



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Autores: Fernández Acosta, María José
Ruiz Osore, Horacio
Thea, Ezequiel Alexis Emiliano
Valls, Julieta María

Director: Sánchez, José Emilio

2016

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

El presente trabajo de seminario desarrolla la temática relacionada con el régimen de coparticipación federal de impuestos.

A través de seis capítulos se presentan y analizan los siguientes ítems:

1. Los principios constitucionales del sistema federal
2. La Ley de coparticipación federal N° 23.548
3. Los postulados tributarios
4. Análisis crítico de diferentes jurisdicciones
5. Contexto actual del régimen de coparticipación en el país
6. Propuestas de soluciones para la coordinación fiscal.

PRÓLOGO

Desde el año pasado debido a la desaceleración general de la economía se agudizaron los problemas fiscales y los déficits de las provincias. Detrás de esta situación está una cuestión de fondo de difícil solución, pero que se torna urgente enfrentar: la distribución de los recursos nacionales mediante la Coparticipación Federal.

La Coparticipación Federal de Impuestos tiene su nacimiento en la década del '30 y a lo largo de los años ha sufrido diversas modificaciones, desde la Ley N° 12.139, pasando por la N° 20.221 del año 1973 hasta la que rige actualmente, Ley N° 23.548.

La Argentina ha consolidado un régimen de coparticipación impositiva entre el gobierno federal, las provincias y los municipios, sobre los impuestos indirectos concurrentes, excluidos los de exportación e importación, y algunos impuestos directos. El federalismo fiscal encuentra su cúspide en la Ley 23.548.

La Ley N° 23.548 denominada Régimen Transitorio de Distribución de la Coparticipación Federal, entró en vigencia el 1° de Enero de 1.988 y hasta el 31 de diciembre de 1.989, pero en virtud de la previsión dispuesta en la última parte de su artículo 15°, resulta automáticamente prorrogada en su vigencia ante la inexistencia de un régimen sustitutivo.

Esta norma legal instituye el régimen general de coparticipación de impuestos nacionales.

En su articulado determina la conformación de la masa de impuestos coparticipables, considerando como tales al conjunto de impuestos nacionales, con la excepción de aquellos que por disposición constitucional resulten de potestad exclusiva de la Nación (Derechos de Importación y Exportación, art. 4° C.N.), o que por disposiciones legales resulten específicamente afectados a propósitos o destinos determinados, o que por acuerdo entre la Nación y las provincias se afecten a la realización de inversiones, servicios, obras o al fomento de actividades que por ese medio se declaren de interés nacional, y aquellas cuya distribución entre la Nación y

las provincias esté prevista o se prevea en otros regímenes especiales de coparticipación.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

DEL SISTEMA FEDERAL

Sumario: 1.- Introducción. 2.- El sistema federal argentino. 3.- Definición de Coparticipación Federal. 4.- Constitucionalización del sistema de Coparticipación Federal. 5.- Federalismo fiscal.-

1.- Introducción:

Desde la Constitución Nacional de 1853, la Argentina adopta el sistema federal de gobierno, lo que implica la existencia de tres niveles de autoridad: nacional, provincial y municipal. La Constitución faculta simultáneamente a la Nación y a las provincias a recaudar impuestos indirectos. En la práctica esto acarrea una doble imposición, ya que tanto la Nación como las provincias pueden gravar la misma actividad.

La grave crisis económica mundial de 1929 produjo una retracción general de los flujos comerciales internacionales. En Argentina, cuyo régimen tributario estaba centrado en los impuestos al comercio exterior, el erario público nacional

empezó a quedarse sin recursos. En esa situación, se unificaron todos los impuestos internos y se estableció un sistema de distribución.

2.- El sistema federal argentino:

El federalismo argentino es una combinación de dos fuerzas: una centrípeta y otra centrífuga.

La primera, que va de la periferia hacia el centro, supone la existencia de una unidad en el Estado nacional argentino, que es soberano. Mientras que la segunda, del centro hacia la periferia, implica la descentralización que permite la existencia de una pluralidad de provincias, que son autónomas.

El artículo 1º de la Constitución Argentina establece que la Nación argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal. Las dos primeras serían más bien formas de gobierno, mientras que la tercera es una forma de Estado, desde que supone una relación entre el poder y el territorio en la cual aquél, en principio, se descentraliza políticamente con base física o geográfica.

Las provincias argentinas preexistieron a la Nación. No a las veintitrés que hoy conforman el Estado argentino, sino las catorce que existían al momento de dar estructuración a aquella. Luego se fueron agregando otras y provincializándose territorios nacionales hasta llegar al número actual.

En el estado federal argentino coexisten la Nación, las provincias (dentro de éstas los municipios) y la ciudad autónoma de Buenos Aires (CABA), que es la capital del país.

En el marco de su autonomía, las provincias pueden sancionar sus propias Constituciones, obviamente respetando el sistema representativo y republicano como forma de gobierno, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 5º de la Constitución Nacional.

Las relaciones típicas en la estructura federal son:

1. De subordinación: en razón de la cual los ordenamientos locales deben ajustarse al ordenamiento federal.

2. De participación: por la que se concede cierto espacio a la colaboración de las provincias en las decisiones del gobierno federal, a través de la cámara de senadores.
3. De coordinación: que delimita las competencias federales y provinciales mediante una distribución o un reparto.

Precisamente en función del tal reparto existen las siguientes competencias:

- a. Exclusivas del Estado federal.
- b. Exclusivas de las provincias (dictan sus propias Constituciones y legislaciones procesales)
- c. Concurrentes (como establecer los impuestos indirectos internos, que pueden ser ejercidas tanto por el Estado federal como las provincias).
- d. Excepcionales del Estado federal (como establecer impuestos directos en los términos del artículo constitucional 75, inc.2º, párrafo 1º, y sólo por tiempo determinado).
- e. Excepcionales a las provincias (como dictar los códigos de fondo mientras no los sancione o haya sancionado el Congreso de la Nación)
- f. Compartidas entre el Estado federal y las provincias (que requieren una doble decisión integratoria).

3.- Definición de Coparticipación Federal:

La Coparticipación Federal es el sistema mediante el cual el Estado federal y las provincias dividen los ingresos obtenidos mediante la recaudación de impuestos directos e indirectos, determinados por el Congreso de la Nación. Este mecanismo tiene rango constitucional y se rige por la ley 23.548, Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, que está vigente desde Enero de 1988.

4.- Constitucionalización del sistema de Coparticipación Federal:

Tal régimen, según se postula desde la literalidad constitucional, debe construirse sobre la base de las pautas de solidaridad social entre las provincias, implantándose la obligación de dictar una ley convenio al respecto, que 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 (art. 75, inc. 2º, párrafo 4º).

Además, en el inciso 3º de tal disposición, la Constitución Nacional establece que el Congreso nacional está investido de la atribución de establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara.

5.- Federalismo fiscal:

Como se mencionara, el mecanismo de coparticipación federal de impuestos se enmarca en el contexto de la relación entre la Nación y las provincias, dentro de lo que comúnmente se denomina **federalismo fiscal**, que confiere autonomía a los niveles de gobierno subnacionales.

“El **federalismo fiscal** implica una descentralización de potestades tributarias y una asignación de gastos hacia las provincias. Aquellas erogaciones a las que las provincias no pueden hacer frente ni con recursos propios ni con deuda, se cubren a través de transferencias de la Nación, lo que hace necesaria la coordinación fiscal entre los distintos niveles de gobierno.”⁽¹⁾

En nuestro país el sistema está establecido de manera tal que las provincias se ocupan de llevar a cabo la mayor parte de los gastos en bienes y servicios públicos mientras el Gobierno Nacional se ocupa de recaudar la mayor parte de los impuestos.

⁽¹⁾ Consultas en Internet: www.iefer.org.ar/trabajos/mirtacopa.htm

Este sistema lleva a que las provincias gasten más recursos de los que pueden recaudar, creando un desbalance en las cuentas, que es saldado a través de transferencias del Gobierno Nacional. A esto se le llama **desbalance vertical**.

Otra cuestión es la cantidad de recursos que la Nación destina a cada provincia. El fin principal de los criterios de reparto (contemplado en la Constitución), es brindar a las mismas oportunidades e igual prestación de servicios y bienes públicos a todos los argentinos. Para ello es necesario corregir el **desbalance fiscal horizontal**, o sea, las diferencias entre provincias en la capacidad recaudatoria y las necesidades de gastos.

CAPÍTULO II

LEY 23.548

Sumario: 1.- Antecedentes históricos de la ley 23.548. 2.- Ley 23.548. 3.- Impuestos coparticipables. 4.- Distribución de la masa coparticipable. 5.- Distribución primaria. 6.- Distribución secundaria.-

1.- Antecedentes históricos de la ley 23.548:

En 1935 se implementó el primer sistema de coparticipación de impuestos. En ese momento, la distribución primaria establecía que la Nación se quedaba con 82% de los recursos y las provincias con el 17,5%. La distribución secundaria, que definía el reparto entre las provincias se realizaba de acuerdo a la población, un 30% de acuerdo al gasto, un 30% de acuerdo a los recursos totales de la provincia (antes de la implementación del sistema), y un 10% por partes iguales entre todas las provincias.

A partir de entonces, la parte que les correspondía a las provincias en la distribución primaria fue aumentando progresivamente. En 1946 pasó a corresponderles un 21%, y ya en 1951 el 48,8% de lo recaudado se destinaba a Nación, mientras que el 51,2% restante quedaba en manos de las provincias.

En 1954, la Nación contaba con el 68,8%, porcentaje que se vio reducido por la nueva ley de coparticipación, al 54% en 1958. En 1963, luego de otra reforma, se fijó el 58% para Nación y el 36% para provincias, quedando el 6% restante para Capital Federal. El porcentaje otorgado a los gobiernos provinciales siguió incrementándose hasta 1966, año en que llegó al 46%.

Como consecuencia de los distintos recortes efectuados por la dictadura de Juan Carlos Onganía, la cifra descendió hasta 39,2% en 1968. En 1970, debido a la difícil situación financiera el gobierno nacional implementó una ayuda extra para los estados provinciales. Surgieron así los Adelantos del Tesoro Nacional (ATN), que consisten en una bolsa que gestiona el Ministerio del Interior para destinar recursos discrecionalmente ante situaciones imprevistas.

En 1973 se planteó la necesidad de ofrecer un tratamiento diferencial para cada provincia, especialmente para aquellas con menos recursos. La Ley N° 20.221 definía en la distribución primaria un 50% para la Nación y un 50% para las provincias; la distribución secundaria se establecía de acuerdo a tres criterios: un 65% de acuerdo a la población, un 25% de acuerdo a la brecha en el desarrollo de las provincias, y un 10% de acuerdo a la dispersión poblacional. El segundo criterio tendía a compensar a las provincias más atrasadas, cuya medida se calculaba de acuerdo a un índice que incorporaba la calidad de la vivienda, la educación y la cantidad de automóviles por habitante. El tercer criterio garantizaba mayores transferencias cuanto mayor fuese la dispersión poblacional, fundamentándose en el mayor costo de los servicios prestados por la administración provincial.

“La Ley N° 23.548, de 1988, que define el sistema de coparticipación que rige en la actualidad, estableció una distribución primaria del 42,34% para la Nación y del 54,66% para las provincias, apartando un 2% para la recuperación del nivel relativo de desarrollo de las provincias más atrasadas, y 1% al fondo de Adelantos del Tesoro Nacional (ATN).”⁽²⁾

⁽²⁾ Consultas en Internet: www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm, art 3°.

La distribución secundaria se realiza a partir de entonces de acuerdo a tasas fijas por provincias, sin que haya mediado un criterio más que las demandas contrapuestas de las gobernaciones provinciales.

Bajo la presidencia de Carlos Menem, hubo pactos que tuvieron cierta influencia en la asignación de recursos. En 1992 se establecieron fondos pre-participables, que permiten a la Nación quedarse con un 15% de la masa de recursos antes de la distribución primaria, para asignarlos discrecionalmente. Paralelamente, a las provincias se les garantizó un piso mínimo de recursos de la coparticipación, independiente de la recaudación. En 1993, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento elevó el piso mínimo y dispuso que el excedente de recursos tuviese una proporción destinada a la cancelación de deudas y el financiamiento de la reforma del Estado.

La Constitución reformada en 1994 exigió que el Congreso de la Nación Argentina dicte en un período no mayor a un año una nueva ley de Coparticipación Federal de Impuestos, sin que se hayan logrado los consensos necesarios para formular un acuerdo.

2.- Ley 23.548:

Las facultades tributarias provinciales y municipales encuentran diversos valladares normativos a la hora de llevarlas a la práctica. La Ley de Coparticipación es uno de ellos.

En nuestro ordenamiento jurídico positivo, las leyes tienen diversas clasificaciones; la que nos interesa es aquella que abarca a las leyes-convenio sancionadas por el Congreso Nacional y aprobadas por las provincias. Tal es el caso de la Ley Convenio de Coparticipación establecida en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional. Dicha ley y las leyes provinciales respectivas de adhesión, constituyen una fuente de derecho intrafederal, que posee un rango específico dentro del derecho federal que impide su derogación unilateral por cualquiera de las partes, prevaleciendo sobre las leyes ordinarias

Como se mencionara en el punto precedente, la Ley 23.548 sancionada en el año 1988, que define el sistema de coparticipación que rige en la actualidad, estableció una distribución primaria del 42,34% para la Nación y del 54,36% para las provincias, apartando un 2% para la recuperación del nivel relativo de desarrollo de las provincias más atrasadas, y 1% al fondo de Adelantos del Tesoro Nacional (ATN). La distribución secundaria se realiza a partir de entonces de acuerdo a tasas fijas por provincias, sin que haya mediado un criterio más que las demandas contrapuestas de las gobernaciones provinciales.

A lo largo de los años de vigencia de la ley de Coparticipación Federal diversas medidas, acordadas por la Nación y las Provincias, fueron reduciendo la masa disponible para la Coparticipación, que pasó del 46% de la recaudación total en 1993, al 42% en el año 1998. Entre estas medidas se destacan la pre-coparticipación de un 15% de la masa coparticipable, y la detracción de 20% del impuesto a las ganancias y de 11% de IVA, con el fin de financiar el déficit del Sistema de Pensiones y Jubilaciones tras la reforma previsional.

3.- Impuestos coparticipables:

Impuestos totalmente coparticipables:

- A las ganancias
- Al valor agregado
- Internos
- A la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas
- Sobre el capital de las cooperativas
- A la ganancia mínima presunta
- y el gravamen de emergencia sobre premios de determinados juegos de sorteo y concursos deportivos.

Impuestos parcialmente coparticipables:

- Sobre los combustibles líquidos y gas natural
- A la energía eléctrica

- Sobre los bienes personales
- Monotributo
- A los créditos y débitos bancarios
- y los derechos de exportación desde el 2009.

4.- Distribución de la masa coparticipable:

“Previo a la distribución primaria proceden las deducciones de índole general que ordena el Pacto Fiscal celebrado entre la Nación y las Provincias suscripto el 12 de Agosto de 1.992”⁽³⁾ y que fuera ratificado por Ley N°24.130, y prorrogado en su vigencia por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ratificado por Decreto N°14/94 del P.E.N. De la masa coparticipable se retiene un 15% con destino al financiamiento del Sistema Nacional de Seguridad Social y para la atención de otros gastos operativos necesarios y una suma fija mensual de \$45.800.000 para ser distribuida entre los estados provinciales con el objeto de cubrir desequilibrios fiscales. Por Decreto N°2.443/93 (del 22/11/93) el P.E.N. precisa los alcances de la Ley N°24.130, ratificatoria del Acuerdo Federal del 12/08/92, disponiendo que el monto del 15% de la recaudación bruta de la masa coparticipable a que alude el acuerdo, deberá ser aplicado a los conceptos y en orden seguidamente expuesto:

- a) devengamiento mensual de la garantía (cláusula 3° del Acuerdo Federal del 12/08/92)
- b) gastos mensuales originados por la cuenta bancaria que recibe estos fondos
- c) el financiamiento de los gastos operativos de la D.G.I., en un porcentaje equivalente al 56.66%.

El art. 4° dispone que el saldo mensual resultante de acuerdo a la liquidación precedentemente expuesta, será transferido a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES).

⁽³⁾ Consultas en Internet: www.federalismofiscal.com/coparticipacion/pactos-fiscales/

Por Resolución General Interpretativa N°17/94 (29/06/94) el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos interpreta que lo dispuesto por el Decreto N°2.443/93 en sus artículos 3° y 4° resulta jurídicamente improcedente, en tanto intenta reglamentar unilateralmente el Acuerdo Intergubernamental del 12 de agosto de 1.992. En fecha 11/11/94 por Resolución N°44/94, el Plenario de Representantes de la Comisión Federal de Impuestos rectifica aquella interpretación, resolviendo: "... que el Decreto N°2.443/93 ha sido dictado por el Poder Ejecutivo Nacional conforme a las facultades constitucionales y autorización legal sobre el particular" (art. 1°), dejando sin efecto definitivamente la Resolución N°17/94 del Comité Ejecutivo.

5.- Distribución primaria:

La masa neta coparticipable (practicadas las deducciones de índole general) es distribuida entre la Nación y el conjunto de las provincias signatarias de la siguiente manera:

Nación	40,24 %
Conjunto de provincias	58,76 %
Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN) a las provincias	1 %
Masa coparticipable	100%

6.- Distribución secundaria:

El total correspondiente al "conjunto de provincias" signatarias, 58.76% (56,66% Provincias + 0,70% de Tierra del Fuego + 1,40% de Ciudad Autónoma de Buenos Aires) se distribuye entre las mismas conforme a la siguiente metodología:

Fondo de Reparación Histórica	2 %
-------------------------------	-----

Provincias: distribución general	56,76%
Participación Conjunto de Provincias	58,76%

En virtud de la Ley N°24.049 de transferencia de servicios nacionales a las provincias, previo a la distribución secundaria se retiene la suma correspondiente al costo que demanda la atención de los servicios transferidos.

El llamado “Fondo de Reparación Histórica” instituido por la Ley N°23.548 para el recupero del nivel relativo de las provincias de: Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz, constituye un reconocimiento del conjunto de provincias argentinas para con aquellas, por el cual éstas resignan parte de su participación en la masa coparticipable (2%) con destino a su financiamiento.

La distribución de este fondo especial responde a los siguientes porcentajes:

Buenos Aires	1,5701%
Chubut	0,1433 %
Neuquén	0,1433 %
Santa Cruz	0,1433 %
Total Fondo Reparación Histórica	2,00 %

El **56,76%** de la participación restante se distribuye entre las provincias argentinas conforme a la siguiente estructura porcentual (Ley N°23.548, art. 4°):

Buenos Aires	19,19 %
Capital Federal	2,46 %
Catamarca	2,75 %
Córdoba	8,88 %
Corrientes	3,71 %
Chaco	4,98 %
Chubut	1,33 %
Entre Ríos	4,88 %
Formosa	3,64 %
Jujuy	2,84 %
La Pampa	1,88 %
La Rioja	2,07 %
Mendoza	4,17 %
Misiones	3,30 %
Neuquén	1,48 %
Río Negro	2,52 %
Salta	3,83 %
San Juan	3,38 %
San Luis	2,28 %
Santa Cruz	1,33 %
Santa Fe	8,93 %
Santiago del Estero	4,13 %
Tucumán	4,75 %
Tierra del Fuego	1,23 %

La estructura de porcentajes reconformada sobre el 58,76%, resultante de agregar el 56,76% de la distribución general y el 2% correspondiente al Fondo de Reparación Histórica, refleja la real participación de las jurisdicciones provinciales.

Buenos Aires	21,21 %
Capital Federal	2,38 %
Catamarca	2,66 %
Córdoba	8,57 %
Corrientes	3,59 %
Chaco	4,81 %
Chubut	1,52 %
Entre Ríos	4,71 %
Formosa	3,51 %
Jujuy	2,74 %
La Pampa	1,81 %
La Rioja	2,00 %
Mendoza	4,02 %
Misiones	3,19 %
Neuquén	1,67 %
Río Negro	2,43 %
Salta	3,70 %
San Juan	3,26 %
San Luis	2,20 %
Santa Cruz	1,52 %
Santa Fe	8,63 %
Santiago del Estero	3,99 %
Tucumán	4,59 %
Tierra del Fuego	1,19 %

CAPÍTULO III

POSTULADOS TRIBUTARIOS

Sumario: 1.- Introducción. 2.- El hecho imponible. 3.- Concepto de tributo. 4.- Clasificación de los tributos. 5.- Definición de impuesto. 6.- Clasificación de los impuestos. 7.- El sistema impositivo argentino. 8.- Obligaciones emergentes de la ley 23548.-

1.- Introducción:

Los impuestos forman parte de los recursos del Estado, y si bien constituyen un elemento de gran poder decisivo dentro de la economía no se debe dejar de recordar que son solo una herramienta de la política fiscal.

Los parámetros que miden la capacidad contributiva de un sujeto son tres:

- 1) Patrimonio.
- 2) Renta.
- 3) Consumo o Gasto.

La medición de la capacidad de contribución de los individuos es un procedimiento que siempre resultará imperfecto debido al carácter subjetivo de la apreciación que realizan las instituciones o personas que participan de dicho proceso. Pero por lo general se consideran como bastante representativos de la valoración a los impuestos directos que inciden sobre el patrimonio o la renta. No obstante el impuesto al consumo tiene sustento en aquellas teorías que sostienen que la satisfacción sólo se consigue con el consumo, y que este consumo es el que refleja el bienestar económico de las personas, más que su patrimonio o renta.

Los países emergentes, que por lo general poseen una escasa acumulación de capital o una mínima producción de rentas, el impuesto al consumo es el principal recurso de recaudación. Teniendo en cuenta que los países subdesarrollados también son, por lo general países sub-administrados, estos impuestos al consumo son más fáciles de controlar y recaudar que los otros impuestos sobre el patrimonio o la renta dada la administración tributaria deficiente con la que estos países cuentan.

2.- El hecho imponible:

De acuerdo con Villegas, se llama hecho imponible “al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”⁽⁴⁾

A partir de este concepto de hecho imponible podemos precisar cuando estamos ante:

- 1) Impuestos.
- 2) Tasas.
- 3) o Contribuciones especiales.

Cuando el hecho imponible describe actos, hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal, estamos hablando de **impuestos**. Cuando el hecho imponible consiste en una actividad atinente al obligado nos estamos refiriendo a

⁽⁴⁾ VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo único, 7ma Edición, Ediciones De Palma, (Buenos Aires, 2001), pág. 272.

tasas. Y cuando se trata de un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado nos hallamos frente a **contribuciones especiales.**

El hecho imponible consta de cuatro elementos que lo tipifican. Ellos son: material, personal, espacial y temporal.

El elemento **material** es aquella situación o acto que caracteriza al tributo, generalmente es una manifestación de capacidad económica expresada como renta, patrimonio o gasto.

El elemento **personal** está dado por la persona que realiza el hecho o que se configura en la situación que define el aspecto material.

El elemento **espacial** indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho. Aquí tienen importancia los *criterios de atribución de potestad tributaria*, que se determina teniendo en cuenta si pertenecen al orden político, social o económico.

El aspecto **temporal** indica el momento en que se configura el hecho.

Cuando hablamos del hecho imponible también debemos tener en cuenta la existencia de los denominados sujeto activo y sujeto pasivo que intervienen en la relación.

Una vez producido el hecho imponible el sujeto pasivo está obligado a pagar al fisco una suma determinada en dinero o *importe tributario*. Este importe tributario debe ser **razonable** y **adecuado**, para esto se tendrán en cuenta todos aquellos elementos cuantificables con los cuales se determina la magnitud del importe.

3.- Concepto de tributo:

“Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”⁽⁵⁾

Analizando la definición anterior de tributo podemos observar dos características. Primero, que el elemento esencial del tributo es la **coacción**, es decir,

⁽⁵⁾ Ibidem, pág. 67.

la facultad que tiene el Estado de obligar a pagar lo requerido por ejercicio de su poder de imperio o potestad tributaria. Y segundo, que no hay tributo sin una **ley** que lo establezca, esta ley constituye el límite formal de la coacción.

4.- Clasificación de los tributos:

La clasificación más aceptada divide a los tributos, teniendo en cuenta el elemento del hecho imponible, en tres categorías:

1. Impuestos.
2. Tasas.
3. Contribuciones especiales.

Los impuestos son toda prestación que exige el Estado independientemente del uso que haga de ella.

Las tasas son el pago por algún servicio que presta el Estado.

Las contribuciones especiales también consisten en servicios por parte del Estado para el beneficiario que contribuye.

5.- Definición de impuesto:

Podemos definir al impuesto como “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”⁽⁶⁾

Jurídicamente el impuesto es consecuencia de la potestad tributaria del Estado. No es un contrato bilateral entre Estado y contribuyente, sino más bien una obligación unilateral impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imperio.

El Estado como órgano que dirige un sistema social debe satisfacer necesidades públicas. Para poder realizar esto posee la facultad de recaudar coactivamente de cada individuo de la sociedad que administra una parte o cuota de su riqueza para satisfacer esas necesidades públicas, sin obligación de prestar un servicio como contraprestación por esa contribución exigida.

⁽⁶⁾ Consultas en Internet: www.econlink.com.ar/concepto-de-impuesto

6.- Clasificación de los impuestos:

Son muchas las clasificaciones existentes sobre impuestos. Podemos clasificarlos en:

- a. Internos y externos
- b. De cuota y de cupo
- c. Ordinarios y extraordinarios
- d. Personales o subjetivos y reales u objetivos
- e. Directos e indirectos

Los impuestos **internos** son aquellos que se perciben dentro del país, y los impuestos **externos** aquellos que se perciben por la entrada y salida de bienes del país.

Los impuestos **de cuota** son aquellos que se fijan determinadas alícuotas y su suma integra el monto total del tributo. Mientras que los impuestos **de cupo** son aquellos que fijan primero el monto a cubrir por los contribuyentes y a partir de allí se determina la alícuota que se pagará.

Los impuestos **ordinarios** son aquellos que son permanentes, sin límite de duración. Y los impuestos **extraordinarios** son aquellos transitorios con una duración limitada.

Los impuestos **personales** son aquellos que tienen en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente. Mientras que los impuestos **reales** son aquellos que consideran la riqueza gravada sin tener en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente.

Los impuestos **directos** son aquellos que gravan las fuentes de capacidad económica, como el patrimonio y la renta. Y los impuestos **indirectos** son aquellos que gravan el consumo o gasto.

También podemos presentar una segunda clasificación de los impuestos como sigue:

1. Según el tipo de manifestación de riqueza que alcancen:

- a) Directos: son aquellos que gravan las fuentes de capacidad económica, como el patrimonio y la renta.

- b) Indirectos: son aquellos que gravan el consumo o gasto. Se definen como impuestos indirectos a aquellos que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva de un sujeto.

2. Según la dimensión de transacciones que alcanzan:

- a) Específicos: son aquellos que recaen sobre ciertas operaciones o determinados objetos de consumo
- b) Generales: son aquellos que tienden a alcanzar, con la extensión de su objeto, una dimensión global de transacciones económicas.

3. Según la cantidad de etapas en las que recaigan:

- a) Plurifásicos: son aquellos que tienden a alcanzar todo el ciclo de transacciones económicas (producción y venta) que involucren bienes y/o servicios.
- b) Monofásicos: solo recaen en una sola etapa del ciclo económico.

4. Según la forma de determinación de la base imponible:

- a) No acumulativos
- b) Acumulativos

5. Según la forma de determinación del impuesto:

- a) Por adición
- b) Por sustracción

6. Según la modalidad de computo de insumos:

- a) Integración física
- b) Integración financiera

7. Según el tratamiento de los bienes de capital:

- a) Forma consumo: permite la deducción íntegra del impuesto pagado por la compra, fabricación o importación de bienes de capital, en el mismo periodo en que se producen. Favorece la inversión y solo se ve afectado en consumo privado.

- b) Forma producto: contrario al criterio anterior, impide la deducción del gravamen soportado en la compra de esos bienes. Esto provoca un aumento en la recaudación ya que grava tanto el consumo privado como la inversión.
- c) Forma ingreso: permite la deducción del gravamen pero de manera diferida sobre la base de distintos sistemas.

8. Según su proporción:

- a) Planos o proporcionales: el porcentaje de la alícuota es siempre el mismo, no depende de la base imponible o renta del individuo.
- b) Progresivos: el porcentaje de la alícuota aumenta a medida que mayor sea la ganancia o renta.
- c) Regresivos: el porcentaje de la alícuota es menor a medida que aumenta la renta o ganancia sujeta a impuesto.

7.- El sistema impositivo Argentino:

En nuestro sistema impositivo argentino los tributos se dividen en tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones.

Las tasas y contribuciones suelen ser de montos menores que los impuestos y tienden a compensar al Estado por alguna actividad específica en forma de servicio que se presta al contribuyente.

Los impuestos son pagos que exige el Estado al contribuyente independientemente que haga o no haga algo por él.

Existe un sistema tributario tanto a nivel nacional, provincial como municipal, con sus correspondientes organismos recaudadores e impuestos específicos.

De acuerdo con Bulit Goñi sobre “la distribución de potestades y de recursos tributarios a distintos niveles de gobierno en un país de estructura federal como Argentina, con base en su Constitución Nacional (1853, con reformas de 1860, 1866, 1898, 1949, 1957, 1994), y siendo sabido que la ciencia de las finanzas

públicas reconoce diversos sistemas en materia de distribución territorial de los tributos en un estado federal (conurrencia de fuentes, separación y asignación de fuentes, participación en el producido de las fuentes -con distintas variantes-, cuotas adicionales, asignaciones globales, asignaciones condicionadas, etc), cabría sostener que la Constitución Nacional argentina consagra: el sistema de separación y asignación de fuentes en cuanto a tributos aduaneros de importación y exportación, los que atribuye en exclusividad al nivel nacional, prohibiendo que las provincias y las municipalidades establezcan aduanas interiores en cualquiera de sus formas, y el sistema de concurrencia o comunidad de fuentes en materia de todos los demás tributos, directos o indirectos. De tal modo, la concurrencia o comunidad de fuentes es prácticamente la regla entre Nación, Provincias y Municipalidades, por lo que la distribución y coordinación en materia de recursos tributarios se ha hecho en Argentina a nivel inmediatamente debajo de la Constitución, mediante los regímenes de Coparticipación Federal, que formalmente son ley nacional, emanada del Congreso, a la que adhieren las provincias mediante ley local propia de cada una, actuando por sí y por sus respectivas municipalidades, o sea son “leyes-convenio”.

El sinalagma básico es que la Nación recauda los tributos que integran la masa coparticipable, distribuye a las provincias la parte pertinente de su producido en forma diaria y gratuita, y éstas se inhiben de establecer tributos locales análogos a los coparticipados.”⁽⁷⁾

8.- Obligaciones emergentes de la Ley 23.548:

Nos referimos al Capítulo II Art 9º de la ley 23548, en donde se establecen las “Obligaciones Emergentes del Régimen”. Este espacio, poco transitado y muchas veces olvidado, es de significativa importancia a la hora de definir la eficiencia y efectos redistributivos de la política fiscal en nuestro país. La adhesión de las provincias, y a través de ellas de sus municipios, implica que todos aceptan “el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas” y que las provincias se obligan a no

⁽⁷⁾ BULIT GOÑI, Enrique, Seminario Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, (Buenos Aires, 2014).

aplicar por sí, y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción sean o no autárquicos no apliquen, gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. De la obligación de “no analogía” se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes...” con la condición que los mismos cumplan con diversos parámetros establecidos por esta norma. También se dejan a resguardo de la analogía a “las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”.

Se han asumido compromisos relacionados con la estructura del impuesto sobre los ingresos brutos, la aplicación del Convenio Multilateral, el impuesto de sellos, las tasas municipales, etcétera. Algunos de estos compromisos fueron aceptados hace más de treinta de años y en la actualidad generan situaciones conflictivas entre los fiscos locales y los contribuyentes.

Las obligaciones emergentes del artículo 9º de la Ley N° 23.548 se han perpetuado en el tiempo, atadas a la imposibilidad de la Nación y las provincias de acordar un nuevo régimen de reparto. Dichas merecen ser revisadas para reubicarlas frente a una futura etapa de negociación fiscal. Entre estas cuestiones convocan nuestra atención las siguientes:

1. La definición del alcance del concepto de “analogía”, ciertamente difuso, ha motivado interpretaciones disímiles a lo largo del tiempo, que se plasmaron en diversos pronunciamientos de la Comisión Federal de Impuestos.
2. Los principios básicos que debe contemplar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos:
 - a. La obligatoriedad de determinar el impuesto sobre los ingresos brutos sobre la base de los ingresos del período y por períodos fiscales anuales, “con anticipos sobre base cierta”, ponen en tela de juicio el avance de algunas provincias que utilizan otros parámetros para definir el quantum de esta obligación tributaria.

- b. La prolongación del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las actividades onerosas, cuando la Ley que comentamos sólo autoriza la gravabilidad sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias “con fines de lucro”.
 - c. La reciente gravabilidad de las exportaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, encarada por algunas provincias, genera dudas al momento de verificar el cumplimiento del artículo 9º de la Ley de Coparticipación.
3. Las cuestiones relativas al Impuesto de Sellos:
- a. La interpretación extensiva del principio instrumental en el Impuesto de Sellos con la intención de algunos fiscos de alcanzar las denominadas “operaciones entre ausentes”, que no se ciñen estrictamente al instrumento definido como: “toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones”
 - b. La incumplida aspiración de la Ley de sortear las múltiples imposiciones en el impuesto de sellos, en cuanto dispone que: “cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.
4. El escaso margen de tributos que los municipios pueden disponer sin vulnerar el Régimen hace que estos se vean obligados a disfrazar de tasas a los impuestos, con el objeto de lograr incrementar sus recursos propios. Se limita claramente la posibilidad de los municipios de intentar financiarse con impuestos, ya que prácticamente no quedan “nichos tributarios” que explorar sin caer en la posibilidad de que se tipifique la analogía prohibida en la Ley de Coparticipación.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS CRÍTICO

Sumario: 1.- Casos particulares. 2.- Provincia de Misiones. 3.- Provincia de Entre Ríos. 4.- Provincia de Buenos Aires. 5.- Provincia de Tucumán. 6.- Fallos.-

1.- Casos particulares:

El sistema vigente de distribución de recursos entre la Nación y las provincias revela importantes deficiencias debido a su alta complejidad y ausencia de criterios racionales de distribución. Algunos ejemplos lo constituyen el caso de la provincia de Misiones y las retenciones por la exportación de la soja; Entre Ríos y su reclamo de devolución del 15% ahora mediante vía judicial al gobierno nacional; Buenos Aires y su asignación adicional en carácter de compensación.

2.- Provincia de Misiones:

La provincia de Misiones desde su Constitución del año 1958 establece la relación financiera que debe existir entre la provincia y sus municipios, particularmente lo que se refiere al régimen de distribución de recursos para que estos

puedan cumplir sus objetivos. Y aunque desde el año 1963 a la fecha existieron diferentes relaciones en materia de coordinación financiera vertical en la provincia, desde 1988 a la fecha, al igual que lo que ocurre a nivel nacional, no se ha podido cambiar el régimen vigente, sobre todo en lo relacionado con la masa coparticipable, en la distribución primaria y la distribución secundaria. La falta de aplicación de maneras diferentes de relación financiera, entre los niveles de gobierno, que incluyan nuevos parámetros, exigencias, cambios de paradigmas de gestión ha llevado, entre otras cosas, a los municipios tener una mayor dependencia para financiar sus erogaciones, de los recursos provenientes de jurisdicción nacional o provincial, generándoles una vulnerabilidad política importante, que, de alguna manera impide la implementación plena del principio de autonomía establecido en la Constitución Nacional y la Constitución Provincial.

“Tras la no aprobación por parte del Congreso de la Resolución 125 (que imponía retenciones móviles al agro), la presión de las provincias se hizo sentir con mayor fuerza en la legislatura nacional hacia una mayor coparticipación de los impuestos nacionales. Esto impulsó la creación, por medio del Decreto 206/09, del Fondo Federal Solidario.

Este Fondo distribuye, de manera automática, un 30% de las retenciones a la soja y sus derivados de acuerdo con los coeficientes secundarios establecidos por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Esto significó un incremento en las transferencias automáticas a provincias de 3,9% en 2009 y, a su vez, un aumento de un 1% de la participación de las mismas sobre la recaudación nacional neta de la Seguridad Social.”⁽⁸⁾

A través de la Ley 4.255 Misiones creó una distorsión a su favor por ser la única jurisdicción que grava las exportaciones.

El fisco de Misiones, a partir de la modificación del Código Fiscal efectuada en el 2006, dejó de cumplir con el compromiso oportunamente asumido al adherirse a la Ley de Coparticipación, situación que influye, sin duda, en la

⁽⁸⁾ Consultas en Internet: www.abeceb.com/web/content/show/668081/lo-basico-para-entender-la-problematika-de-la-coparticipacion

consecuente inconsistencia producto de no computar los ingresos y gastos provenientes de operaciones de exportación a los fines de la distribución de la materia imponible prevista en la reglamentación del convenio multilateral.

“La provincia de Misiones recibió en el mes de Marzo pasado unos 1.182 millones de pesos en materia de Coparticipación Federal de Impuestos. La cifra representa un 37,5 por ciento más que en el mismo mes del año pasado. Es decir, recibirá unos 316 millones de pesos adicionales. Cabe destacar que en 2015, Misiones había recibido 866 millones de pesos por el mismo concepto. El aumento de los fondos coparticipables es el resultado de una mejora en la recaudación del Estado Nacional en marzo, que alcanzará unos 136.300 millones o casi un 29,3 por ciento más que el año pasado.

El IVA presentaría una buena performance, impulsado por el IVA Aduana, junto con la recaudación del impuesto al cheque; en tanto, ganancias, reduciría su tasa de crecimiento interanual por las modificaciones al mínimo no imponible, todos ellos impuestos coparticipados a las provincias. Por su parte, los impuestos vinculados al comercio exterior podrían mantener la performance recaudatoria.

Al mismo tiempo, se registró también una suba considerable en el Fondo Federal Solidario o conocido como Fondo de la Soja, transferido a las provincias y destinado a los municipios.

En ese sentido, aumentó un 206 por ciento en Marzo, como producto de la devaluación, puesto que dicho Fondo se nutre con las retenciones a las exportaciones de la soja.

En comparación, la provincia de la tierra colorada se encuentra en el puesto número catorce de los 24 distritos, teniendo en cuenta el monto de coparticipación que recibe cada uno.

Misiones obtiene menos coparticipación que las demás provincias del NEA, Corrientes, Chaco y Formosa.

Solamente son diez las provincias que se encuentran por debajo de Misiones en materia de coparticipación. Entre ellas, Catamarca, Chubut, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Neuquén, Río Negro, San Luis, Santa Cruz y Tierra del Fuego.”⁽⁹⁾

3.- Provincia de Entre Ríos:

En consonancia con el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que obliga al Gobierno Nacional a devolver el 15 por ciento de coparticipación a las provincias de Córdoba, San Luis y Santa Fe, retenido luego del pacto fiscal de 1992, la legislatura entrerriana decidió abandonar el reclamo que el gobierno provincial venía realizando “por vía administrativa” y encararlo vía judicial, para lo cual se aprobó por unanimidad un proyecto, que ya había sido presentado en el 2012, pero que nunca había sido tratado.

Se autoriza a la Fiscalía de Estado a accionar contra el Gobierno Nacional para reclamarle “la inmediata extinción de los efectos jurídicos emergentes del Acuerdo” y “el cese inmediato y automático de la detracción sobre la masa bruta de impuestos coparticipables”.

Asimismo afecta el incremento de los recursos de la coparticipación federal de impuestos generado con motivo de esta denuncia “a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Entre Ríos, hasta la concurrencia de los déficits que dicho organismo registra”, como así también se dispone que “el excedente” sea “destinado al refuerzo proporcional de las partidas de gastos de personal de toda la administración central y descentralizada del Estado Provincial.

4.- Provincia de Buenos Aires:

“Creado con el fin de compensar a la Provincia de Buenos Aires, que durante años recibió un fuerte flujo migratorio proveniente de las provincias del interior, el Fondo del Conurbano Bonaerense fue establecido mediante la Ley 24.073 sancionada en 1992. Consiste en una asignación de recursos del 10% de la masa coparticipable neta de ganancias. Sin embargo, en 1995 esto se modificó.

⁽⁹⁾ Consultas en Internet: www.eltterritorio.com.ar/nota4.

Se determinó entonces que a partir de 1998 la provincia bonaerense recibiría hasta \$650 millones anuales del 10% de la masa coparticipable neta de ganancias, mientras que el excedente se reparte entre las restantes jurisdicciones (con excepción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) de acuerdo a las proporciones establecidas en la ley 23.548. Este monto permanece fijo hasta la actualidad.

La provincia de Buenos Aires reclama la actualización de esa cifra, que se encuentra congelado desde hace 15 años. Si la creación del fondo tenía como objetivo inicial beneficiar con ingresos extra a Buenos Aires, este fin no se cumple, dado que cada año se transfirieren cada vez más recursos hacia otras jurisdicciones.”⁽¹⁰⁾

5.- Provincia de Tucumán:

El art. 7 de la ley de reforma de la ley N° 5121 incluye como actividad alcanzada por el impuesto a los Ingresos Brutos a la cesión de inmuebles no formalizada por contrato de locación (sea tenencia, comodato, depósito, usufructo, habitación y demás), gravando como ingreso una actividad que en la mayoría de los casos no cumple con dos requisitos esenciales para la configuración del hecho imponible del impuesto: la habitualidad y la onerosidad.

Si partimos de la definición del hecho imponible establecido por el art. 214 de la Ley 5121 para el Impuesto a los Ingresos Brutos, tendremos que, y genéricamente hablando, toda actividad ejercida de manera habitual y a título oneroso será gravada por éste impuesto en la alícuota que se prescribe para cada caso en particular. Partiendo de tal definición, no resulta difícil inferir que una persona que ceda un inmueble de su propiedad a otra y no formalizare un contrato de locación, lo estará haciendo por liberalidad, de favor, o bien por un motivo diferente al lucro. Es poco común en la práctica jurídica y en el tráfico comercial, que alguien decida rentar un inmueble y no formalice de alguna manera un instrumento, dado que lo coloca en una situación de inseguridad al carecer de un título válido para ejecutar un eventual cobro de alquileres, o bien para pedir su desalojo. De lo cual podemos inferir que el

⁽¹⁰⁾ Consultas en Internet: www.abeceb.com/web/content/show/668081/lo-basico-para-entender-la-problematika-de-la-coparticipacion

legislador fiscal no buscó con la reforma perseguir algún tipo de evasor cuya actividad habitual sea la de alquilar inmuebles sin el debido ingreso del tributo.

Pareciera ser que las miras del legislador estuvieron en la enorme cantidad de cesiones gratuitas que realizan las empresas familiares, unipersonales, PYMES en general, que al no contar al inicio de sus actividades con inmueble propio, o bien, al carecer de un giro comercial que les permita habilitar oficinas, recurren al préstamo de uso al mero fin de poder acreditar un domicilio fiscal a los fines de su alta en los organismos fiscales. Así, pensamos que la motivación de la DGR fue fiscalista, pretendiendo simplemente explotar un nuevo nicho que habrá detectado en la realidad comercial de sus contribuyentes, sin más explicación que ésta: recaudar más, en desmedro de los pequeños y medianos contribuyentes, que son los que apelan a la cesión gratuita de inmuebles para el desarrollo de sus actividades.

Por otro lado, la metodología de cálculo del impuesto arroja un tributo altamente gravoso, rayando con lo confiscatorio. En efecto, “en el caso de inmuebles no destinados a vivienda se debe considerar el 10% de la valuación fiscal del inmueble, multiplicado por la cantidad de meses de la cesión (si no se establece plazo, se consideran 10 años). Sobre eso, se deberá aplicar una alícuota del 11%.”⁽¹¹⁾

Por último, y más allá de la crítica de esta reforma en lo que respecta a oportunidad, mérito o conveniencia, cabe señalar que la norma podría ser atacada de inconstitucional por violar el régimen de coparticipación Federal. Cabe recordar que la Ley de Coparticipación funciona como un esquema de armonización fiscal entre el estado municipal, provincial y nacional delimitando sus respectivas competencias fiscales y, sentando las materias que pueden gravarse por cada nivel de gobierno, a la par de establecer ciertas prohibiciones de manera de garantizar la mentada armonía. Así, en su art. 9, punto 1, se establecen ciertos principios inderogables sobre la configuración del hecho imponible para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que deben respetarse para su establecimiento en cada provincia: "En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de

⁽¹¹⁾ Art. 215, Inc. 8), Código Tributario Provincial, Ley N° 5121 y sus modificatorias.

actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos. Entonces, si de la ley de coparticipación surge como obligación que cada provincia establezca su respectivo impuesto a los ingresos brutos, que recaerá sobre ingresos de actividades con fines de lucro y de otra actividad habitual, nos preguntamos donde está el fin de lucro y/o la habitualidad en la cesión de inmuebles que se instrumentan por una figura diferente al contrato de locación.

“¿Resulta razonable pensar que la entrega de un bien en tenencia precaria, o la dación de un derecho de uso, puede ser una actividad a título oneroso, o bien habitual? La contradicción entre el nuevo hecho imponible incorporado para la cesión de inmuebles con la definición del hecho imponible de los Ingresos Brutos que define la ley de Coparticipación, podría ser demandada como una inconstitucionalidad manifiesta, desde que sus prescripciones tienen jerarquía constitucional a partir de la reforma del año 94 (art. 75, inc. 2.)” (12)

6.- Fallos:

A continuación presentamos los fallos judiciales de diferentes jurisdicciones y para determinados casos especiales:

LA EXIGIBILIDAD DE LAS CLÁUSULAS IMPOSITIVAS DEL PACTO FISCAL. ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD.

“Vistos los autos: "Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de los que

Resulta:

I) A fs. 51/63, la Provincia de Santa Fe promovió la presente acción declarativa de certeza contra el Estado Nacional a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1º, inciso a, y 4º del decreto 1399/01 del Poder Ejecutivo Nacional y de toda otra norma o acto concordante; la plena coparticipación

(12) Consultas en Internet: www.estudiomoreno.com.ar

de los fondos detraídos como consecuencia de la aplicación de dicho decreto, en los términos y porcentajes que le correspondan según la ley 23.548; y la restitución y/o reintegro de todos y cada uno de los recursos retenidos a la provincia por tal concepto tomando en cuenta los cinco años anteriores a la intimación efectuada mediante nota del 17 de mayo de 2007 ante el Ministerio de Economía y Producción.

Sostuvo que si bien la Nación ha dictado ese reglamento alegando la autorización contenida en el artículo 1° de la ley 25.414, él importa una modificación unilateral del régimen de coparticipación federal de la ley 23.548 -mecanismo regulado por el artículo 75, inciso 2°, de la Constitución Nacional-, como así también una violación a lo convenido en el Acuerdo Federal del 12 de agosto de 1992, dado que la provincia ve afectados sus ingresos al detraerse de la totalidad de la masa coparticipable el concepto indicado en la norma cuestionada.

Por ello, y oído el señor Procurador General, se decide:

I. Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 1°, inciso a, y 4° del decreto 1399/01 del Poder Ejecutivo Nacional.

II. Disponer que la Administración Federal de Ingresos Públicos se abstenga de retener a partir de la notificación de esta sentencia, de la cuenta recaudadora del impuesto de la ley 23.349, el porcentual resultante de la aplicación del decreto 1399/2001 que a la Provincia de Santa Fe le asigna la ley 23.548, bajo apercibimiento de ordenar al presidente del Banco de la Nación Argentina que cumpla con la manda en el término de diez días.”⁽¹³⁾

IMPUESTOS PROVINCIALES. LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL. CONCEPTO DE IMPUESTO ANÁLOGO.

“Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/acción declarativa.”⁽¹⁴⁾

⁽¹³⁾ [Consultas en Internet: www.federalismofiscal.com/wp-content/uploads/.../Fallos-de-la-CSJN-24-11-2015](http://www.federalismofiscal.com/wp-content/uploads/.../Fallos-de-la-CSJN-24-11-2015).

⁽¹⁴⁾ [Consultas en Internet: www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional_e_internacional/accion_declarativa_de_certeza](http://www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional_e_internacional/accion_declarativa_de_certeza).

En primer término, cabe notar que la especial aclaración formulada por la Corte, en cuanto a que debe mantenerse la competencia originaria, está motivada por el hecho de que esa admisión fue emitida antes del dictado de la sentencia en la causa “Papel Misionero SA c/Provincia Misiones”, en el que la Corte abandonó su precedente sentado en “El Cóndor Empresa de Transportes c/Provincia de Buenos Aires”. En efecto, el nuevo fallo definió que si el fundamento de discusión de la validez de una norma local se centra en la ley de coparticipación, no es procedente la intervención de la Corte por no tratarse de un tema federal. Cabe recordar que el Alto Tribunal señaló que al requerir la aprobación por vía de ley local la adhesión al régimen de coparticipación, la norma en discusión no es federal, sino local y, consecuentemente, debe discutirse en ese ámbito, criterio este que se mantiene en la actualidad, salvo algunas excepciones aceptadas por la Corte.

En cuanto al fondo del asunto, representa un tema novedoso en cuanto a que trata en particular el concepto de impuesto análogo, consagrando definiciones que servirán a partir de ahora como elemento vital, en cuanto a que pueda utilizarse para rebatir tributos locales por su similitud con gravámenes de orden nacional.

También es muy importante la cita que efectúa el Alto Tribunal en cuanto al compromiso que las Provincias asumieron al suscribir el Pacto Federal del 12/8/1993, y que al no ser denunciados mantienen la prohibición de crear nuevos gravámenes o incrementar aquellos existentes a la fecha de la suscripción de dicho Pacto. Sobre el tema de la vigencia temporal del Pacto, cabe citar a Gastón Arcal, que niega la posibilidad de que las partes firmantes del Pacto Federal puedan discrecionalmente incumplir el compromiso asumido en la medida que no la hayan denunciado formal y tempestivamente. Este criterio es el que ahora surge de la sentencia del Alto Tribunal.

En conclusión, y si bien con la limitación apuntada al principio, en lo que se refiere a la posibilidad de recurrir ante la Corte, la sentencia crea un precedente de mucha trascendencia, máxime al tener en cuenta que en estos momentos, frente a las necesidades presupuestarias de las provincias y municipalidades, la creatividad de

funcionarios y legisladores puede dar lugar a la generación de nuevos tributos de estructuras similares a los impuestos coparticipados.

IMPUESTO A LOS SELLOS. EL TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LA LEY 23548 Y EN LA LEGISLACIÓN LOCAL.

“Por efectos del análisis formulado y en punto a evitar la imposición multijurisdiccional de un acto, la definición de impuesto de sellos desarrollada por la ley 23548, no solo pretende dar uniformidad de criterios legales y certeza, sino también evitar la aplicación de la teoría del “complejo instrumental”.”(15)

La conceptualización de “instrumento” tal como lo formula el legislador nacional, contiene un dato esencial representado por la exigencia de que el documento revista los “caracteres exteriores de un título jurídico” que permita exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas, entendiendo como “título jurídico” a aquel instrumento que documente un acto jurídico oneroso alcanzado por el impuesto de sellos, permitiendo al acreedor ejecutar la obligación comprometida, indicando en el mismo su lugar y fecha de otorgamiento, el lugar donde el acto instrumentado produce sus efectos, y el lugar de radicación de los bienes.

Dicho análisis legal se debe integrar con los artículos 288, 972, 973, 974 y concordantes del CCyCo., con la ley nacional 25506 de firma digital y con la ley 2751, instrumento por el cual la Legislatura de la CABA adhiere a la ley nacional 25506 de firma digital, desde que para los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de firma a los fines del perfeccionamiento del hecho gravado queda satisfecho si se utiliza una firma digital.

En consecuencia, el título jurídico de una obligación instrumentada en los términos descritos por la ley nacional y el CCyCo., puede tener efectos en diversas jurisdicciones, generando para el impuesto de sellos múltiples sujetos activos con competencia para exigir la obligación de pago.

(15) Consultas en Internet: www.soler.com.ar/publicaciones/cf_caba.htm. “Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires”, texto comentado - LL - 2013 - Bs. As. - T. II - págs. 431/5.

Por ello, la ley 23548 incorporó como obligación para las jurisdicciones adheridas a dicho sistema, la necesidad de prever en sus respectivos ordenamientos disposiciones locales tendientes a evitar la doble o múltiple imposición interna en el impuesto de sellos.

Bajo dicha lógica, el artículo 429 del Código Fiscal de la CABA (t.o. 2015, con las modificaciones incorporadas por L. 5493, vigente para el período fiscal 2016) establece:

“Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados, fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, también se encuentran sujetos al pago del impuesto en los siguientes casos:

a) Cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

b) Cuando se produzcan efectos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por darse las circunstancias previstas por el artículo 259 del CCyCo., es decir, que los actos jurídicos instrumentados tengan por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma. (Párrafo incorporado en oportunidad de la sanción del nuevo CCyCo. por L. 5493 de la CABA y normas ccdtes. con textos vigentes para años anteriores).

c) Los contratos de suministro de materiales y equipos para la ejecución de obras públicas en el país, que se formalicen en instrumentos separados del de la ejecución de la obra, cuando en tales instrumentos conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esa jurisdicción.

d) Las operaciones de compraventa de mercaderías (excepto vehículos), cereales, oleaginosos, productos o subproductos de la ganadería o agricultura, frutos del país y semovientes, registrados o no en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica, cuando en los respectivos instrumentos o registros conste

que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esa jurisdicción”.

Lo expuesto ilustra que los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados, fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encuentran sujetos al pago del impuesto *siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma.*

DECRETO 73/2016 COPARTICIPACION FEDERAL. SE REACTIVA LA DETRACCION DEL 15% DE LA MASA E IMPUESTOS COPARTICIPABLES QUE SE DESCONTABA A TODAS LAS PROVINCIAS.

El Poder Ejecutivo establece que se retome la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables a la totalidad de las jurisdicciones en concepto de aportes de todos los niveles estatales, que fuera acordada oportunamente entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales. Recordamos que, a través del decreto 2635/2015 (BO: 1/12/2015), se dejaba sin efecto la citada detracción.

“EL PRESIDENTE DE LA NACIÓN ARGENTINA EN ACUERDO GENERAL DE MINISTROS

DECRETA:

Art. 1 - Derógase el decreto 2635 de fecha 30 de noviembre de 2015 a partir de la publicación de la presente medida.

Art. 2 - Dese cuenta a la Comisión Bicameral Permanente del Honorable Congreso de la Nación a los efectos de su tratamiento y consideración legislativa.

Art. 3 - De forma.

TEXTO S/DECRETO 73/2016 - BO: 13/1/2016

FUENTE: D. 73/2016.”⁽¹⁶⁾

⁽¹⁶⁾ Consultas en Internet: www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/255000-259999/257722/norma.htm

CAPÍTULO V

CONTEXTO ACTUAL

Sumario: 1.- Deficiencias del régimen actual. 2.- ANSES.

1.- Deficiencias del actual régimen:

Como se mencionara anteriormente, el sistema vigente de distribución de recursos entre la Nación y las provincias revela importantes deficiencias debido a su alta complejidad y ausencia de criterios racionales de distribución.

Este sistema se caracteriza por una falta de flexibilidad para el diseño de políticas fiscales.

A pesar que la Argentina es uno de los países cuya ejecución del gasto público se encuentra más descentralizada, debido a que aproximadamente el 47% del mismo ocurre en el ámbito provincial y municipal, no sucede lo mismo con los ingresos, ya que las provincias y los municipios sólo generan el 24% de los recursos totales. Cabe recordar que durante los últimos 15 años se descentralizó casi totalmente la

responsabilidad (y con ello el gasto) en educación y en salud desde la Nación hacia las provincias. Se presenta entonces un grave problema de falta de correspondencia fiscal, conocido como desequilibrio fiscal vertical.

El nuevo sistema de Coparticipación Federal de Impuestos deberá contemplar, según el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, criterios objetivos de reparto que deberán ser equitativos, solidarios y dar prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. El sistema actual carece de estos principios lo que provoca un marcado desequilibrio fiscal horizontal.

Las provincias generan más del 55% de sus recursos propios con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este impuesto es uno de los más ineficientes desde el punto de vista económico dado que se exporta a otras provincias y a otros países, representando un verdadero subsidio a la importación, produciendo asimismo, efecto acumulación y favoreciendo la integración vertical de los procesos productivos.

Las transferencias presupuestarias para fines sociales de la Nación hacia las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, se realizan generalmente en forma automática y sin controlar el cumplimiento de objetivos básicos, ni se establecen condiciones si estos objetivos no fueran cumplidos.

La reforma del sistema previsional encarada a partir de la década del 90, se encuentra aún en una etapa de transición que no garantiza la sustentabilidad de la actual distribución primaria de recursos. Esto genera la necesidad de que el Sistema de Seguridad Social Argentino sea considerado en su conjunto.

La nueva arquitectura institucional de las relaciones fiscales y financieras entre la Nación y las provincias hace necesario contemplar la existencia de una institución que, fiscalice y mejore el funcionamiento del nuevo régimen de coparticipación incorporándole dinamismo y transparencia a las relaciones fiscales intergubernamentales.

La reforma requiere que la solución a los problemas se implemente cumpliendo además la restricción de que ninguna jurisdicción reciba menos recursos que los vigentes al momento de la entrada en vigencia de la misma.

Esta situación de complejidad, falta de flexibilidad fiscal, desequilibrio fiscal vertical y de desequilibrio fiscal horizontal, debe solucionarse para permitir que las relaciones entre la Nación y las provincias y de estas últimas entre sí, se desarrollen en un marco de racionalidad y verdadero federalismo fiscal.

El actual régimen ha sido producto de una serie continua de modificaciones a la Ley N°23.548, ya sea mediante leyes específicas dictadas a tal fin, pactos fiscales o por leyes que establecieron o modificaron impuestos. Para fijar dichos cambios no se han seguido criterios fundados en la eficiencia económica, en la equidad o en la justicia social, sino que se introdujeron en función de las necesidades financieras coyunturales de cada jurisdicción.

En virtud de la carencia de fundamentos técnicos y científicos de estas reformas, el actual régimen ha quedado signado por un marcado desequilibrio, tanto vertical como horizontal. En efecto, mientras que desde los inicios de esta década el Estado Federal ha descentralizando paulatinamente el gasto público para que sea efectuado por las provincias y los municipios, ello no fue acompañado por una correlativa descentralización de las responsabilidades sobre la recaudación tributaria, lo que produce que la mayor parte de los recursos que se erogan no sean recaudados por dichas provincias y municipios, sino por el gobierno federal. Se ha producido asimismo, una marcada diferencia entre los recursos per cápita que reciben las provincias, lo que caracteriza la falta de equidad de este sistema

2.- ANSES:

La Nación retuvo el 15% de la masa de impuestos coparticipables para atender el pago de fondos previsionales, lo cual tuvo origen en las aseguradoras de fondos de pensión, las AFJP, porque el ANSES quedó desfinanciado y ese 15 % era para sostener el órgano previsional. Esas condiciones ya no existen por cuanto el Gobierno de la Nación hizo una unificación del sistema previsional, financiado en un sistema solidario.

CAPÍTULO VI

SOLUCIONES PARA LA COORDINACION FISCAL

Sumario: 1.- Características sustanciales. 2.- Concurrencia. 3.- Separación. 4.- Participación. 5.- Cuotas adicionales. 6.- Asignaciones globales. 7.- Asignaciones condicionadas.-

1.- Características sustanciales:

“La doctrina ha agrupado las soluciones a los problemas de coordinación fiscal por sus características sustanciales, y ha evaluado las ventajas y desventajas de cada una, y tiene en cuenta especialmente los aspectos referentes a los recursos y no a los gastos.

Estas soluciones son:

- Concurrencia
- Separación y asignación de fuentes para cada nivel de organización estatal

- Participación, con sus variantes
- Cuotas adicionales.
- Asignaciones globales.
- Asignaciones condicionadas.”⁽¹⁷⁾

2.- Concurrencia:

“Este sistema equivale a la ausencia total de coordinación. Permite la libre concurrencia en las medidas financieras de los distintos niveles de administración. Todas ellas tienen libre acceso a todas las fuentes financieras y tributarias.

Como ventajas de este sistema se pueden mencionar la responsabilidad de cada poder en la elección de los instrumentos tributarios y la altura de sus alícuotas, y por lo tanto la obligación de controlar sus gastos y controlar su gestión administrativa (desde luego, cuando los poderes están constituidos por representantes de los mismos grupos sociales que los contribuyentes).

Como desventajas, las principales son:

- Multiplicación de administraciones fiscales y sujeción a los contribuyentes a repetidas fiscalizaciones.
- Creación de oasis fiscales en algunas regiones y alta presión tributaria en otras, generando diferencias en las condiciones de ubicación de las actividades productivas y del nivel de vida.
- Falta de unidad del sistema tributario, tanto en la observancia de los propósitos comunes de equidad y justicia como en el aspecto de política fiscal para el desarrollo y la estabilización, como para la posibilidad de redistribución de ingresos.”⁽¹⁸⁾

3.- Separación:

“Este sistema asigna a cada nivel de gobierno determinados recursos para su explotación exclusiva.

⁽¹⁷⁾ Consultas en Internet: www.iefer.org.ar/trabajos/mirtacopa.htm

⁽¹⁸⁾ Ibidem.

El sistema de separación resulta inadecuado no sólo en el aspecto de la suficiencia de recursos para las cambiantes necesidades de financiación, sino también respecto del problema de la política fiscal, de la equidad de la distribución de la carga, de la redistribución de ingresos y de la estabilización y desarrollo. Es en general un sistema insatisfactorio, siguiendo al de concurrencia en el logro de la mayor autonomía de las finanzas de los diferentes niveles estatales, pero a veces esta autonomía no es tal en la práctica, por la deficiencia o inflexibilidad de las fuentes.”⁽¹⁹⁾

4.- Participación:

“El sistema de participación, como los que siguen, tiene la característica de no distribuir las fuentes de los ingresos sino el producto.

Sus ventajas son:

- Evita la superposición de gravámenes
- Se eliminan duplicaciones de administración y fiscalización a los contribuyentes.
- Se puede seguir una política fiscal unitaria en adecuación a la capacidad contributiva conjunta y sectorial, de redistribución de ingresos, de estabilidad y desarrollo económico social
- Se hace accesible a los estados y entidades descentralizadas como los municipios el acceso a fuentes que de otra manera no serían accesibles.

Su desventaja principal es sacrificar la autonomía de cada nivel de administración de elegir los instrumentos tributarios, la intensidad en su utilización, exenciones y franquicias a conceder, etc.”⁽²⁰⁾

⁽¹⁹⁾ Ibidem

⁽²⁰⁾ Ibidem

5.- Cuotas adicionales:

“En común con el anterior, el poder fiscal dicta la norma tributaria, es decir posee la soberanía del objeto y estructura libremente el impuesto, mientras que los otros niveles de administración establecen cuotas adicionales. Normalmente se fijan topes a los porcentajes adicionales. Es el sistema utilizado por Francia, Holanda, Italia, Suecia y otros países de Europa Occidental.

Su ventaja consiste en la unicidad en la administración y fiscalización, y da mayor autonomía a los diferentes niveles.

Su principal dificultad consiste en la técnica, en función de criterios políticos, de asignar a diferentes estados la facultad de sobre imponer, cuando los hechos económicos sujetos al tributo se producen en varias jurisdicciones.”⁽²¹⁾

6.- Asignaciones globales:

“Son entregas de fondos al sistema sin afectación a gastos determinados ni vinculadas al cumplimiento por los estados beneficiados, de ninguna tarea, creación o mantenimiento de servicios a determinados niveles.”⁽²²⁾

7.- Asignaciones condicionadas:

“A diferencia del anterior, las asignaciones están supeditadas al cumplimiento por los estados participantes de algunas tareas, la implantación y mantenimiento de servicios públicos, u otras condiciones.”⁽²³⁾

⁽²¹⁾ Ibidem

⁽²²⁾ Ibidem

⁽²³⁾ Ibidem

CONCLUSION

Se reconoce que el actual régimen de Coparticipación Federal regido por la ley 23.548 del año 1988 tiene serias deficiencias y adolece de numerosas falencias que hacen imposible la implementación de una coparticipación fiscal impositiva justa y equitativa.

Pese a que la reforma constitucional del año 1994 obligó a la aprobación del Congreso Nacional y de las provincias de un nuevo régimen antes de fines de 1996, hoy, con más de 15 años de atraso, es ineludible la urgente sanción de una nueva ley nacional de coparticipación. Al presente poco se ha cumplido el texto constitucional de 1994. No se ha dictado la ley o leyes convenio y no se ha creado el Órgano Fiscal Federal.

En principio habría que elaborar un sistema tributario más justo, más progresivo y no tan regresivo, para que la coparticipación fiscal sea justa y equitativa, y una reforma orientada a que cada nivel de gobierno asuma sus competencias, teniendo en cuenta la correspondencia fiscal, y sin descuidar los parámetros de equidad y solidaridad que impone la Constitución Nacional. Como asimismo considerar los principios de transparencia, simplicidad y certeza para el sistema. También es necesario analizar una codificación y armonización de impuestos nacionales, provinciales y municipales.

En un país federal donde coexisten los gobiernos de la Nación, de las provincias y de los municipios, el problema de las diferencias relativas en la distribución de la renta y la riqueza de la población, y por ende, en el nivel de vida de los sectores extendidos a lo largo de la geografía del país constituye un problema redistributivo.

A los efectos de poder realizar un análisis global de los efectos del sistema tributario global sobre la distribución del ingreso resulta necesario contar con información precisa sobre la presión tributaria global y sobre la composición de dicho sistema en base a la totalidad de herramientas fiscales (tributos) que éste utiliza en todos los niveles de gobierno.

Un régimen de transferencias o de redistribución de la recaudación tributaria entre las distintas jurisdicciones es el mecanismo utilizado para otorgarle equidad a la distribución entre los pobladores de distintos sectores geográficos. En nuestro país, esa función es cumplida por el sistema de coparticipación federal, el cual arrastra algunas imperfecciones como por ejemplo incorrectas políticas de gasto público e ineficacia recaudatoria de los recursos propios por parte de los estados provinciales.

La problemática de la distribución del ingreso involucra cuestiones de equidad tanto horizontal como vertical, pero debe agregarse al análisis general de la incidencia del sistema tributario sobre tales conceptos la cuestión de la distribución de la carga fiscal entre sectores de la población distribuidos en distintas regiones geográficas de una nación con sistema de gobierno federal. Para ello, el principio de correspondencia fiscal entre las funciones de los estados locales (generadores de gasto público) y la financiación de las mismas (sistema impositivo) debe ser permanente considerado.

Para un nuevo régimen de coparticipación y teniendo en cuenta las enormes desigualdades que existen entre las provincias, los porcentajes de distribución primaria y secundaria deben ser objeto de una revisión de fondo. Los parámetros o índices de distribución secundaria deben contemplar la realidad de las regiones o provincias más pobres y sus posibilidades de desarrollo si contaran con más recursos, al tiempo que es necesario establecer mecanismos de control del gasto que garanticen el uso específico de los recursos y no su instrumentación para objetivos caprichosos.

ANEXO

LEY DE COPARTICIPACION FEDERAL DE RECURSOS FISCALES

Establécese el Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias, a partir del 1° de enero de 1988.

LEY N° 23548.

Sancionada: Enero 7 de 1988.

Promulgada: Enero 22 de 1988.

EL SENADO Y CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION ARGENTINA REUNIDOS EN CONGRESO, ETC., SANCIONAN CON FUERZA DE LEY:

CAPITULO I Régimen Transitorio de Distribución

ARTICULO 1° — 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.

ARTICULO 2° — La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones: a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional; b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación; c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley; d) Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés

nacional por acuerdo entre la nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por Ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley. Asimismo considéranse integrantes de la masa distribuible, el producido de los impuestos, existentes o a crearse, que graven la transferencia o el consumo de combustibles, incluso el establecido por la Ley N° 17.597, en la medida en que su recaudación exceda lo acreditado el Fondo de Combustibles creado por dicha ley.

ARTICULO 3° — El monto total recaudado por los gravámenes a que se refiere la presente ley se distribuirá de la siguiente forma: a) El cuarenta y dos con treinta y cuatro centésimos por ciento (42,34%) en forma automática a la Nación; b) El cincuenta y cuatro con sesenta y seis por ciento (54,66%) en forma automática al conjunto de provincias adheridas; c) El dos por ciento (2%) en forma automática para el recupero del nivel relativo de las siguientes provincias: Buenos Aires 1,5701% Chubut 0,1433% Neuquen 0,1433% Santa Cruz 0,1433% d) El uno por ciento (1%) para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.

ARTICULO 4° — La distribución del Monto que resulte por aplicación del Artículo 3°, inciso b) se efectuará entre las provincias adheridas de acuerdo con los siguientes porcentajes: Buenos Aires 19,93% Catamarca 2,86% Córdoba 9,22% Corrientes 3,86% Chaco 5,18% Chubut 1,38% Entre Ríos 5,07% Formosa 3,78% Jujuy 2,95% La Pampa 1,95% La Rioja 2,15% Mendoza 4,33% Misiones 3,43% Neuquén 1,54% Rio Negro 2,62% Salta 3,98% San Juan 3,51% San Luis 2,37% Santa Cruz 1,38% Santa Fe 9,28% Santiago del Estero 4,29% Tucumán 4,94%

ARTICULO 5° — El Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias creado por el inciso d) del artículo 3 de la presente Ley se destinará a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y será previsto presupuestariamente en jurisdicción del Ministerio del Interior, quien será el encargado de su asignación. El Ministerio del Interior informará trimestralmente a las provincias sobre la distribución de los fondos,

indicando los criterios seguidos para la asignación. El Poder Ejecutivo Nacional no podrá girar suma alguna que supere el monto resultante de la aplicación del inciso d) del artículo 3° en forma adicional a las distribuciones de fondos regidos por esta ley salvo las previstas por otros regímenes especiales o créditos específicos del presupuesto de gastos de administración de la Nación.

ARTICULO 6° — El Banco de la Nación Argentina, transferirá automáticamente a cada provincia y al Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las Provincias, el monto de recaudación que les corresponda, de acuerdo a los porcentajes establecidos en la presente Ley. Dicha transferencia será diaria y el Banco de la Nación Argentina no percibirá retribución de ninguna especie por los servicios que preste conforme a esta Ley.

ARTICULO 7° — El monto a distribuir a las provincias, no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de distribuibles por esta Ley.

CAPITULO II Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley.

ARTICULO 8° — La Nación, de la parte que le corresponde conforme a esta Ley, entregará a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y al Territorio Nacional de Tierra del Fuego una participación compatible con los niveles históricos, la que no podrá ser inferior en términos constantes a la suma transferida en 1987. Además la Nación asume, en lo que resulte aplicable, las obligaciones previstas en los incisos b), c), d), e) y f) del artículo 9°, por sí y con respecto a los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción sean o no autárquicos.

ARTICULO 9° — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas. b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. En cumplimiento de esta

obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente. Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor — cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendió al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes: 1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: — Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos; — Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles. Esta deducción

sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derechos de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar será el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que correspondan a las operaciones de actividad sujeta a impuesto, realizados en el período fiscal que se liquida; — En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes; — Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza); — Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad; — En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d); — En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja —a condición de reciprocidad— que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto; — En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto-Ley 505/58 y sus modificaciones. En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta; — Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal -incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla; — Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones: 1) Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período; 2) En las operaciones realizadas por las entidades financieras

comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período; 3) En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieron en cada período; Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales; — Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento. 2. En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526. Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimiento, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad. Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna. c) que se obliga a no gravar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no

autárquicos, no gravan por vía de impuestos, tasas, contribuciones y otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, los productos alimenticios en estado natural o manufacturado. Para el cumplimiento de esta obligación se aplicará lo dispuesto en el segundo a cuarto párrafo del inciso anterior; d) Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos; e) Que se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna con el régimen de esta Ley, debiendo el Poder Ejecutivo local y en su caso la autoridad ejecutiva comunal, suspender su aplicación dentro de los diez (10) días corridos de la fecha de notificación de la decisión que así lo declare; f) Que se obliga a suspender la participación en impuestos nacionales y provinciales de las municipalidades que no den cumplimiento a las normas de esta Ley o las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos; g) que se obliga a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos.

CAPITULO III De la Comisión Federal de Impuestos

ARTICULO 10. — Ratifícase la vigencia de la Comisión Federal de Impuestos, la que estará constituida por un representante de la nación y uno por cada provincia adherida. Estos representantes deberán ser personas especializadas en materia impositiva a juicio de las jurisdicciones designantes. Asimismo la Nación y las provincias designarán cada una de ellas un representante suplente para los supuestos de impedimento de actuación de los titulares. Su asiento estará en el Ministerio de Economía de la Nación. Tendrá un Comité Ejecutivo el que estará constituido y funcionará integrado por el representante de la Nación y los de ocho (8) provincias. A los efectos de modificar su propio reglamento deberá constituirse en sesión plenaria con la asistencia de por lo menos los dos tercios de los estados

representados. Este reglamento determinará los asuntos que deberán ser sometidos a sesión plenaria, establecerá las normas procesales pertinentes para la actuación ante el organismo y fijará la norma de elección y duración de los representantes provinciales que integran el Comité Ejecutivo, entre los cuales figurarán los de aquellas provincias cuya participación relativa en la distribución de recursos prevista en el artículo 4, supere el nueve por ciento (9%). La Comisión formulará su propio presupuesto y sus gastos serán sufragados por todos los adherentes, en proporción a la participación que les corresponda en virtud de la presente Ley.

ARTICULO 11. — Tendrá las siguientes funciones: a) Aprobar el cálculo de los porcentajes de distribución; b) Controlar la liquidación de las participaciones que a los distintos fiscos corresponde, para lo cual la Dirección General Impositiva, el Banco de la Nación Argentina y cualquier otro organismo público nacional, provincial o municipal, estarán obligados a suministrar directamente toda información y otorgar libre acceso a la documentación respectiva, que la Comisión solicite; c) Controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución; d) Decidir de oficio o a pedido del Ministerio de Nación, de las provincias o de las municipalidades, si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a las disposiciones de la presente. En igual sentido, intervendrá a pedido de los contribuyentes o asociaciones reconocidas. Sin perjuicio de las obligaciones de aquellos de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes; e) Dictar normas generales interpretativas de la presente ley; f) Asesorar a la Nación y a los entes públicos locales, ya sea de oficio o a pedido de partes, en las materias de su especialidad y, en general, en los problemas que cree la aplicación del derecho tributario interprovincial cuyo juzgamiento no haya sido reservado expresamente a otra autoridad; g) Preparar los estudios y proyectos vinculados con los problemas que emergen de las facultades impositivas concurrentes; h) Recabar del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, del Consejo Federal de Inversiones y de las reparticiones técnicas nacionales necesarias que interesen a su cometido; i) Intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional. En el

reglamento a que se refiere el artículo anterior se podrá delegar el desempeño de algunas de las funciones o facultades en el Comité Ejecutivo.

ARTICULO 12. — Las decisiones de la Comisión serán obligatorias para la Nación y las provincias adheridas, salvo el derecho a solicitar revisión debidamente fundada dentro de los sesenta (60) días corridos de la fecha de notificación respectiva. Los pedidos de revisión serán resueltos en sesión plenaria, a cuyo efecto el quórum se formará con las dos terceras partes de sus miembros. La decisión respectiva se adoptará por simple mayoría de los miembros presentes, será definitiva de cumplimiento obligatorio y no se admitirá ningún otro recurso ante la Comisión, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación con arreglo al artículo 14 de la Ley 48, el que no tendrá efecto suspensivo de aquella decisión.

ARTICULO 13. — La jurisdicción afectada por una decisión de la Comisión Federal de Impuestos deberá comunicar a dicho organismo, dentro de los noventa (90) días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión no recurrida o de los sesenta (60) días corridos contados a partir de la fecha de notificación de la decisión recaída en el periodo de revisión según los términos del artículo 12, en su caso, las medidas que haya adoptado para su cumplimiento. Vencidos dichos plazos sin haberse procedido en consecuencia, la Comisión Federal de Impuestos dispondrá lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a aquélla, los importes que le correspondan sobre lo producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento a la decisión del organismo.

ARTICULO 14. — Los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley, podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos.

CAPITULO IV Otras disposiciones

ARTICULO 15. — La presente ley regirá desde el 1 de enero de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989. Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente.

ARTICULO 16. — El derecho a participar en el producido de los impuestos a que se refiere la presente Ley queda supeditado a la adhesión expresa de cada una de las provincias, la que será comunicada al Poder Ejecutivo Nacional por conducto del Ministerio del Interior y con conocimiento del Ministerio de Economía. Si transcurridos ciento ochenta (180) a partir de la promulgación de la presente ley, alguna provincia no hubiera comunicado su adhesión, se considerará que la misma no ha adherido al régimen y los fondos que le hubieran correspondido -incluidos los que deberá reintegrar por dicho período y que le hubieran sido remitidos a cuenta de su adhesión-, serán distribuidos entre las provincias adheridas en forma proporcional a sus respectivos coeficientes de participación. En caso de adhesiones posteriores al plazo indicado en el párrafo anterior, la participación corresponderá a partir de la fecha de recepción de la comunicación de la norma local de adhesión, sin que puedan hacerse valer derechos respecto de recaudaciones realizadas con anterioridad.

ARTICULO 17. — Con relación a la distribución de fondos entre la Nación y cada una de las provincias, efectuada desde el 1 de enero de 1985 hasta el 31 de diciembre de 1987, las partes no podrán efectuar reclamo administrativo alguno, quedando expedita la vía judicial.

ARTICULO 18. — Las obras del Fondo de Desarrollo Regional que se encuentren autorizadas, en proceso de licitación, contratadas o en ejecución al 31 de diciembre de 1987 así como las deudas generadas por las mismas, serán continuadas hasta su finalización y atendidas con cargo al Presupuesto Nacional, en las condiciones actuales establecidas entre las provincias y el Ministerio del Interior.

ARTICULO 19. — Quedan convalidadas las gestiones realizadas por la Comisión Federal de Impuestos a partir del 1 de enero de 1985, en base a la creación y funciones determinadas por la Ley 20.221 y sus modificatorias.

ARTICULO 20. — A los efectos del artículo 7° de la presente Ley, la Contaduría General de la nación determinará antes del 15 de febrero del año siguiente, si se ha distribuido un monto equivalente al porcentual garantizado por el mecanismo del mencionado artículo, en función de la recaudación efectiva del ejercicio fiscal vencido. En caso de resultar inferior, el ajuste respectivo deberá ser liquidado y pagado a las provincias antes del 30 de abril del mismo año, en función de los porcentuales de distribución previstos en el artículo 3°, inciso c) y artículo 4° de la presente ley.

CAPITULO V Disposiciones Transitorias

ARTICULO 21. — Créase la Comisión para el Análisis de las Políticas de Empleo Salarial y de Condiciones de trabajo de los servicios a que hace referencia el inciso a) del presente artículo. La Comisión estará integrada por dos (2) representantes del Gobierno Nacional y siete (7) de los Gobiernos Provinciales. La Comisión tendrá por funciones: a) Realizar un estudio comparado de las diferencias en el nivel salarial y de condiciones de trabajo en los servicios prestados en forma concurrente por los dos niveles de Gobierno este cometido deberá cumplimentarlo en el plazo de noventa (90) días a partir de la fecha de su constitución efectiva. b) Proponer cláusulas de garantía salarial en casos debidamente fundamentados y que obligarán recíprocamente a ambas jurisdicciones de Gobierno. Las recomendaciones de la Comisión servirán de base para la formulación de una ley que regule la política de empleo, condiciones de trabajo y salarios para los servicios que se determinen. El proyecto de Ley deberá ser remitida al Congreso Nacional antes del 31 de marzo de 1988.

ARTICULO 22. — El Gobierno Nacional reconocerá la incidencia efectiva sobre los gastos en personal de la administración central de las provincias, de los incrementos salariales acumulados que disponga para la Administración Central Nacional en el período enero-marzo de 1988, si superan en más de diez (10) puntos la variación acumulada del índice de precios al consumidor en dicho período. La

garantía de este artículo se calculará en base a las pautas siguientes: a) El incremento de salarios en la Administración Central Nacional se calculará considerando la remuneración por todo concepto promedio de todos los agentes. b) Se abonará el costo del exceso por sobre los diez (10) puntos sólo en la medida en que la remuneración por todo concepto en cada provincia, para cada servicio en particular, al 31 de marzo de 1988, sea inferior a la vigente en la Administración Central Nacional; en caso de ser inferiores las remuneraciones provinciales, la garantía se abonará, como límite, hasta alcanzar la remuneración vigente en la Administración Central Nacional. c) Para la base de cálculo del monto de salarios en la Administración Central se utilizará el índice que confeccionará la Dirección Nacional de Programación Presupuestaria de la Secretaría de Hacienda de la Nación; para precios al consumidor se utilizarán los índices publicados por el I.N.D.E.C. ; para las plantas de personal de las provincias se computarán las efectivamente ocupadas al 31/12/87, para lo cual los gobiernos provinciales deberán informar a la Secretaría de Hacienda estos guarismos, dentro de los treinta (30) días de la sanción de la presente. Los pagos a que hubiere lugar por parte del Gobierno Nacional serán efectivizados antes del 30/4/88. La Nación se obliga a no cubrir las vacantes ni incrementar las plantas del personal de la Administración Central Nacional existente el 31/12/87. Las provincias percibirán las sumas resultantes de la garantía de este artículo cuando correspondiere y sólo en el caso que no incrementasen las plantas de personal ni cubriesen las vacantes existentes al 31/12/87. Las provincias que otorguen incrementos salariales a sus agentes que superen, en promedio para la Administración Central, en diez puntos la variación acumulada del índice de precios al consumidor, en tanto estos incrementos superen los otorgados para la Administración Central Nacional, se entenderá que renuncia a participar en la distribución del Fondo de Aportes del Tesoro Nacional, instituido en el inc. d) del art. 3° de la presente ley. Las disposiciones de este artículo regirán hasta el 31 de marzo de 1988.

ARTICULO 23. — Comuníquese al Poder Ejecutivo Nacional. Dada en la Sala de Sesiones del Congreso Argentino, en Buenos Aires, a los siete días del mes

- 61 -

de enero del año mil novecientos ochenta y ocho. J.C.PUGLIESE V.H. MARTINEZ
Hugo Belnicoff Antonio j. Macris — Registrada bajo el N° 23.548 —

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

A) GENERAL

BULIT GOÑI, Enrique, Seminario Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, (Buenos Aires, 2014).

JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3° edición, Editorial Abeledo-Perrot, (Buenos Aires, 1996).

VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo único, 7ma edición, ediciones De Palma, (Buenos Aires, 2001).

B) ESPECIAL

Código Tributario Provincial de Tucumán, Ley N° 5121 y sus modificatorias.

C) OTRAS PUBLICACIONES

Consultas a bases de información, en Internet:
<http://www.iefer.org.ar/trabajos/mirtacopa.htm>

Consultas a bases de información, en Internet:

www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm

Consultas a bases de información, en Internet:

www.abeceb.com/web/content/show/668081/lo-basico-para-entender-la-problematika-de-la-coparticipacion

Consultas a bases de información, en Internet:

www.federalismofiscal.com/coparticipacion/pactos-fiscales/

Consultas a bases de información, en Internet:

www.econlink.com.ar/concepto-de-impuesto

Consultas a bases de información, en Internet:

www.elterritorio.com.ar/nota4.

Consultas a bases de información, en Internet:

www.estudiomoreno.com.ar

Consultas a bases de información, en Internet:

www.federalismofiscal.com/wp-content/uploads/.../Fallos-de-la-CSJN-24-11-2015.

Consultas a bases de información, en Internet:

www.revistarap.com.ar/Derecho/constitucional_e_internacional/accion_de_clarativa_de_certeza.

Consultas a bases de información, en Internet:

www.soler.com.ar/publicaciones/cf_caba.htm. “Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires”, texto comentado - LL - 2013 - Bs. As. - T. II - págs. 431/5

Consultas a bases de información, en Internet:

www.servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/255000-59999/257722/norma.htm

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO	1.-

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

DEL SISTEMA FEDERAL

1.- Introducción.....	3.-
2.- El sistema federal argentino.....	4.-
3.- Definición de Coparticipación Federal.....	5.-
4.- Constitucionalización del sistema de Coparticipación Federal.....	6.-
5.- Federalismo fiscal.....	6.-

CAPÍTULO II

LEY 23.548

1.- Antecedentes históricos de la ley 23.548.....	8.-
2.- Ley 23.548.....	10.-
3.- Impuestos coparticipables.....	11.-
4.- Distribución de la masa coparticipable.....	12.-
5.- Distribución primaria.....	13.-
6.- Distribución secundaria.....	13.-

CAPÍTULO III
POSTULADOS TRIBUTARIOS

1.- Introducción.....	17.-
2.- El hecho imponible.....	18.-
3.- Concepto de tributo.....	19.-
4.- Clasificación de los tributos.....	20.-
5.- Definición de impuestos.....	20.-
6.- Clasificación de los impuestos.....	21.-
7.- El sistema impositivo argentino.....	23.-
8.- Obligaciones emergentes de la ley 23.548.....	24.-

CAPÍTULO IV
ANALISIS CRITICO

1.- Casos particulares.....	27.-
2.- Provincia de Misiones.....	27.-
3.- Provincia de Entre Ríos.....	30.-
4.- Provincia de Buenos Aires.....	30.-
5.- Provincia de Tucumán.....	31.-
6.- Fallos.....	33.-

CAPÍTULO V
CONTEXTO ACTUAL

1.- Deficiencias del régimen actual.....	39.-
2.- ANSES.....	41.-

CAPÍTULO VI
SOLUCIONES PARA LA
COORDINACION FISCAL

1.- Características sustanciales.....	42.-
2.- Concurrencia.....	43.-
3.- Separación.....	43.-
4.- Participación.....	44.-
5.- Cuotas adicionales.....	45.-
6.- Asignaciones globales.....	45.-
7.- Asignaciones condicionadas.....	45.-

CONCLUSIÓN.....	46.-
------------------------	-------------

ANEXO.....	48.-
-------------------	-------------

ÍNDICE BIBIOGRÁFICO.....	62.-
---------------------------------	-------------

ÍNDICE.....	65.-
--------------------	-------------