolable al total de las potestades tributarias garantizadas constitucionalmente a cada uno de los actores. Si una de las jurisdicciones decide no utilizar sus potestades tributarias a pleno, quizás para incentivar la actividad económica o la radicación de determinado grupo poblacional, está incurriendo en un verdadero “costo de oportunidad” para el sistema en total.

- Dentro de dicho espacio se encuentra el “círculo” de menor radio, que incluye todos los hechos imponibles que se determinan efectivamente por el Fisco o por los propios contribuyentes y llegan por ende a conocimiento del ente de administración tributaria. El área está delimitada con línea llena debido a que no debería haber dudas, en un contexto de una administración tributaria que cumple con sus funciones mínimas, de los montos efectivamente determinados a favor del Fisco. **La diferencia con el área descrita en el punto anterior está constituida por la evasión tributaria (E).**
- El cuadrado del centro<sup>40</sup> engloba los hechos imponibles respecto de los que efectivamente se produjo la recaudación de tributos (R). **La diferencia con el área anterior resulta de restar el stock actual de tributos a cobrar por el Estado del stock existente al inicio del período sub exámine, y tradicionalmente se simboliza como mora (M).**

Analicemos los efectos de mantener registros de los recursos basados únicamente en el criterio de lo efectivamente recaudado. Si sólo se tiene información sobre el rectángulo R, sólo obtendré información sobre **recursos netos de ciertos costos**, ocultando así información referida a los verdaderos costos totales del sistema. Recordemos que dijimos que los incentivos correctos funcionarían cuando cada actor reciba recursos para hacer frente a los costos estándares de eficiencia equivalente para todas sus “competencias, servicios y funciones”, mientras que los desvíos de aquellos costos deberán ser aprovechados o soportados por sus causantes. Si “ocultamos” algunos costos significativos ¿cómo podremos determinar sus estándares? Si la Contabilidad Pública sólo informa los montos recaudados ¿cómo podrá la opinión pública analizar correctamente el costo de la función de recaudar las rentas públicas y/o de los subsidios y subvenciones implícitos que el Poder Legislativo eligió conceder?<sup>41</sup>

Precisamente por enfrentarnos a la discusión sobre cómo deben distribirse los recursos, es necesario que consideremos adecuadamente las actividades y costos asociados a la recaudación de los tributos. Sigue siendo



tradicional, más allá de los esfuerzos normativos de esta primera década del Siglo XXI, que los recursos sean registrados a través del simple expediente de asimilarlos únicamente a los montos efectivamente percibidos, especialmente para el caso de los tributos. Este comportamiento determina indirectamente que un conjunto de costos necesarios para la obtención de esos recursos sean “neteados” del total, sin una adecuada valoración y exposición. Es necesario destacar que, a pesar de que el Sector Público no tenga una “función de comercialización” afín a la que se encuentra en las organizaciones que proveen bienes y servicios en el mercado, sus actividades para obtener recursos determinan un conjunto de costos, parcialmente equivalentes a los que se generan por las relaciones de una empresa privada con sus clientes. Estos costos deberían ser reflejados en “renglones” separados, al igual que aquellos que surgen de los “gastos tributarios” implícitos en la utilización efectiva de las potestades tributarias que posee cada actor dentro del sistema.<sup>42</sup>.

De esta manera podremos agregar al sistema de costos, aquellos asociados a la gestión política y administrativa de los tributos, obviamente que en su nivel estándar para que los desvíos que se produzcan puedan aprovechar o perjudicar al actor responsable del mismo. Dichos costos estarían constituidos por:

- 1) Los costos representados en los llamados “gastos tributarios”: Hace ya tiempo que los economistas han aceptado que los tributos no percibidos por exclusiones, exenciones, desgravaciones y deducciones permitidas legalmente son verdaderos costos soportados por el sistema, actualmente no cuantificados plenamente por el sistema contable público.
- 2) Los costos representados por la evasión tributaria: Si al menos definimos a los recursos como aquellos devengados al acontecer el “hecho imponible”, deberemos reconocer como costos del sistema a los montos no recaudados en razón de la evasión tributaria. Más allá de las evidentes dificultades para lograr una cuantificación objetiva de estos montos, no tenemos dudas de que los costos por evasión distan de ser igual a cero y deberían ser estimados para ser incluidos en el sistema de costeo de las “competencias, servicios y funciones”.
- 3) Los costos representados por la incobrabilidad efectiva de los tributos y sus accesorios determinados y no cobrados: Los montos de los tributos que en definitiva resultan incobrables por parte del Sector Público son evidentemente

costos del sistema, y no deberían simplemente netearse del monto de recursos.

- 4) Los costos financieros de la mora tributaria: Deberán cuantificarse del mismo modo los costos financieros no recuperados de los casos de mora tributaria. Dicho resultado debería calcularse en términos reales considerándolos netos de los montos devengados de intereses por mora según la legislación tributaria vigente.

Las dificultades de esta hercúlea tarea no terminan aquí. Este trasvasamiento del sistema hacia un criterio de “devengado” creará un inconveniente al momento de disponer la efectiva transferencia financiera de fondos a las jurisdicciones. En ese momento se debe transformar la variable “recursos devengados por coparticipación para la jurisdicción a por el período x1” en el concepto “transferencia financiera efectiva por coparticipación para la jurisdicción a por el período x1”. Para ello se deberán tener en cuenta los montos que permanezcan como saldos activos y pasivos en relación con los recursos coparticipados. Decimos saldos “activos y pasivos” porque así como a un determinado momento en el tiempo existirán montos devengados no cobrados de recursos por tributos en mora o aún no exigibles (saldos activos), también existirán montos cobrados pero no devengados generados por ejemplo por anticipos, pagos a cuenta y retenciones (saldos pasivos)<sup>43</sup>. No se observa que esta modificación afecte la característica de “automaticidad” del sistema de coparticipación, sino que pone especial énfasis en la calidad de verdadero “fiduciario” del actor encargado de la recaudación de los tributos que luego deben coparticiparse.

### **3.4. Los acuerdos necesarios entre todos los actores**

El mayor de los inconvenientes que enfrenta la solución definitiva del problema de la distribución de los recursos en Argentina es la necesidad de “acuerdos multilaterales” casi simultáneos que requieren unanimidad en el consenso de los actores. En efecto, el sistema federal argentino exigiría la necesidad de los siguientes acuerdos relacionados nada menos que con la fuente de recursos principal para cada uno de los actores:

- a) Un acuerdo Nación – Conjunto de Provincias<sup>44</sup> sobre la distribución primaria de los recursos coparticipados y los límites de utilización de las potestades tributarias concurrentes en sentido “vertical” entre Nación y Provincias.
- b) Un acuerdo entre las Provincias sobre la distribución secundaria de los recursos coparticipados, al mismo tiempo de coordinar las potestades tributarias propias provinciales en sentido “horizontal”. El contenido de este acuerdo debe respetar las bases del acuerdo del punto a).
- c) Veintitrés<sup>45</sup> acuerdos Provincia – Conjunto de Municipios sobre la distribución primaria de los recursos coparticipados y los límites de utilización de las potestades tributarias concurrentes en sentido “vertical” dentro de cada una de las Provincias entre Provincia y Municipios. El contenido debe respetar las bases sentadas en los acuerdos de los puntos a) y b).
- d) Veintitrés acuerdos entre los Municipios de cada Provincia sobre la distribución secundaria de los recursos coparticipados del sistema nacional y de tributos provinciales, al mismo tiempo de coordinar las potestades tributarias propias municipales en sentido “horizontal”. El contenido de estos acuerdos debe respetar las bases sentadas en los acuerdos de los puntos a), b) y c)<sup>46</sup>.

Debemos tener en cuenta que, en nuestra opinión, cualquiera de estos acuerdos presupone al otro, y que salvo que alguna Constitución Provincial prevea lo contrario para algún caso especial del punto d), la totalidad de estos “acuerdos multilaterales fundantes” requiere unanimidad<sup>47</sup>. Tengamos en cuenta que esta tarea, en democracia y con plena vigencia de los poderes legislativos de todos los actores implica necesariamente lograr el paso con éxito de estas leyes en sentido formal por todas las Legislaturas Provinciales y en su caso los Concejos Municipales, más allá del necesario acuerdo del Congreso Nacional.

¿Cómo imaginamos los lineamientos generales del sistema a implementar? Solo con “el resultado de una concertación mediante pacto expreso entre las provincias y el gobierno federal, con intervención de los municipios en cada provincia. Es un camino largo y lleno de dificultades pero es el único que contempla verdaderamente nuestro sistema federal de gobierno.

Podría decirse que no se ha podido sancionar la ley de coparticipación federal todavía por no se alcanza el consenso necesario. **Pero no queda otra cosa que insistir una y otra vez hasta alcanzar el acuerdo**” (Heredia en Hernandez, 2008:128. El destacado es nuestro)

#### **4.- A MANERA DE CONCLUSION. NUESTRA OPINION SOBRE LAS CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL SISTEMA A ESTABLECER**

##### **4.1. Lineamientos generales del sistema**

A continuación resumiremos lo que, para nosotros, resulta el decálogo de requisitos necesarios para el nuevo sistema a lograr luego de realizar las tareas antes descriptas:

- Debe distribuir recursos sobre la base de las competencias, servicios y funciones atribuidas a cada nivel del Estado Federal: Dijimos ya que los recursos financieros son medios no fines. Es una regla de lógica pura que no se pueden distribuir los medios sin tener determinados previamente los fines para los que serán utilizados. Cualquier otra solución implica que, como normalmente se hizo en nuestro país hasta la fecha, estemos "poniendo el carro delante de los caballos".
- Debe poseer mecanismos de premios y castigos en la búsqueda de un desempeño eficiente y leal de los actores. El sistema debe resultar en un conjunto de incentivos para los actores que lleven adelante comportamientos “virtuosos” y “leales” sean premiados, mientras que los que infringen el sistema reciban el condigno castigo efectivo. La utilización de costos estándares de eficiencia equivalente como variable independiente de los recursos a distribuir permite que quienes demuestren un mejor cumplimiento de sus competencias, servicios y funciones obtengan relativamente mayores recursos. El sistema se armoniza con el establecimiento de “castigos” o penalidades efectivas para aquellos actores que incumplan con las condiciones del sistema. Para lograr sus objetivos, más que la cuantía de las penalidades, influirá

la percepción por parte de los actores del riesgo subjetivo respecto de que la pena efectivamente se aplique en los casos concretos.

- Debe permitir la participación de todos los sujetos activos del sistema La conformación de este sistema afectará a todos los niveles del Estado Federal por lo que deberá tenerse en cuenta la opinión de todos los actores. La incorporación del nivel municipal sobre la base del actual artículo 123 de la CNRA implicará la necesidad de que cada Provincia replique hacia su interior el diseño de un sistema “a escala” respecto del Nacional. Deberán buscarse en este nivel, procedimientos de adopción de decisiones que respeten los derechos de las minorías, pero que superen la búsqueda de una casi imposible unanimidad de opiniones.
- Debe tener mecanismos que limiten cuali y cuantitativamente las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado Federal: Éste es, conjuntamente con el esquema de distribución de los recursos coparticipables, uno de los aspectos centrales sistema a establecer. El nuevo sistema deberá tener limitaciones cuali y cuantitativas operativas para el ejercicio de las potestades tributarias, especialmente en el caso de aquellas que resultan concurrentes. La concurrencia sin limitaciones concretas ha demostrado en nuestro país una marcada tendencia hacia el caos en el sistema. Su principal desventaja es la verdadera "lucha" que desata entre los distintos niveles para mantener y ampliar su espacio fiscal.
- Debe tener un organismo de coordinación permanente: Un organismo de este tenor ha existido desde la vigencia de la ley 20.221: la Comisión Federal de Impuestos. En el marco del mandato constitucional de la creación de un “organismo fiscal federal”, sus atribuciones respecto del control de la utilización de las potestades tributarias por parte de los actores del sistema deberían revisarse y seguramente ampliarse. El prestigio de sus integrantes y la calidad de sus documentos determinarán la suerte de este organismo que resulta indispensable para asegurar la flexibilidad del sistema. En efecto, el régimen debe ser lo suficientemente flexible de manera tal que permita que las

modificaciones en los contenidos de las necesidades públicas o las reasignaciones de funciones entre los distintos niveles del Estado puedan ser absorbidas en forma no traumática por los parámetros de asignación de recursos.

- Debe garantizar el ejercicio de potestades tributarias propias por parte de todos los actores del sistema: El resguardo de un nivel mínimo de autonomía para cada uno de los actores requiere la necesidad de que todos posean potestades tributarias de ejercicio propio con las limitaciones cuali y cuantitativas que requiera el sistema. Sin embargo, estas limitaciones no pueden anular la totalidad de las potestades tributarias de alguno de los actores, ya que determinaría su total dependencia de los montos transferidos por otro nivel, eliminando una herramienta básica de su política fiscal.
- Debe garantizar las facultades de acudir al endeudamiento para todos los actores del sistema dentro de límites máximos acordados: El Sector Público de nuestro país vivió en la última década del Siglo XX la ingrata experiencia de financiarse casi exclusivamente a través del endeudamiento. Más allá de los problemas que genera su excesiva utilización, el endeudamiento, con limitaciones razonables, es una herramienta útil a la que deberían poder echar mano tanto la Nación como las Provincias y los Municipios.
- Debe garantizar la coordinación de todos los aspectos de las políticas económicas de los distintos niveles del Estado Federal: Los actores deben esforzarse por crear un ámbito y un procedimiento para lograr los consensos dinámicos que el cambiante contexto impone para todos los aspectos de política económica. Los errores de algunos de los actores afectan a los demás<sup>48</sup>, por lo que es necesario que exista un ámbito y un procedimiento establecido para evitar que los mismos se produzcan y al mismo tiempo obtener las sinergias que toda coordinación de políticas origina. La experiencia económica de los últimos años ha convencido a los actores del sistema que resulta necesario algo más que un simple conjunto de porcentajes repartidores y de prohibiciones de ejercicio de

potestades tributarias en la norma general de coparticipación. La coordinación de todos los aspectos de las políticas económicas, ya sean de política tributaria, de gasto, de crédito público y aún de decisiones de administración tributaria, resulta un imperativo para cualquier país federal.

- Debe resultar en un sistema tributario y de coparticipación más sencillos que los actuales. Esta premisa puede resultar obvia, pero es necesaria en tanto que en la actualidad tanto el sistema de los tributos argentinos como el llamado “laberinto de la coparticipación” son sólo comprensibles para pocos iniciados. En ese camino, debemos recordar siempre que el nuevo sistema debe disminuir las dificultades para los contribuyentes y la complejidad del engorroso proceso de coparticipación de tributos. El nuevo sistema de tributos no puede recargar al contribuyente ya agobiado, muchas veces más que por la presión fiscal efectiva, por un intrincado laberinto de normas legales y reglamentarias nacionales, provinciales y municipales que disponen sobre impuestos, anticipos, pagos a cuenta, declaraciones juradas, retenciones, percepciones, informaciones, créditos fiscales, diversidad de alícuotas, etc, etc y etc. Los problemas de distribución y ejercicio de las potestades tributarias entre los niveles del Estado Federal, no los solucionarán los contribuyentes con un mayor trabajo administrativo, ni los asesores impositivos desentrañando normas que más parecen criptogramas que disposiciones tributarias. Deben ser solucionados por el legítimo acuerdo de todos los niveles del Estado Federal en su conjunto.
- Debe entrar en vigencia con tiempos suficientes de construcción y difusión, gradualmente, pero como sistema normativo conjunto intrafederal. Respecto de los mecanismos para su entrada en vigencia, el Pacto de Febrero de 2002 señalaba la necesidad de aplicar las nuevas reglas sobre la recaudación incremental<sup>49</sup> manteniendo las “reglas viejas” sobre los montos “estructurales”. Lamentablemente, al momento de redactar el presente trabajo, todo parece señalar que las épocas de permanente crecimiento de la recaudación, aún en términos puramente nominales, han llegado a su fin; por lo que este mecanismo

no parece ser aplicable en el futuro. Sin embargo, la gradualidad parece un objetivo a respetar en la implementación de este nuevo sistema, pudiéndose iniciar la distribución de los recursos según las nuevas reglas “escalonadamente” evitando impactos demasiado bruscos en las finanzas de los actores.

## **4.2. Palabras finales**

El principal objetivo de este trabajo es intentar convencer al lector que una solución estable del problema de la coparticipación tiene aristas bastante más complicadas que las de obtener una mayoría calificada en el Congreso de la Nación. Los problemas difíciles y complejos requieren tiempo y esfuerzos hercúleos para llegar a soluciones duraderas y de consenso, pero también requieren que pongamos manos a la obra en los mismos cuanto antes.

La experiencia argentina de los últimos años nos permite ver que todos los actores se encuentran más cómodos en el actual "statu quo", y que más allá de declaraciones retóricas, evitan iniciar el árido camino de la discusión, quizás por miedo a un “salto al vacío”. Muchas veces son las presiones de situaciones políticas coyunturales las que obligan a los actores a precipitar soluciones inmediatas a problemas complejos durante madrugadas plenas de tazas de café cargado, sin tiempo material para pensar alternativas. En este caso, estamos todavía a tiempo de plantear alternativas técnicas completas para que en el momento en que las decisiones políticas lleguen a precipitarse, la información disponible sea de excelencia.

La crisis de las retenciones como cuestión urgente durante 2008 volvió a poner sobre el tapete el problema del financiamiento público en la Argentina, y nos recordó a todos que los importantes problemas de la coparticipación y los límites de las potestades tributarias de los distintos niveles del Estado Federal se encontraban y se encuentran aún pendientes de resolución. Sin embargo, no es razonable intentar buscar respuestas inmediatas a cuestiones de fondo que determinan la vida de un país. Seguramente las cuestiones urgentes y puntuales como la Resolución 125/08 requerían respuestas inmediatas. Sin embargo, las cuestiones básicas fundantes de un Estado Federal requieren



soluciones estudiadas, meditadas y discutidas, con sólidos trabajos técnicos de basamento, amplia difusión y publicidad de las distintas opciones posibles.

Una de las principales críticas que se puede dirigir a la propuesta aquí esbozada se relaciona con la factibilidad de su puesta en práctica en el corto plazo. Dirán algunos: **la “agenda oculta” del trabajo es dejar todo como está, ya que al proponer tareas tan arduas solo se logra que nadie haga nada. Nada más lejos de nuestro objetivo.** Plantear que el horizonte buscado se encuentra lejano no impide que empecemos a caminar cuanto antes hacia él, y que cualquiera que sea el trecho que recorramos siempre nos encontraremos más cerca de alcanzarlo que al principio. Seguro que aún hay mucho camino que recorrer, pero el contenido de uno de los pactos fundantes de nuestra federación, más que París bien “merece varias misas”. **Ahora bien, para avanzar debemos tener claro primero cuál es el camino y cuál el objetivo final. De eso se trata este trabajo.**

Un ejemplo puntual a menor escala respecto de que este trabajo es posible puede verse en la labor realizada, con defectos y limitaciones pero con ingentes esfuerzos, por el Consejo Interuniversitario Nacional para definir pautas objetivas para la distribución del presupuesto dirigido a todas las Universidades Nacionales. A partir del Acuerdo Plenario del C.I.N. Nro. 465/2003<sup>50</sup> se definió el esquema de un “modelo de pautas objetivas de distribución presupuestaria”, destinándose a tal efecto recursos humanos y financieros para trabajar en el proceso de explicitar concretamente su contenido con un cronograma de tareas. Es importante señalar que, al mismo tiempo, las Universidades avanzaron en la estandarización del software que utilizan y en la definición de los datos que se incluyen en sus sistemas de información. Más allá de las limitaciones de la labor realizada y de su limitada aplicación a la fecha, ese conjunto de parámetros objetivos existe hoy y se mantiene actualizado con el objeto de servir como un elemento racionalizador de las discusiones políticas sobre el presupuesto universitario. ¿Por qué no avanzar en ese mismo camino de formulación y cuantificación de parámetros en el tema que nos ocupa, más allá de sus posibilidades inmediatas de aplicación?

Creemos que el premio a este esfuerzo será que, más temprano que tarde, el Estado y la Sociedad Civil argentina contarán con una más adecuada

distribución de sus recursos fiscales, los que en términos de recaudación superan ya largamente el 30% de nuestro Producto Bruto.

## BIBLIOGRAFIA

1. Atchabahian Adolfo. *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Tercera Edición. Buenos Aires: Depalma, 2008
2. ASAP. *Seminarios de Presupuesto Público 2006-2007*. ASAP. Buenos Aires. Agosto de 2008
3. Autores Varios. *Seminario "Hacia un nuevo sistema tributario"*. ACARA y Facultad de Ciencias Económicas UBA. Buenos Aires, 2006
4. Bird y Casanegra de Jantscher, M. (1992): "La Administración Tributaria en los países del CIAT", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
5. Cao Horacio "Ortodoxia y revisionismo en el abordaje de la coparticipación federal de impuestos" en *Revista Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental*. Año 14. Nro. 26, 2008: 121:145.
6. Cattaneo N. y otro. "Los ingresos tributarios y el principio de lo devengado en la contabilidad pública" en *Anales del 16to Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Área Sector Público*. Rosario, 2006.
7. Deb Leonardo "El control judicial de la confiscatoriedad de las normas tributarias", *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral*, Nro. 5.01., 2007.
8. Díaz Frers, Luciana: "En deuda con la Constitución: el régimen de coparticipación, problemas y soluciones", *Documento de Recomendación de Políticas Públicas No 58*, CIPPEC, Buenos Aires, noviembre de 2008.
9. Ferrer Aldo. *La Economía Argentina*. 16ta. Edición. Buenos Aires: Fondo Cultura Económica, 1986
10. Filc Gabriel (comp.). *Las políticas fiscales en Argentina: un complejo camino hacia la equidad y la eficiencia*. Buenos Aires. Fundación CIPPEC, 2008.

11. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas. "Crecimiento y equidad en la Argentina. Bases para una política económica para la década. Síntesis y Propuestas" en [www.fiel.org.ar](http://www.fiel.org.ar) Octubre de 2001.
12. García Vizcaíno Catalina. *Los tributos frente al federalismo*. Buenos Aires: Depalma, 1975.
13. Giuliani Fonrouge C. *Derecho Financiero* Buenos Aires. Desalma, 1997
14. Hernandez Antonio (director). *Aspectos fiscales y económicos del federalismo argentino*. Academia Nacional de Derecho y Cs. Sociales de Córdoba. Córdoba, 2008.
15. Hauque Sergio. *Coparticipación Federal: Estado actual y cuestiones pendientes*. Informe Nro. 10 Área Tributaria y Provisional. Centro de Estudios Científicos y Técnicos. Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas, 2006.
16. International Federation of Accountants. *IPSAS 23 Revenue from non exchange transactions (Taxes and Transfers)*. Diciembre de 2006.
17. Las Heras José María. *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico*. Buenos Aires: Buyatti, 2004.
18. Llach J. "Un nuevo contrato fiscal federal" en *Anales de la XXVI Reunión de la Asociación Argentina de Economía Política*. Buenos Aires, 2001
19. Nuñez Miñana Horacio *Finanzas Públicas*. Segunda Edición. Macchi. Buenos Aires, 1998.
20. Spisso Rodolfo R. "La ley de Coparticipación tributaria y el principio de la lealtad federal" en *Derecho Tributario*, Tomo V, 1993 Página 241.

## NOTAS COMPLEMENTARIAS

---

<sup>1</sup> En [www.google.com.ar](http://www.google.com.ar). Más allá de los sesgos que pueden tener los buscadores utilizados desde Argentina se observa un porcentaje mayor aún utilizando [www.yahoo.com](http://www.yahoo.com).

<sup>2</sup> Cao realiza una comparación con otros términos que considera relevantes y obtiene la misma conclusión. Cfr. Cao, 2008: 121.

<sup>3</sup> Un ejemplo de este sistema de transferencias "graciables", entre muchas otras, lo brinda esta noticia encontrada al azar en las páginas informativas de nuestro país respecto de una municipalidad: El intendente de Villa Gobernador Gálvez ... tendrá dinero para hacer cloacas,

---

pavimentar calles y construir viviendas. "En 2011 yo juego para Néstor", promete. Es que Kirchner lo citó en Olivos y le dijo "Pedí lo que quieras". Sólo bastó una reunión de 15 minutos con Néstor Kirchner en Olivos para que el intendente de Villa Gobernador Gálvez, Jorge Murabito -alineado hasta ahora en el Frente Progresista Cívico y Social- lograra embolsar 50 millones de pesos para destinar en este año electoral a obras de cloacas, pavimentación de calles y construcción de viviendas sociales. (15 de febrero de 2009 en [www.notiexpress.com.ar](http://www.notiexpress.com.ar) .

<sup>4</sup> Identificado como versión 1.0 de autoría del Dr. Aníbal Berteá.

<sup>5</sup> Téngase en cuenta que la norma de coparticipación debe ser una "ley convenio" de derecho intrafederal, por lo que la responsabilidad de su dictado no recae solamente en el Congreso Nacional. Proféticamente un constituyente señaló durante la discusión en Santa Fe: "... A los señores gobernadores voy a decirles que cuando ellos quieran aplicar la distribución, desde el *cavallismo* les van a decir, haciendo el gestito de Olmedo: "¡De acá!". Esa es la realidad de la historia argentina" (Repetto – Santa Fe – Diario de sesiones de la Asamblea Constituyente de 1994). Más allá de los cambios de gobierno desde 1994, el sistema nunca se implementó por lo que el constituyente Repetto puede ser considerado casi un profeta federal.

<sup>6</sup> Dijo la FACPCE sobre el tema "Sin perjuicio de nuestro deseo que se encuentre una solución adecuada y justa, queremos destacar una situación de fondo subyacente en el conflicto y en consecuencia, desde nuestras profesiones, expresamos la preocupación de los profesionales en ciencias económicas por el incumplimiento del mandato constitucional de 1994 que estableció la obligación de dictar un nuevo marco jurídico de distribución federal de la recaudación fiscal, que de a los distintos estados provinciales una certidumbre en sus ingresos y una efectiva autonomía en su gestión de gobierno" (Declaración de Paraná FACPCE 28 de marzo de 2008)

<sup>7</sup> Recordemos que el artículo 1ro de la ley 23.548 que aún nos rige señala: "Establécese a partir del 1 de enero de 1988, el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias, conforme a las previsiones de la presente Ley"

<sup>8</sup> Hércules tuvo que realizar 12 trabajos. Aquí planteamos la necesidad de llevar a cabo solamente 4 de ellos. Téngase en cuenta que el uso repetido por parte de los tratadistas de la palabra "laberinto" nos remonta también a los mitos centrales de la civilización griega.

<sup>9</sup> Según Ferrer los derechos de aduana y de puerto explicaban el 90% de los ingresos corrientes del Sector Público (cfr. Ferrer, 1986:73)

<sup>10</sup> Cfr. entre muchos otros sobre el tema Garat en Hernandez, 2008

<sup>11</sup> Respecto de los que conforme a la Constitución poseía potestades tributarias concurrentes con el nivel que efectivamente percibe los tributos.

<sup>12</sup> Como ejemplo de las tensiones que el sistema determinaba, la primera excepción a los mecanismos de distribución de la ley 23.548, fue establecida por la ley 23.549. De allí en más la cantidad de modificaciones al sistema original han determinado que hablemos actualmente del "laberinto de la coparticipación", del que sólo los iniciados pueden salir. A pesar de haber nacido como transitorio, el régimen permanece como base del sistema desde hace ya casi veinte años.

<sup>13</sup> En la actualidad existen más de quince regímenes especiales que coexisten con el general de la Ley 23.548.

<sup>14</sup> Fondo constituido por la ley 23.548 para atender desequilibrios de Provincias.

<sup>15</sup> Cfr. Artículo 75 (en especial inciso 2do) de la CNRA.

<sup>16</sup> A todos los efectos asimilamos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a una provincia, a pesar que en este punto, la CABA fue olvidada por los constituyentes.

<sup>17</sup> Ratificado por ley nacional 25.570. A la fecha no ha sido ratificado por la Provincia de San Luis.

<sup>18</sup> Incluidos en el sistema de coparticipación a partir de la vigencia de los Pactos Fiscales Federales del 12 de agosto de 1992 y de idéntica fecha de 1993.

<sup>19</sup> Sumada a la importancia del tributo sobre débitos y créditos bancarios, que aunque resulta coparticipable, lo es en una proporción menor a la que prevé el régimen de la 23.548 para el conjunto de provincias.

<sup>20</sup> El miembro informante del dictamen de mayoría de la comisión respectiva de la Asamblea Constituyente (Marín – La Pampa) señaló en ese sentido al presentar el texto actual de la Constitución: "La distribución de recursos entre la Nación y las provincias, conocida doctrinariamente como distribución primaria, se hará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas. La propuesta que estamos considerando tiene la

---

virtud de introducir una pauta de racionalización financiera y fiscal absolutamente justificable en tanto liga la asignación de fondos a los gastos que se originen por el desempeño de las diversas competencias y la prestación de los distintos servicios. Se incorporan también como elementos y principios rectores la equidad, la solidaridad y la obtención de un nivel de desarrollo y calidad de vida homogéneos en todo el país. Estos principios generales, **lejos de ser meras expresiones de voluntarismo o de ingenuidad política, configuran criterios o postulados a los que el legislador, así como la Nación y las provincias, deberán ajustarse imperativamente**” (Diario de Sesiones de la Asamblea Constituyente de 1994 – el resaltado es nuestro)

<sup>21</sup> En una línea similar, aunque con menor nivel de detalle, se enrola Bulit Goñi cuando sugiere los siguientes pasos previos: 1) Definir el rol del Estado y costear sus funciones. 2) Localizar por nivel las funciones del Estado y costearlas 3) Diseñar la estructura tributaria de cada nivel y 4) Prever las transferencias verticales u horizontales que hagan falta. (Bulit Goñi en AAVV, 2006: 38)-

<sup>22</sup> La mayoría de los proyectos de distribución realizados hasta el momento parten de una base muy limitada al buscar los parámetros de distribución exclusivamente dentro de las series estadísticas disponibles en la actualidad, originadas en los Institutos oficiales. Especialmente a partir de Enero de 2007 los argentinos hemos comprendido que el hecho de que un dato surja de un instituto de información oficial no asegura en modo alguno su objetividad. Seguramente el hecho de que un indicador se “produzca” de modo coherente hace ya varios años, brinda más confiabilidad a sus resultados, pero esto no invalida en modo alguno la posibilidad de utilizar indicadores de distribución ad-hoc. Creemos que nuestro lema en el campo de la producción de información sobre costos estándares de los distintos actores del Sector Público Argentino, siempre que estemos dispuestos a acometer nuestra claramente hercúlea tarea, debe ser **“como nada tenemos, todo lo haremos”**.

<sup>23</sup> Téngase en cuenta que el artículo 95 de la Ley 24.156 prevé que uno de los capítulos de la cuenta de inversión debe incluir informaciones sobre los bienes y servicios producidos (cfr. Makon en ASAP, 2008:51)

<sup>24</sup> Recordemos que el sistema de coparticipación prevé un mecanismo “primario” de distribución entre Nación y el conjunto de Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y un mecanismo “secundario” para estas últimas. La Constitución de 1994 no hace especiales diferencias al definir los determinantes de ambos mecanismos. Buscando simplificar el análisis consideraremos a lo largo de este trabajo que las competencias, servicios y funciones a cargo de los Municipios se acumulan dentro de las que se encuentran a cargo de la Provincia que los incluye, para los casos en que se discuta la distribución entre Nación y Provincias y de las Provincias entre sí.

<sup>25</sup> En este proceso deberá respetarse el contenido concreto de cada Constitución Provincial. Sin embargo, parece interesante promover mecanismos de distribución intraprovincial similares al propuesto para la relación Nación Provincias.

<sup>26</sup> Constituyente Marquez de Mendoza en la discusión de la Asamblea Constituyente 1994.

<sup>27</sup> Un antecedente legal resulta la Ley 11.582 de la Provincia de Buenos Aires. (Las Heras, 2004: 203).

<sup>28</sup> Esto no quiere decir que el nivel de eficiencia equivalente resulte de “máxima eficiencia posible”. Parece más razonable encarar esta determinación sobre la base de un nivel de eficiencia media en el proceso productivo público y mejorar dicho nivel a medida que el sistema se afiance.

<sup>29</sup> Es dable destacar que la utilización de costos estándares no implica desatender las particulares características que enfrentará cada jurisdicción en el proceso de satisfacción de las necesidades. Por ejemplo el costeo de la construcción pública en las Provincias de Cuyo deberá tener en cuenta el sobre costo de los sistemas antisísmicos, en las del Litoral de los mecanismos preventivos de las inundaciones y en las del Sur de la República los determinados por los sistemas de calefacción central casi permanentes, **pero en todos los casos con un nivel de eficiencia equivalente** en el proceso de construcción

<sup>30</sup> Cfr. Las Heras, 2004: 141

<sup>31</sup> Entre otras posibles cuestiones a dilucidar en este marco, el tradicional problema de la definición del límite de confiscatoriedad debería analizarse observando el conjunto de tributos de todos los niveles del estado que afectan el mismo objeto de imposición, llevándonos a discutir cuál de los tributos de cuál de los niveles del estado es el que ha generado la

---

afectación al derecho de propiedad. Utilizar siempre el criterio de “prior in tempore, potior in iure” no parece demasiado racional.

<sup>32</sup> Sobre el tema cfr. entre otros García Vizcaíno, 1975.

<sup>33</sup> Dada la extensión del impuesto de Sellos a casos en los que no existen verdaderos instrumentos. Cfr. entre otras la Resoluciones 33 y 37/2009 de la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe cuya vigencia actual se encuentra suspendida.

<sup>34</sup> Tributos municipales relativos al control de la publicidad y propaganda.

<sup>35</sup> Se ha llegado a utilizar el calificativo de extorsivo respecto de algunos tributos municipales que permanecen vigentes cuando se dice: “...la inspección reclama al contribuyente lo que jamás soñó que se le iba a reclamar (como una tasa sin servicio...)...y se lo reclama por los cinco años pasados, con más intereses...y una multa. Ese procedimiento prevé la posibilidad de presentar un descargo que no será leído, de proponer pruebas que no serán habilitadas...y de presentar recursos que correrán la misma suerte y para llegar a la instancia judicial hay que pagar primero...” (Bulit Goñi en Autores Varios, 2006: 37). Una lista de las distorsiones del sistema provincial y municipal en Ob.cit.: 35

<sup>36</sup> Según Deb, 2007 le pertenece a García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996, t. 1, pág. 283.

<sup>37</sup> Esto no quiere decir que resulte imposible sostener la existencia de posibles déficits o superávits estatales, sino que los mismos deben ser previstos aproximadamente y ser ligados al momento cíclico que viva el país en cada época.

<sup>38</sup> Entre ellos especialmente las llamadas “regalías”. La incorporación del último párrafo del nuevo artículo 124 de la CNRA en 1994 al plasmar constitucionalmente el dominio originario provincial de los recursos naturales existentes en sus territorios, confirmó una importante fuente de ingresos para algunas jurisdicciones provinciales.

<sup>39</sup> Un estudio que estimó su cuantía para el año 2008 en Argentina la situó en el 2,21% del Producto Bruto Interno (cfr. Filc, 2008: 217)

<sup>40</sup> El gráfico no se realizó a escala por lo que no prejuzga sobre la efectiva dimensión de cada área. Ya en broma podemos decir que la utilización de esta figura geométrica para los montos recaudados tampoco quiere significar que “los que pagan impuestos son unos cuadrados”.

<sup>41</sup> Mucho más aún, si aceptamos con Bird y Casanegra de Jantscher (1992) que en algunos países “la política tributaria es su administración tributaria”, sin esta información ni siquiera conoceremos los lineamientos generales de la verdadera “política tributaria” de ese país.

<sup>42</sup> Tengamos en cuenta que sobre el tema la IPSAS 23 emitida por la International Federation of Accountants señala expresamente en su punto 71: “Taxation revenue shall be determined at a gross amount. It shall not be reduced for expenses paid through the tax system. (Los recursos tributarios deben ser determinados por sus montos brutos. No deben ser reducidos por los gastos pagados a través del sistema tributario) (la traducción es nuestra)”

<sup>43</sup> Al respecto señala la IPSAS 23 en su punto 53 “In the normal course of operations, a reporting entity may accept resources prior to a taxable event occurring. In such circumstances, a liability of an amount equal to the amount of the advance receipt is recognized until the taxable event occurs (En el curso normal de las operaciones, un ente emisor puede recibir recursos antes de que ocurra el hecho imponible. En esas circunstancias, un pasivo de un monto equivalente a la suma recibida por adelantado debe reconocerse hasta que ocurra el hecho imponible).(La traducción es nuestra).

<sup>44</sup> Al usar el concepto Provincias incluimos aquí a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

<sup>45</sup> No se prevé la existencia de unidades similares a los Municipios dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con potestades tributarias y responsabilidades de gastos.

<sup>46</sup> El hecho de que en la casi totalidad de las Provincias argentinas no exista en la actualidad este tipo de acuerdos, no obsta en nuestra opinión a que, en el actual contexto de autonomía municipal garantizada por la Constitución Nacional los mismos deban explicitarse.

<sup>47</sup> Supongamos que luego de mucho trabajo logramos un acuerdo entre las provincias de Cuyo y la Nación sobre como realizar el acuerdo fundante del punto a), la búsqueda del consenso con las provincias patagónicas quizás requerirá alterar algunos aspectos del acuerdo anterior, que lograrán la adhesión de las patagónicas, pero nos harán perder el de las de Cuyo.

<sup>48</sup> Las políticas de endeudamiento sin límite llevadas adelante en los '90 por algunas provincias y la Nación, afectaron sin lugar a dudas el crédito público de toda la Argentina.

<sup>49</sup> Cfr. artículo 7 inciso i) del citado Pacto ratificado por ley 25.570.

<sup>50</sup> Cfr. [www.cin.edu.ar](http://www.cin.edu.ar)