

DESCENTRALIZACIÓN, AUTONOMÍA FINANCIERA E INSTITUCIONES EN LA REFORMA DEL FEDERALISMO FISCAL ARGENTINO

MIGUEL ANGEL ASENSIO*

1. Introducción

1.1. La descentralización fiscal como antesala

Previo abordar el tema del título, conviene recordar que el conjunto de problemas teóricos y prácticos de índole económica, financiera y organizacional que se derivan de la existencia de una pluralidad de niveles gubernamentales o de autoridad con distintas competencias y coberturas territoriales, cae dentro del campo de las finanzas multinivel, federalismo fiscal o descentralización fiscal.

Contra un extremo teórico de centralización que quedaría recogido en una primera hipótesis, lo que efectivamente existe en el mundo real son grados diversos de una mayor o menor descentralización. Lo frecuente será hablar de centralización cuando lo que exista sea una descentralización pequeña o "incompleta", rigiendo lo contrario cuando se trate de una centralización mínima y por ende una descentralización amplia.⁽¹⁾

En ese marco, donde lo que priman son diversos grados de descentralización, existe espacio para contener, tanto las formas específicas del federalismo institucional como especie, como las de gobiernos políticamente unitarios que a veces se estructuran con un menor centralismo que ciertas federaciones "nominales". Luego, disponemos de un amplio herramental conceptual, el del federalismo fiscal,

* Universidad Nacional del Litoral y Universidad Nacional de Entre Ríos.

que permite enfocar y analizar también el espacio más restringido y particular de las "finanzas federales" que tiene como tal una herencia histórica, organizacional, constitucional y doctrinal vasta y propia.

Lo expresado permite pertrecharnos para examinar experiencias descentralizadoras como las de Gran Bretaña bajo el laborismo de la "tercera vía" y afirmaciones tales como las de Mc Lure que recientemente aludía a "federaciones fuertes" y "federaciones débiles". También para que nos aboquemos al caso de la Argentina.⁽²⁾

La vigencia, actualidad y profusión del análisis de estos problemas ha llevado a que W. Oates, uno de los precursores del federalismo fiscal como marco conceptual, expresara que "la descentralización fiscal está en boga" (Oates, 1999).

1.2. Algunos escenarios recientes

Como lo señala Tanzi (1995) el tratamiento de la descentralización ha alcanzado en el presente una relevancia incuestionable, desde que no sólo involucra a las distintas formas de gobierno según lo enunciáramos, sino que también atraviesa la geografía mundial y los distintos tipos de sistemas económicos y sociales. Polonia en Europa del Este, Malasia en Asia del Sudeste, Rusia en Eurasia y China en el Extremo Oriente, entre otros muchos, pueden ser objetos de análisis igualmente ricos si de valorar descentralizaciones alternativas se trata, más allá de modelos más conocidos en América, la Unión Europea o la OCDE.

Indica el mismo autor que muchos factores aportan a este cambio, como la evolución de la misma Unión Europea. El proceso de crear una entidad central que trascienda a los estados miembros en importantes funciones económicas, abrió la cuestión en torno a cuánto poder económico habría de transferirse a la Unión Europea, siendo los tópicos de este debate similares a los pro y contra sobre el federalismo fiscal y la descentralización fiscal. Ello ha forzado a producir una mirada europea a las instituciones fiscales de los países con gobiernos subnacionales fuertes, así como a las prescripciones de la literatura disponible a fin de extraer lecturas relevantes para la cuestión europea.

Otro factor ha sido la creciente insatisfacción con el rol del sector público en importantes países. Dado que su intensa expansión estuvo ligada en muchos casos al señalado incremento en el papel de los gobiernos centrales en aspectos tales como el de "sostenimiento" de ingresos, redistribución de ingresos y estabilización, ello movió a fuertes reacciones. Consecuente con la visión según la cual una mayor confianza debía ser depositada en el mercado creció en forma paralela el enfoque según el cual un menor poder debía permanecer en manos del gobierno central, todo ello con un cierto descreimiento en la efectividad de la acción gubernamental en estabilizar la economía y mejorar la distribución de la renta, reduciendo la pobreza y el desempleo. En términos de Tanzi, tal desafío "redujo la legitimidad de

la acción del gobierno central y creó una presunción a favor de reducir la dimensión del sector público otorgando mayor poder tanto al *mercado* como a las *jurisdicciones locales*. Concomitantemente, en términos de asignación de recursos, diversos argumentos se han formulado para sostener la visión de que la privatización y la descentralización conducirán a una mayor eficiencia y a una menor presión gubernamental.

Empero, la aludida “boga” o tendencia hacia la descentralización obedece a razones diversas que han conducido a una revalorización de las finanzas multinivel. En Canadá, los acontecimientos que potencian el papel de las entidades subnacionales han derivado predominantemente de razones históricas y políticas basadas en la demanda de mayor independencia de algunas provincias, que excede el caso particular de Quebec. En China, se originaron en la necesidad de restablecer algún control sobre los ingresos públicos nacionales. En los estados que emergieron de la desintegración de la Unión Soviética fue necesario crear acuerdos fiscales, especialmente en Rusia, que dieran mayores responsabilidades a los gobiernos subnacionales, pertenecientes a regiones de amplia diversidad económica, étnica y cultural. En naciones del Tercer Mundo, como Etiopía, la descentralización hacia las regiones se basa en razones étnicas y por la esperanza en que la misma pueda sostener la unión nacional. En algunas federaciones, durante la década de los años 80, la descentralización ha estado ligada a razones macroeconómicas, como en India, Nigeria y Brasil. Se ha sostenido, incluso, que tales factores hicieron que la Argentina reciente, con su descentralización limitada al costado del gasto, pueda considerarse incluida en este grupo.

Sin embargo, las tendencias descentralizadoras comprenden tanto al mundo en desarrollo como al de los países industrializados aunque abarcando frecuentemente a las responsabilidades y mucho menos a los recursos. En los países desarrollados abarca un espectro que excede el mencionado caso de Canadá. Al decir de Oates, comprende un giro hacia el *facultamiento* (o devolución) para mejorar la performance de los sectores públicos, incluyendo casos como el de Estados Unidos y el Reino Unido. En los Estados Unidos, el gobierno central ha retornado a los estados porciones significativas de autoridad en un amplio campo de programas principales, incluyendo los de bienestar, ayuda médica, servicios legales, provisión de viviendas y entrenamiento laboral, en la esperanza que los gobiernos estatales y locales, estando más cercanos a la gente, sean más reactivos ante las preferencias de sus comunidades y encuentren formas más eficientes en la prestación de sus servicios. Tanto o más interesantes resultan algunos casos de naciones no federales. En un país unitario como el Reino Unido, Escocia y Gales han optado bajo el gobierno Blair por sus propios Parlamentos Regionales. En otra nación unitaria como Italia el movimiento hacia la descentralización ha ido tan lejos como para plantear por parte de ciertos sectores la posibilidad de separación de la nación en dos países distintos. En otros casos, finalmente, las posturas descentralizadoras han apuntado a quebrar el predominio del planeamiento central en la convicción de

que el mismo ha fracasado en lograr para ciertas naciones una trayectoria de crecimiento autosostenido.⁽³⁾

1.3. El federalismo fiscal argentino como telón de fondo

Lo anterior nos posiciona adecuadamente para realizar una muy breve semblanza del perfil actual del esquema de federalismo fiscal argentino de cara a los cambios que debería afrontar a partir de la última reforma constitucional y su pertinencia en términos de la experiencia propia y la disponible a escala internacional.

En rigor, esto ya debería haber acontecido desde que la Constitución reformada de 1994 estableció como mandato para el Congreso que tal transformación debería operarse con antelación al fin del año 1996.

A partir de entonces se ha producido una serie de cambios transitorios que han agregado una manifiesta complejidad al sistema, lo cual ha sido condicionado esencialmente por la necesidad de adaptar la situación vigente a los requerimientos financieros de la seguridad social, postergando otros cambios de fondo.

Más recientemente la suscripción de un acuerdo intergubernamental nación-provincias, denominado "Compromiso Federal", ha generado un nuevo escenario transitorio bienal, a cuyo término habrá de estar vigente el postergado esquema reformado.

El momento resulta oportuno, entonces, para establecer pautas referenciales que puedan servir de orientación para discutir algunas líneas que hacen peculiar el sistema argentino y su reforma, la que podrá estar centrada en el tradicional Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos o en una perspectiva más amplia, conforme el criterio que oportunamente adopte el Congreso Nacional.

Concorde con ello ajustaremos nuestra contribución a esquematizar, ordenar y reiterar algunos aspectos del precitado marco conceptual del federalismo fiscal, realizar un breve repaso a la experiencia internacional, la confrontación del caso argentino de cara a la misma y señalar las alternativas y opciones que se abren hacia el futuro. Es lo que hacemos en los párrafos siguientes.

2. Un repaso al marco conceptual

2.1. La coordinación fiscal en el contexto del federalismo

El primer aspecto a consignar y quizás uno de los fundamentales es que cualquier esquema de federalismo fiscal es más que un sistema de participación de impuestos en particular.⁽⁴⁾ En general, un sistema de federalismo fiscal comprende lo que Shah denominara "la constitución fiscal" de los Estados,⁽⁵⁾ que abarca al menos tres grandes componentes: la asignación de responsabilidades funcionales o de

gasto, la distribución de potestades tributarias y un sistema de transferencias de recursos entre los distintos niveles de gobierno. Todo ello sin omitir disposiciones que aseguren la coordinación y normas colaterales o complementarias que le otorguen operacionalidad.

Como tal, dicha "constitución fiscal" se encuentra normalmente reflejada en la constitución política de los Estados, y responde no solamente o tan siquiera a recomendaciones o principios doctrinales, sino que se enraíza fundamentalmente en las bases históricas, institucionales y aún culturales de las distintas sociedades contemporáneas.

Un segundo aspecto a considerar también anticipado, es que si bien en sentido teórico el federalismo fiscal y un sistema que se tilde de tal son aplicables también a experiencias no federales, es obvio que se potencia su análisis en los casos de naciones federales *estricto sensu* donde además de los elementos económicos o económico-fiscales, es menester incorporar los elementos cualitativos de orden político-institucional del federalismo.⁽⁶⁾ La moraleja es que no existe un solo tipo de federalismo, hay varios.

En ese contexto, una forma asumible es la del *federalismo dual* donde se produce una relación de tensión y acuerdos entre dos niveles principales de gobierno. Podríamos encontrarnos ante un federalismo *plural* si los interlocutores son más. Paralelamente, esas relaciones pueden concluir en la plasmación de un *federalismo competitivo* si las acciones de las partes tienden a ser sustancialmente autónomas o tal federalismo puede resultar *cooperativo* si priman la convención y el acuerdo sobre otras formas relacionales. Obviamente, también es concebible un *federalismo coercitivo* si la competencia o la negociación son sustituidas por la sujeción o la coerción a partir de un desbalance de poder que favorezca a alguna de las partes y desdibuje de esta forma otros aspectos esenciales del principio federal.⁽⁷⁾

Un tercer aspecto profundamente ligado a los anteriores es la destacada idea de *descentralización*, elemento esencial a la noción de federalismo y central al conjunto del edificio teórico y práctico de las instituciones del federalismo fiscal. Si bien es cierto que sin descentralización no hay federalismo, tan cierto como ello es que no existe una sola aproximación a la idea. Los economistas prefieren distinguir la simple *desconcentración*, de lo que denominan *delegación*, o, más ambiciosamente *devolución*. La descentralización en sentido estricto, que implica descentralización de facultades, se corresponde con la última noción.⁽⁸⁾

Pero aun si esto fuera suficiente, todavía restan precisiones para hablar de "devolución fiscal", o si se quiere, para otorgar sentido fiscal a la existencia de descentralización. Puede existir descentralización de recursos o de gastos, de ambos o ninguno de ellos. Si existe una descentralización que contemple uno de los dos costados del presupuesto y que involucre sólo funciones-gastos y viceversa estaríamos ante una *descentralización unilateral*. En todo caso, independientemente de sus formas de medición, no será una *descentralización relevante* que para resultar tal debe ser *bilateral*.

Finalmente, un sistema de coordinación fiscal o de federalismo fiscal es también más que la mera *coordinación de recursos* —aun cuando tremendamente importante—. En ese contexto, debe señalarse también que la coordinación de recursos presenta varias opciones, algunas puras y otras combinadas, que enunciaremos seguidamente.

2.2. Formas de coordinación financiera y federalismo fiscal

Dando por reconocida la existencia de más de un nivel de gobierno en los sistemas políticos contemporáneos, así como la existencia de frecuentes divergencias entre la capacidad y necesidad fiscal de los mismos que da lugar a la aparición del concepto de *desbalance fiscal*, son concebibles diversas formas de coordinación de recursos para enjugarlo. Es común destacar a la separación o concurrencia de fuentes, el uso de transferencias, subvenciones o asignaciones, la participación impositiva, las tasas suplementarias y los créditos fiscales.

Con el sistema de *separación* cada nivel gubernamental explota fuentes diferentes en un esquema que se asemeja al *vivir con lo propio*. Lo opuesto existe cuando se opta por la *concurrencia*, donde varios niveles recurren a una misma base impositiva. Como se sabe, la existencia de asignaciones o subvenciones implica la existencia de un gobierno “donante” y niveles receptores subvencionados.

Con la *participación de impuestos*, a su vez, un nivel gubernamental (o varios) recauda (o recaudan) para los demás y reparte los producidos, reservándose el uso de la base impositiva. Mediante el uso de alícuotas complementarias o créditos fiscales se entrelazan y comparten las potestades impositivas de los actores, respecto de una misma base tributaria.

Importa consignar, empero, que resultará frecuente el uso de más de uno de tales sistemas individuales, resultando los esquemas reales una combinación de varias formas, más que la opción unitaria por alguna de las mencionadas, así como variantes dentro de tales formas puras. En tal contexto, a cambio de una *separación completa o absoluta* puede concebirse una *separación parcial* aplicable a algunas fuentes tributarias, mientras se mantiene la concurrencia en otras. En la génesis de las grandes federaciones, como Estados Unidos, Canadá, Australia o la Argentina se pensó asimismo en una separación *que privilegiaba al centro* en tanto le reservaba los recursos más importantes de la época, a saber los aduaneros.

La concurrencia, por su parte, puede ser pensada tanto de una manera *orgánica* como *inorgánica* conforme existan acuerdos estatales o intergubernamentales entre los actores que alejen conflictos y desorden tributario, así como formas de imposición múltiple a través de una adecuada armonización. La participación de impuestos, conocida en nuestro medio como *coparticipación*, si bien tiende a entenderse como *reparto de los producidos* puede asumir la forma de *reparto de las bases* (tax base sharing), tal cual es apreciable en algunas experiencias nacionales.

Las *transferencias* pueden implicar un mero mecanismo administrativo de remisión de fondos que no se identifica con la forma de subsidio, o, por oposición, pueden implicar subvención. Las primeras son meramente *devolutivas* y las segundas pueden contener distintos grados de *redistribución*. Pueden asimismo ser remitidas sin condiciones o con asignación específica en su destino. Además, cabe realizarlas con la exigencia de aportes de contraparte (*matching grants*) o no.

La opción por alguna de las alternativas anteriores implica “costos y beneficios” o si se quiere la apreciación de atributos y limitaciones. En otras palabras, según sea la opción elegida, el resultado podría no ser neutral en términos de eficiencia económica y equidad en un esquema de federalismo fiscal, lo que nos exige dedicarle algunos conceptos.

En primer lugar, la separación de fuentes tributarias implica una apreciable autonomía en el manejo de bases impositivas propias por las partes del sistema aunque el grado relativo de capacidad fiscal —y consecuentemente la autonomía efectiva y la factibilidad del *vivir con lo propio*— será en rigor una consecuencia de la magnitud de tales bases.

La concurrencia lleva implícita el riesgo de la doble imposición y la competencia tributaria, aunque puede maximizar la autonomía tributaria. En ambos casos pueden presentarse déficits en materia de equidad.

La participación de impuestos minimiza el riesgo de guerras tributarias y doble imposición, siendo potencialmente positiva en términos de eficiencia global del mercado común que conforma una federación, pero reduce la autonomía tributaria de los niveles que no la legislan desde que pierden el manejo de la base tributaria y de sus determinantes (ámbito y tasa de los impuestos). Si bien algunas autoridades como Shoup la han considerado sólo concebible en términos devolutivos, puede utilizarse bajo pautas redistributivas.

Las asignaciones o subvenciones tendrán atributos y consecuencias diversas según su tipo. Es obvio que las de carácter específico y compensatorio resultan en una reducción de la autonomía del nivel de gobierno receptor y una maximización de la del “donante”. Las de carácter general y no compensatorio preservan el poder de decisión del receptor pero al mismo tiempo pueden generar incentivos adversos a la eficiencia. En otros términos, tales asignaciones libres de condiciones, o incluso con ellas, pueden ocasionar comportamientos “adictivos”, o si se quiere una *adición fiscal* inconveniente en términos de eficiencia.

Las tasas o alcúotas complementarias, finalmente, implican la “co-ocupación de lugar fiscal” (o *tax room*) lo que exige criterios de acuerdo para esa ocupación compartida, implica riesgos obvios de competencia tributaria, pero bajo condiciones de armonización de las bases utilizadas, aumenta el grado de autonomía tributaria de las partes, en especial los estados o provincias.

3. El sistema argentino en perspectiva

3.1. La experiencia internacional

Una más ajustada ponderación del sistema argentino de federalismo fiscal puede hacerse a partir de la consideración de algunas experiencias relevantes, en particular las de naciones europeas o extraeuropeas desarrolladas, formalmente federales u orgánicamente analogizables, así como del ámbito latinoamericano.

Es obvio que tales comparaciones son complejas dado que si un elemento común a las mismas resulta descollante, éste es el de la diversidad. Ello es así en la medida en que los sistemas de federalismo fiscal existentes son la consecuencia sensible de prolongados y complejos procesos de maduración histórica que los hacen plenos en matices. En última instancia, ninguna "constitución fiscal" es evaluable sin combinar componentes económicos y extraeconómicos, por una parte, y formas fiscales y estructuras organizacionales, por la otra.⁽⁹⁾

Si comenzáramos por la España posterior a la Constitución de 1978, es decir al "Estado de las Autonomías", donde la creación de las denominadas Comunidades Autónomas puede entenderse como una aproximación a un modelo semifederal, se proviene de una larga tradición centralista, todavía reflejada en la existencia de un desbalance fiscal muy importante a favor del Estado Nacional.

Sin embargo, se habilitaron cambios tanto en la asignación de roles funcionales o "competenciales" como en la atribución de potestades tributarias, que combinados con el sistema de transferencias verticales articulan una sistema que reúne posibilidades de descentralización hacia el futuro, pese a la pervivencia de un importante grado de centralización.

En el campo tributario las Comunidades Autónomas no sólo disponen de tributos propios, como el impuesto de combustibles derivados del petróleo, sino también de *tributos cedidos* por el gobierno central, a saber los impuestos patrimoniales (patrimonio neto, transmisiones patrimoniales, sucesiones y donaciones) y sobre el consumo, tanto generales (ventas minoristas) como específicos. Pero el otro aspecto esencial en el caso español es la institucionalización de los "recargos" que pudieran establecerse sobre los impuestos centrales que graven la renta o la riqueza de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. Estos recargos no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado Central por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos, dentro de lo que podríamos denominar regulación de la co-ocupación de lugar fiscal.

Por otra parte, y como hecho novedoso pero de indudable valor empírico, se ha distinguido en el campo funcional, que alude al muy importante aspecto de las responsabilidades de gasto, entre "Comunidades —o regiones— de techo competencial reducido" y "Comunidades de techo competencial ampliado", lo que introduce el problema de las diferentes capacidades administrativas o de gestión que a

veces se presentan en los esquemas de coordinación fiscal. La igualación o solidaridad se contemplan en el conocido Fondo de Compensación Interterritorial, operacionalizable mediante fórmulas.⁽¹⁰⁾

Al referirnos a Alemania hacemos alusión a una de las grandes federaciones contemporáneas. El caso germano conforma lo que se ha denominado “federalismo entrelazado o interconectado” (Spahn; Bird) aunque algunos componentes procentrales también han permitido calificarlo como “sistema federal unitario” (Biehl), dado el peso relevante de la uniformidad y la ligazón existente en las instituciones tributarias y de gasto entre los distintos niveles de gobierno.

Quizás la nota relevante en el federalismo fiscal alemán o “Finanzausgleich” sea la clara división de responsabilidades legislativas, administrativas y de percepción, en materia tributaria. En tal contexto, si bien existen impuestos exclusivos para cada nivel de gobierno (Federación, Länder y Comunas) existe un voluminoso “estanque fiscal” de impuestos “comunes o compartidos” que representa entre el 75 y el 80% de todos los tributos recaudados, correspondiendo mayoritariamente a la Federación la función de legislar y a los estados y municipios la de administrar. El derecho de percepción o de asignación del ingreso tiene raíz constitucional, y las transferencias son no sólo descendentes sino que pueden asumir la forma ascendente.

El enorme poder legislativo de la Federación —y por ende de actuación sobre la base impositiva de los principales impuestos (renta, valor agregado, patrimonio, etc.)— se halla compensado por la formación y funcionamiento del Bundesrat o Senado, donde los senadores son representantes de los gobiernos estatales, que tienen poder de veto en toda legislación financiera que afecte a los Länder. Existen transferencias de igualación, pero éstas son mayoritariamente de carácter horizontal, es decir realizadas mediante cooperación a nivel de los estados. A su vez, en el campo funcional, existe un espacio importante para las “tareas conjuntas” Federación-Estados lo que reproduce el entrelazamiento existente del lado impositivo al nivel de las responsabilidades de gasto, fuera de lo que son obvias competencias específicas de cada nivel y en donde la Federación tiene que asumir algunas derivadas de la supranacionalidad del proceso de integración en la Unión Europea y los Länder no están ausentes en papeles importantes como la construcción de nuevas universidades.

El modelo alemán quizás indique mejor que ninguno la posibilidad de introducir elementos matizadores o suavizadores de tipo jurídico-institucional, y quizás no directamente fiscales, en el funcionamiento del federalismo o en el proceso del mismo parafraseando a Bird, que modifiquen un tanto o mucho ciertos parámetros básicos rígidos del sistema. Lo que procuramos decir es que el funcionamiento o la ponderación, emergentes de las variables estrictamente cuantitativas, puede atenuarse o modificarse de manera más o menos importante por la existencia de condiciones o elementos “cualitativos” que transforman la realidad operativa conjunta del sistema en movimiento.

Dada la institucionalización constitucional de “impuestos compartidos”, lo que conlleva un importante rol para la participación de impuestos y la división de tareas legislativas y administrativas, así como la vigencia de derechos de percepción de ingresos que hace que los receptores los asuman como propios (*entitlements*) y no como transferencias o subsidios, nos encontramos ante peculiaridades financieras que se ven reforzadas por factores de participación política en el proceso, por los niveles subcentrales derivados de la conformación y el funcionamiento del sistema político.

Consecuentemente, si bien se trata de un “federalismo centralizador”, su institucionalización y organización otorgan a los Länder un rol importante reconocido constitucionalmente en la formación del Bundesrat y fácticamente por la asunción de tareas conjuntas y un papel del gobierno federal que asume la responsabilidad de la integración nacional y regional, mientras que los segundos adoptan mecanismos horizontales de igualación fiscal. La película discurre así desde un balance fiscal primario de corte centralista o de “estado federal unitario” a otro de federalismo dual centralizador y cooperativo, donde realidades como la falta de correspondencia fiscal y la separación entre las decisiones de recaudar y gastar ven reducida una parte de su significado.⁽¹¹⁾

Suiza, como se ha mencionado precedentemente, es uno de los ejemplos federativos más antiguos. Se trata formalmente de una Confederación cuyos antecedentes se remontan al año 1291. En este caso se refuerza el papel de los niveles intermedios de gobierno o “cantones” que ejercitan junto a los gobiernos comunales o municipales una pauta jurídico-político de enorme importancia económica: el principio de “subsidiariedad”. Conforme a ello, todo rol o tarea que puede desempeñarse eficazmente en el nivel inferior de gobierno no es delegado al superior, fundamentando entonces un esquema de marcada descentralización, donde también se hacen presentes algunos rasgos de “interconexión” o “entrelazamiento” ya atribuidos al caso germano.

En materia impositiva, el carácter confederal del país hace a que los cantones sean soberanos a menos que exista interdicción constitucional. En la práctica, esto ha llevado a la concurrencia y co-ocupación del espacio fiscal del impuesto a la renta como eje recaudatorio en un país desarrollado. De tal modo, cada uno de los tres niveles de gobierno aplica su propia alícuota o sobretasa, debiendo agregarse que en el caso suizo pueden existir diferencias en la definición de la base imponible del gravamen, pese a que existe un programa de armonización. Lo expuesto acentúa los componentes de diversidad en el ejercicio de potestades tributarias (definición de bases y alícuotas), que llevaron a calificar su sistema de “jungla fiscal”.

Por otro lado, de la mano del mencionado principio de subsidiariedad practica una descentralización “relevante” en materia de gastos, sin omitir la existencia de importantes tareas conjuntas entre el nivel federal y los niveles subnacionales.

Representa el caso europeo de mayor descentralización en el aspecto funcional y uno de los de mayor intensidad en el ámbito mundial.

Debe mencionarse aquí la existencia y el funcionamiento de instituciones y procesos que otorgan racionalidad y estabilidad al conjunto, donde entre otras cosas, existen riesgos evidentes de competencia fiscal entre los actores. Además del sistema bicameral, donde también se verifica la presencia de los cantones, existen a nivel horizontal, aunque con aprobación federal, organismos técnicos de control y monitoreo, como la "Interkantonale Kommission" o "Comisión del Concordato Intercantonal", que se remonta a 1949, a fin de entender en casos de competencia tributaria entre los niveles intermedios de gobierno y cuyo rol puede significar una referencia útil en una ponderación comparada. Por otro lado, la preocupación por los elementos de estabilización macroeconómica tampoco están ausentes. Existen desde tiempo reciente disposiciones que alientan la presentación a nivel subnacional de presupuestos corrientes balanceados, siendo posible recurrir a la deuda pública sólo para gastos de inversión, en la medida que los servicios e intereses de tal endeudamiento no afecten tal presupuesto corriente, lo que podría entenderse como una derivación "hacia abajo" o "internalización" de los Acuerdos de Maastricht que establecen topes para el déficit y la deuda de los sectores públicos de la Unión Europea.⁽¹²⁾

Si cambiamos de perspectiva es posible detener la atención en las grandes federaciones extraeuropeas, como Australia, Estados Unidos y Canadá. Comenzando por el primero, digamos que Australia es una federación centralizada donde el nivel nacional concentra facultades sobre casi el 80% de los recursos. Si bien ese panorama se suaviza un tanto del lado del gasto, ello no es suficiente para modificar su perfil. En el caso australiano, el gobierno federal recauda los principales impuestos sobre la renta y el consumo, que son a su vez los de mayor potencial recaudatorio, quedando para los estados otros impuestos sobre ventas, impuestos específicos e impuestos sobre la propiedad, que no alcanzan para enjugar sus necesidades fiscales.

El desequilibrio fiscal vertical emergente debe ser cubierto por transferencias entre las que durante largo tiempo se aplicaron las de coparticipación y que en el presente asumen otro carácter. Actualmente y entonces tales transferencias se han realizado mediante una fórmula compleja, que combina los conceptos de "necesidad" y "capacidad" fiscal, que incluye un vasto relevamiento estadístico e informativo el cual tiene componentes de detalle sobre el costo de los servicios tan minuciosos como el "gasto estándar" en la defensa contra tiburones, entre muchos otros.

El caso australiano cobra interés por haber sostenido instituciones peculiares de asesoramiento, coordinación y monitoreo, como la Commonwealth Grants Commission (CGC), el Australian Loan Council y el Consejo de Ministros de los Estados, que introducen componentes de articulación del sistema, que empero no pierde su carácter de centralizado. La primera de las instituciones mencionadas, en particular, ha operado en la elaboración y seguimiento de los datos básicos que han

alimentado la fórmula de distribución interestatal de los recursos centrales a distribuir, pero su trabajo no ha estado exento de cuestionamientos y dificultades dadas las obvias repercusiones financieras para los partícipes de cualquier cambio en las participaciones preexistentes, que derivan de lo que denomináramos comportamientos “adictivos”, “inerciales” o “de adaptación” a una dada participación fija a lo largo del tiempo. Ello ha hecho importante, asimismo, el papel del Consejo de Ministros como factor de negociación y balance a lo largo del tiempo.

La segunda de las instituciones citadas refiere también —como en el caso suizo— al costado macroeconómico de los eventuales desajustes financieros de los estados, en particular su capacidad y utilización del endeudamiento, siendo su rol el de calificador-monitor de la aptitud de los estados, ratificando en su conformación el peso del poder central en ese aspecto.

Va de suyo que en un sistema de ese tipo, existe prioridad para el objetivo uniformidad en general y uniformidad de condiciones de vida en particular, lo cual deriva en una amplitud menor para la autonomía fiscal subnacional y la competencia tributaria, siendo dominantes las facultades federales en materia de equilibrio macroeconómico, redistribución, igualación y acceso al crédito y los mercados financieros.

Estados Unidos, como laboratorio de federalismo en lo político, es un sistema que no sólo funciona en base a la “separación de autoridad fiscal” entre el nivel central y estadual y entre éstos últimos, sino también en términos de “concurrentia separada”, desde que tales niveles pueden competir por la misma base tributaria a fin de financiar sus presupuestos. Esto ha llevado al uso del impuesto a la renta por la federación, los estados y numerosos municipios. A tal fin se utiliza el mecanismo de alícuotas suplementarias, las que no siempre están armonizadas horizontal o verticalmente.

En un contexto tal, un habitante de la ciudad de Pittsburgh, por ejemplo, debe abonar su impuesto a la renta federal, por un lado, la tasa suplementaria estadual al Estado de Pennsylvania, por otro, y además la tasa suplementaria correspondiente al municipio de su ciudad. En este sistema de vivir con lo propio con ocupación conjunta del mismo espacio impositivo (co-ocupación de lugar fiscal) se supone que debe producirse un ajuste bastante importante a la restricción presupuestaria, dejando un espacio de menor importancia a las transferencias para la cobertura del desbalance fiscal vertical.

Como se sabe, las transferencias pueden ser incondicionadas o específicas. Dentro de las primeras, la participación de impuestos no ha sido una tradición en el caso estadounidense y si bien fue utilizada a principios de la década de los setenta, su presencia en el esquema de federalismo fiscal no ha sido mucho mayor a una década. Cuando las transferencias se realizan se formulan mayoritariamente bajo distintas formas de condicionamiento, pudiendo ser compensatorias (que implican aportes de contraparte a cargo del receptor), o no compensatorias. Así definida, la condicionalidad está en la base de la tradición estadounidense, que se

ve reforzada por el hecho de que en muchos casos tales transferencias sólo implican la ejecución por delegación de programas federales lo que conlleva un grado no menor de relaciones "principal-agente".

Por otra parte, siendo un esquema bastante descentralizado, no siempre ha funcionado bajo pautas uniformes. Durante la posguerra, de hecho, hubo un avance impresionante del gobierno federal en el contexto del Estado Benefactor, sólo interrumpido por poderosas razones fiscales (y también políticas) a principios de la década de los 80. Si bien la "conurrencia no estructurada y con separación de potestades" que está implícita en el régimen de cuotas adicionales sobre el impuesto a la renta fortalece el rol estadual y local, no revierte la preeminencia federal en este campo y su poder de intervención, la que se altera en el costado del gasto, con un nivel subnacional dominado en las acciones aunque no en el financiamiento por los gobiernos locales.

Sin embargo, a la hora de concretar las transferencias de cobertura del desbalance fiscal vertical, el esquema conceptual de aquéllas, tanto en su plasmación federación-estados o estados-gobiernos locales refleja claramente una opción principal-agente, al menos con preeminencia respecto de otras posibles. La concepción del sistema de transferencias, esencialmente condicionadas y compensatorias, prioriza los objetivos del "donante" con relación a los del "receptor", en un ambiente donde han crecido exponencialmente no sólo los programas de transferencias sino también los "mandatos", "órdenes" o "reglamentos" del gobierno federal, con o sin financiamiento, que deben ser cumplidos por los estados y municipios sobre base jurisprudencial. Todo ello en un contexto donde las constituciones estatales suelen imponer restricciones al endeudamiento de sus gobiernos, en particular para gastos corrientes.

El caso de Canadá, a su turno, constituye la experiencia de descentralización relevante o "bilateral" más importante entre las que comentamos, desde que los niveles subnacionales comprenden más del 50% de los recursos y gastos totales en un contexto de facultades importantes para las provincias bajo la concepción "dual" de federalismo. El uso de alícuotas suplementarias en el impuesto central del sistema, al igual que en Estados Unidos, o en otros términos, la "co-ocupación del lugar fiscal federal-provincial", otorgan poder real a las provincias, aunque ponen en tensión el sostenimiento del mercado interno común conforme lo puntualizan autoridades académicas como Boadway.

En Canadá, a diferencia de su gran vecino anglosajón del sur, el concepto redistributivo de igualación es perseguido mediante transferencias verticales desde el gobierno federal a las provincias, excluyendo a las "pudientes". Ello se logra a través del establecimiento de una fórmula que se integra con más de treinta rubros tributarios sobre la base de la noción de "capacidad fiscal" y de "sistema tributario representativo" (STR) lo que al concluir en transferencias incondicionales ofrece tanto la posibilidad de maximizar la autonomía fiscal de los miembros como la preeminencia de objetivos de equidad interterritorial, circunstancias que no son

priorizadas en casos como el de Suiza y de Estados Unidos (lógicas del "vivir con lo propio").

Entre los países latinoamericanos, México refleja cuantitativamente la experiencia australiana y, por qué no, el caso español precitado, siendo una federación fuertemente centralizada. En cambio, se diferencia de Australia y España en el énfasis devolutivo de su sistema de participación, no asentado en bases marcadamente igualadoras como el primero y solidarias como en el segundo. Incorpora, como elemento institucional de interés, organismos de control y coordinación como la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) y la Junta de Coordinación Fiscal, los que junto a la "contabilidad intrínseca o incorporada" emergente de las normas, regulan el funcionamiento institucional del sistema.

Como es de esperarse, un sistema estructurado sobre tales bases potencia la capacidad directriz del gobierno federal para forzar políticas de estabilización o aun para generar una política fiscal "conjunta", reduciendo igualmente la probabilidad de "guerras tributarias", pero previsiblemente reduce la autonomía fiscal de los gobiernos subnacionales de manera manifiesta.

Consideremos finalmente la experiencia del más importante vecino del Mercosur, el Brasil. Correspondiendo a un país de contrastes socioeconómicos y fuertes desequilibrios regionales ejemplificables por las diferencias entre estados sureños ricos y nordestinos pobres, el caso brasileño se presenta como ejemplo de país no desarrollado con gobiernos subnacionales fuertes, en particular gobiernos municipales fuertes, por lo menos en el escenario post-Constitución Nacional de 1988.

También en materia de potestades tributarias se muestra como el único país occidental donde el IVA está radicado a nivel estadual, otorgando acceso directo al nivel intermedio de gobierno a uno de los impuestos troncales contemporáneos, existiendo a su vez importantes transferencias federales de contenido redistributivo, asentadas también en una estructura "redistributiva" del poder político que presenta reminiscencias con el caso argentino.

Es este un esquema donde la competencia tributaria interestadual por la atracción de inversiones es una realidad, existe obviamente separación entre las decisiones de recaudar y gastar, hay un voto explícito por la autonomía fiscal subnacional —de todas formas no siempre importante— y la política de estabilización, si bien puede no ser el resultado de una "política fiscal conjunta" tiene todavía espacio a nivel del gobierno federal. Existen por otra parte, importantes tensiones inter-regionales por la redistribución implícita en el sistema.

Sin embargo, los contradictorios datos estadísticos del Brasil parecen indicar que parte de la fuerte imagen descentralizadora se amortigua al incluir la seguridad social en el escenario. En ese contexto, el resultado final nos indicaría que aun después del avance gestado desde la Constitución de 1988 a favor de los estados, el gobierno central continúa reteniendo atribuciones impositivas y funcionales toda-

vía determinantes en el sistema brasileño, lo cual puede resultar equilibrante en un país donde las tendencias al endeudamiento de los estados han generado tensiones macroeconómicas cambiantes.⁽¹³⁾

3.2. Evolución, conformación y ponderación del caso argentino

3.2.1. Breve nota cuantitativa

La discusión de un nuevo esquema de federalismo fiscal en la Argentina centrado en la coparticipación implica discutir transferencias, que en 1998 eran de alrededor de 12.000 millones de dólares, representativas del 4% del PBI. Si se tiene en cuenta que la presión tributaria agregada oscila en un nivel algo superior al cuádruplo de esa magnitud, se tendrá una idea de la dimensión del desafío.

Sin embargo, ello no debe hacer omitir la evolución de la dimensión financiera conjunta del esquema global de distribución y potestades ínsita al federalismo fiscal argentino. Ello permite apreciar que a principios del siglo XX, en una etapa en la cual los impuestos aduaneros recaudados por la Nación prevalecían, el gobierno federal era responsable de más del 63% de los gastos totales del sector público consolidado, mientras que las provincias y municipios agrupados se acercaban al 37% (un 25% las primeras y 11,7% los segundos). En 1991, previo a la segunda transferencia relativamente reciente (las primeras lo fueron entre fines de la década de los setenta y principios de los ochenta) de servicios educativos y de salud a las provincias, el gobierno nacional había reducido su participación en los gastos totales al 55,6%, las provincias aparecían “ensanchadas” con un 35% y los municipios con un 8,7%.

Mientras tanto, una evolución contraria se producía del lado de los recursos: en el año 1991, antes incluso de las importantes modificaciones producidas entre 1992 y 1995, el 82% de la recaudación bruta total correspondía al gobierno nacional, un 14% a los gobiernos de provincias y el 4,1% a los niveles municipales. Excluyendo de esos guarismos los ingresos correspondientes a seguridad social, la participación de la nación sería del 76,7%, quedando 18,1% para las provincias y 5,2% para los municipios. Si se consideran aisladamente los recursos incluidos en el sistema de coparticipación, en los tres años posteriores a 1991 se había producido una casi reversión de las proporciones previstas en la última legislación comprensiva del tema, concentrando la nación un 60%, mientras las provincias absorbían un 40%. Estas magnitudes, por sí solas, especifican la posición y el peso de la participación de impuestos en el sistema por reformar.

3.2.2. Marco anterior a la Reforma Constitucional

Como se sabe, la coparticipación como sistema cubre los sesenta años previos a la última reforma constitucional, ocurriendo ello sin la convalidación expresa de la vieja Carta Magna. Era una opción de coordinación financiera no prevista en el texto constitucional de 1853 y tenía entonces una "personería" legal susceptible de reparos. Su funcionamiento se daba en un contexto de distribución de las potestades tributarias que dimanaba no sólo de las prescripciones explícitas de dicho texto sino también de la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, luego de un largo proceso de elaboración y decantación, que consistía en: a) Facultades exclusivas de la nación: impuestos al comercio exterior (art. 4 de la Constitución) y b) Facultades concurrentes de la nación y las provincias: 1. Sin condiciones para la nación: impuestos indirectos; 2. Con condiciones para la nación: impuestos directos (art. 67, inc. 2º).

A lo anterior podría agregarse lo que denominaremos "deber de asistencia de la Nación" (art. 67, inc. 8º) consistente en la obligación de esta última para acordar subsidios (transferencias verticales descendentes) del Tesoro "a las provincias cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios".

Por su parte, el costado "del gasto" del sistema argentino de federalismo fiscal ha sido —como la doctrina lo señala para las distintas experiencias nacionales— más que el resultado de prescripciones constitucionales, el fruto de una evolución y sedimentación histórica. Es obvio que de forma similar a un caso como el canadiense en su etapa fundacional, la Constitución Argentina de 1853 reservó importantes responsabilidades organizacionales y normativas al nivel central, sin perjuicio de destacar que las provinciales no eran en absoluto poco importantes.

Baste consignar que el requisito para que se garantizara el goce de sus instituciones sería para estas últimas dictar una Constitución "que asegure su administración de justicia, su régimen municipal y la educación primaria", funciones estas que por sí solas, sin incluir las emergentes de los poderes no delegados (art. 104) o de los poderes concurrentes (art. 107), son importantísimas y especialmente onerosas, como la experiencia reciente se ha encargado de demostrar.

En tal contexto, variable a largo plazo, la ecuación centralización-descentralización, que en términos económicos constituye según lo consignado uno de los pilares esenciales del federalismo fiscal, más allá de la vigencia del "federalismo" en términos jurídico-institucionales, se fortaleció a favor de su primer miembro con el ciclo de expansión del estado empresario argentino posterior a la posguerra, tanto en aquellas ramas representativas de monopolios naturales típicos como en otras, por razones múltiples, que ensanchó la relevancia del Estado Nacional, respecto de los otros niveles de gobierno.

Dentro de ese marco, las instancias que antecedieron a la sanción de la Nueva Constitución de 1994 estaban constituidas por tres cuerpos normativos principales, junto al voluminoso aporte de doctrina precedente. Tales normas legales fueron: a)

la Ley 23.548, como último régimen transitorio de coparticipación; b) el Pacto Federal del 12.08.1992 y c) el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12.08.1993, siendo los dos últimos hecchura del esfuerzo macroeconómico de estabilización y crecimiento posterior al mes de abril de 1991 planteado en el Plan de Convertibilidad.

Una cuestión sustancial ha sido la de las distribuciones primaria y secundaria del régimen de coparticipación. La primera alude al reparto nación-provincias y la segunda a la participación entre estas últimas dentro de la porción previamente atribuida en la distribución primaria. En ese ámbito se suscitaban disyuntivas tanto en una como en otra de las dimensiones del problema de la coparticipación. En cuanto a la distribución primaria, dos cuestiones han dominado el debate contemporáneo: 1) la definición y limitación del conjunto de tributos que integran —de entre todos los posibles— la denominada “masa coparticipable”, y 2) la participación relativa (el porcentaje) de la Nación y las Provincias en esa masa de recursos.

Como se sabe existe una interconexión entre ambos problemas, dado que si se produce un aumento en la participación de una de las partes pero varía el tipo de recursos entendidos como coparticipables, se altera la participación efectiva así enunciada. En tal sentido, la no inclusión de los recursos aduaneros por razones constitucionales (son exclusivamente nacionales), así como la de tributos con asignación específica, han sido factores de incidencia en la masa tributaria teóricamente repartible. Esto abre espacio a las “asignaciones específicas” o “participaciones especiales” como elemento clave con capacidad de alterar la distribución “deseada” por el legislador, por apartamiento de recursos individuales de la masa conjunta distribuable.

En lo que hace a la distribución secundaria, la polémica tradicional ha girado en torno a si los coeficientes de prorratio han de ser “devolutivos” o “redistributivos”. Como se sabe, destacados exponentes de la doctrina se han opuesto a los segundos entendiendo que de existir violan la esencia de los regímenes de participación y se transforman en subvenciones o “ayuda fiscal”. En la Argentina, este criterio, fuertemente impuesto en 1973 por la Ley 20.221 no fue alterado por su sucesora, la actual 23.548, por lo que las provincias “avanzadas” redistribuyen ingresos fiscales a las “rezagadas” o menos favorecidas.

El otro tema trascendente establecido como preocupación previa era la necesidad conceptual y efectiva de vincular la discusión sobre los recursos con la discusión en torno a las funciones de los distintos niveles de gobierno. Ello operaba en un contexto donde la transferencia de servicios a las provincias producida desde 1990 en adelante debía combinarse con una razonable disponibilidad de recursos. En suma, después de muchos años, se admitía la necesidad de coordinar no sólo ingresos, sino también roles o responsabilidades en la asignación de funciones del estado entre sus tres niveles. Adicionalmente, la cuestión de las autonomías municipales no era un aspecto de los menores en esta evaluación.

A su vez, debía atenderse la cuestión del control o fiscalización del régimen de participación a implementar, que en el marco jurídico preconstituyente estaba a cargo de un órgano legitimado por la Ley 23.548, la Comisión Federal de Impuestos, integrado por representantes de la nación y las provincias.

Por su parte, los dos Pactos Federales arriba mencionados introdujeron algunas figuras originales que como tales son modificatorias del último régimen vigente que los antecedió, el de la Ley 23.548, a saber: a) las pre-coparticipaciones; b) la garantía de coparticipación mínima y c) una cesión de recursos conjunta de nación y provincias con destino al financiamiento de la seguridad social.

Entre las asignaciones específicas legitimadas por el primer Acuerdo se encontraba el denominado Fondo para Emergencias Sociales del Conurbano Bonaerense, a partir de un porcentaje detráido de la recaudación del impuesto a las ganancias, que de algún modo vino a responder a un largo reclamo de la mayor provincia argentina, disconforme con su porción dentro del "régimen general" de coparticipación.

Por el lado de los hechos, el proceso de transformación del Estado, había cambiado ya para 1994 la distribución de funciones entre y dentro de los distintos niveles de gobierno. En ese contexto, el Estado Nacional se desprendía de empresas públicas deficitarias, asumía compromisos crecientes en materia de seguridad social (aunque su privatización parcial pueda indicar lo contrario), se consolidaban roles nuevos como las regulaciones sobre los servicios públicos gestionados privadamente y aumentaba la magnitud de sus responsabilidades en la protección del medio ambiente. A su vez, las provincias recibían servicios transferidos de alto poder expansivo por su carácter intrínsecamente "vegetativo", como la educación primaria y secundaria y la salud, así como otros de carácter variado, como puertos, elevadores de granos, funciones de policía del trabajo, etc.

Por el lado de los recursos, los dos Pactos Federales mencionados habían introducido, aunque no creado —pues fueron figuras utilizadas previamente—, las "pre-coparticipaciones" o detracciones previas a la masa distribuible, ya sean éstas de carácter "pre-primario" (fondos destinados a seguridad social) o "pre-secundario" (financiamiento de servicios educativos transferidos) que obviamente distorsionan la filosofía de partida de los coeficientes globales de reparto primario y secundario en la lógica histórica de la coparticipación de impuestos en la Argentina.

Finalmente, en el aspecto cuantitativo, la plasmación del nuevo conjunto de normas suponía un drástico cambio en el reparto de fondos entre niveles de gobierno, el que se produjo en sólo tres años, concluyendo en una distribución que referida exclusivamente a los tributos que se comparten (o coparticipables) representaba alrededor de un 60% para la nación y 40% para las provincias, con una separación o divergencia incrementada (desequilibrio fiscal) entre las capacidades de recaudar y las responsabilidades de gasto.

3.2.3. *El aporte de la nueva Constitución*

Sin duda es posible extenderse ampliamente en lo que hace a las contribuciones de la Nueva Constitución, tanto respecto de la coparticipación como de otros aspectos del federalismo fiscal argentino, lo que nos obliga a ser selectivos en su mención. Entre ellos cabe destacar:

a) Se ha ratificado el principio de separación parcial de fuentes entre los impuestos aduaneros, entendidos como exclusivamente nacionales, y los otros impuestos, a los que por vía directa o indirecta acceden la nación y las provincias; b) se legitima constitucionalmente la “conurrencia de facultades” de la nación para imponer contribuciones indirectas como las provincias; c) se ha otorgado rango constitucional a la coparticipación misma, la que carecía de tal atributo pese a su prolongada aplicación en el país mediante el mecanismo de ley convenio. Al hacerlo, no se previeron explícitamente otros mecanismos de coordinación financiera; d) han alcanzado rango constitucional las “asignaciones específicas”, que suelen ser también “participaciones especiales”; e) se ha creado, a través del Organismo Fiscal Federal una forma de eventual o potencial institución de mediación, potenciando el rol de la actual Comisión Federal de Impuestos, cuya efectividad dependerá obviamente del marco jurídico que dimanará de su ley de organización; f) se ha consagrado el principio de correspondencia y vinculación entre las responsabilidades en materia de prestación de servicios y funciones por parte de los miembros del sistema de coordinación financiera y fiscal, con los ingresos o recursos que han de disponer para cumplirlos; g) por otro lado, y por una cláusula transitoria posterior, se “congeló” —al menos nominalmente— cualquier alteración en la distribución de competencias recíprocas sin la aprobación de las provincias, estableciendo asimismo que no podrán perjudicarse estas últimas en la distribución de los recursos hasta tanto se sancione un nuevo régimen de coparticipación antes de la finalización del año 1996; h) se ha modificado el “proceso” del federalismo argentino, mediante dos innovaciones de fuste: se sujetan las reformas al régimen a “acuerdos previos nación-provincias” y se coloca al Senado como Cámara de origen para la legislación respectiva.

Los acontecimientos posteriores, de carácter transitorio, han consistido en reformas parciales que no pudieron cumplir con el espíritu de los convencionales y han prolongado con modificaciones, esencialmente vinculadas al financiamiento de la seguridad social, una suerte de statu-quo que sin embargo denuncia una fragmentación creciente del régimen otrora general de coparticipación y que le otorgan una estructura laberíntica y compleja, susceptible desde luego de un esfuerzo de modernización y transformación.

En ese marco se inscribe también el último esquema temporario de carácter intergubernamental suscrito con la denominación de “Compromiso Federal” y que regirá las relaciones fiscales nación-provincias durante el período 2000-2001, hasta

la sanción de un marco legal global definitivo o al menos comprensivo de las mismas.

4. Ensayo de valoración comparada del caso argentino

Dada la consideración precedente de importantes experiencias internacionales como la evolución de la propia, algunas conclusiones parecen posibles. Inicialmente, cabe decir que si bien pueden percibirse similitudes, también emergen diferencias con aquéllas. No en vano los esquemas de federalismo son sedimentaciones históricas, como lo es la decisión de transformarlos en cooperativos por sobre opciones meramente competitivas.

Así presentado el problema, puede aceptarse que desde un punto de vista conceptual Argentina se ha acercado del lado de los recursos a la prescripción normativa, que sugiere una retención de los tributos de base ancha en la órbita nacional. Sin embargo, al haber descentralizado la vertiente del gasto hacia los niveles subnacionales intermedios —no extendiéndola tanto al ámbito municipal— ha afirmado lo que se conoce como un importante *desequilibrio fiscal vertical* que reduce la denominada co-responsabilidad fiscal y consolida una separación acentuada entre las decisiones de recaudar y gastar y genera fenómenos de “ilusión tributaria” desde que hace invisible a los contribuyentes de las distintas regiones las eventuales tendencias a la expansión del gasto.

Desde otra perspectiva, el esquema ha evolucionado hacia una elevada centralización en materia de recursos y una importante descentralización en el costado del gasto. A partir de una ponderación muy general, se acerca al caso español, mexicano, australiano y alemán y se aleja de los de Suiza, Estados Unidos y Canadá, como experiencias de mayor descentralización, y más próximas a su carácter relevante o bilateral, con una más acentuada responsabilidad fiscal y control por parte de los contribuyentes-votantes.

En cambio, si pensamos en la relevancia de la coparticipación, podemos consignar que se acerca al modelo alemán —y a través de esa característica con el de México, Australia, Brasil y Suiza— por la importante significación de la participación de impuestos. Recordemos que en este aspecto se diferencia de los Estados Unidos, que salvo un corto período, no tiene ni tradición ni preferencia en el uso de este mecanismo de coordinación.

Por otra parte, tiene en común con el caso australiano y mexicano —y con las reservas del caso, también con el alemán—, el carácter centralista de las potestades legiferantes en materia tributaria, que arrojan un desbalance impositivo favorable al gobierno federal, aunque tampoco ha entrecruzado tanto las potestades legislativas, administrativas y perceptivas como en el último país citado, que son típicas de lo que se ha denominado separación “ligada”.

Un campo trascendente es sin duda el de las instituciones, como se ha señalado en diversos encuentros científicos. Cuando hablamos de "instituciones" no sólo hablamos de mejorar el funcionamiento de las existentes, sino también de la creación de otras nuevas. Argentina no ha logrado consolidar en el tiempo una institución de mediación y consenso técnico tan relevante como la Comisión Australiana de Transferencias (Commonwealth Grants Commission), o mecanismos pautados de control de acceso al financiamiento como en el caso de este último país, que al margen de responder a objetivos centrales de orden macroeconómico, más que a prioridades subcentrales, puede operar referencialmente en algunos aspectos (nos referimos al Australian Loan Council).

Al no poseer en vigencia un sistema de tasas o alcúotas suplementarias o compartidas en impuestos de base ancha, que en tal sentido es una ausencia llamativa como país federal, se diferencia respecto de Estados Unidos y Suiza al no utilizar un esquema de descentralización de potestades impositivas, "competencia tributaria" o "legislaciones separadas" como se señalara. Además, a pesar de que según lo consignado resta camino por recorrer, comparte con el Canadá y otros países una creciente importancia para el rol funcional y de gasto de las unidades subnacionales, se ha introducido como dicho país en el terreno de los Acuerdos Intergubernamentales Periódicos, pero padece de un desbalance fiscal vertical que no ha cubierto mediante mecanismos de ocupación compartida o "co-ocupación" del espacio fiscal como aquél, como Suiza y como Estados Unidos. Es en este punto, en esencia, donde sin olvidar franjas factibles en el costado del gasto, no se han practicado descentralizaciones relevantes.

En un marco alejado de tales modelos, siendo que en lo esencial no se ha intentado una descentralización al menos parcial de los grandes tributos legislados y administrados por el gobierno nacional, las potestades tributarias provinciales—limitadas a la imposición sobre un acotado tributo sobre ventas que presenta un atenuado efecto de cascada, así como a gravámenes sobre la propiedad inmueble o vehicular como rubros principales— a diferencia de aquellos casos o del más cercano de Brasil, son sin duda poco significativas, quizás apenas residuales. El tópico de la *reforma tributaria provincial* es sin duda uno de los aspectos visceralmente vinculados a la viabilidad de reformas en el régimen de coparticipación.

En cuanto al propósito de redistribución regional u *objetivo de solidaridad*, que también tiene presencia y es utilizado en otros sistemas de transferencias a escala internacional, no puede obviarse la existencia de preocupaciones razonables en torno a suponer que la redistribución implícita en el reparto secundario del régimen de coparticipación ha alcanzado un límite y que si bien el mismo puede ser alterado por el gasto federal diferencial en provincias u otros instrumentos de política, la eficiencia global de la federación podría estar siendo afectada.

Asimismo, pese a que las transferencias generales por coparticipación se han reducido para dar espacio a transferencias específicas o condicionadas, siendo el principal mecanismo de distribución de fondos entre nación y provincias, no

obedece actualmente a pautas objetivas. Las modificaciones más recientes han otorgado al sistema una extremada complejidad que ha permitido motejarlo como "kafkiano", lo que a su vez lo hace más difícilmente controlable y quizás menos transparente a la luz de los que toman decisiones o son afectados por él (*accountability*).

Va de suyo que aún no ha desarrollado en toda su intensidad una aplicación del principio de "subsidiariedad", según lo muestra el modelo suizo; también aplicado por la Unión Europea. Pese a los avances realizados, hay todavía un marco y un margen de acción descentralizadora, tanto para las descentralizaciones de segundo nivel (hacia las provincias) como para las de tercer nivel (hacia los municipios), que comprendan al mismo tiempo recursos y funciones, en tanto tal traslación eventual de responsabilidades se realice sin generar condiciones de "competencia tributaria" incompatibles o distorsionantes de la noción de "unión económica" entendida en sentido interno (la federación) o externo (ámbito económico plurinacional emergente del proceso de integración en curso), considerando la bilateralidad del fenómeno.⁽¹⁴⁾

5. Pautas y líneas globales para la reformulación del sistema

En el contexto prefijado veamos cómo podemos dejar expresados grandes líneas de acción o caminos alternativos con miras al proceso de reforma del sistema de federalismo fiscal argentino. Parece posible indicar dos grandes avenidas u opciones, que sin perjuicio de matices pueden encuadrar la tarea y esfuerzo de reforma que ha quedado como mandato de los constituyentes de 1994, a saber:

a) Modificación del federalismo fiscal argentino centrada o limitada al régimen de coparticipación, conforme a las pautas establecidas en el art. 75 de la Nueva Carta Magna.

b) Modificación del esquema de federalismo fiscal que exceda la del régimen de coparticipación, entendida como reforma más amplia o estructural. Dentro de ella, y sin perjuicio de otros cambios sistémicos, acentuar la descentralización en un sentido relevante, aumentando pauladamente las potestades tributarias de las provincias y completando las descentralizaciones posibles en el campo del gasto.

En el primer escenario, si bien más acotado, son varias las cuestiones que se plantean. Quizás la más obvia responde a la necesidad de terminar con una distribución secundaria que obedece a una fórmula legal, pasando a la adopción de una fórmula de distribución basada en prorrateadores objetivos, donde la misma adquiere también ese carácter.

Por otra parte, la disminución de la complejidad del régimen plantea una elección entre el mantenimiento de un esquema de fragmentación y división creciente o el retorno a un sistema único que reúna los distintos esquemas de coparticipación existentes. En tal contexto, la apreciación de una necesaria transi-

ción entre la situación actual y la de completa operación de las modificaciones cuantitativas aludidas.

Una opción modernizadora que jerarquice las competencias y roles funcionales de los actores podría estructurarse a través de la distribución de los recursos según las funciones de gasto, asegurando paralelamente la existencia de mecanismos federativos de asignación y gestión. Tal distribución según tipos o destinos del gasto implicarían el establecimiento de verdaderas ecuaciones de costos, las que a partir de un previo establecimiento de estándares, determinarían la participación de la nación y cada una de las provincias en el sistema. Esto no debería prohijar opciones recentralizadoras.

En el mismo marco, un fortalecimiento del sistema mediante la puesta en vigencia de las instituciones y mecanismos de nuevo cuño planteados por la Constitución, a saber un Organismo Fiscal Federal con alta calificación política y técnica para monitorear el comportamiento del sistema, suministrar las informaciones necesarias que hagan a su dinámica y controlar el comportamiento de los actores. Unido o combinado con el primero escrutarse el nacimiento de otros, como un Consejo Federal Económico y Fiscal que reúna a nación y provincias para orientar la acción del esquema con una visión que exceda la meramente impositiva o financiera.

Paralelamente, establecer provisiones que sin vulnerar las prescripciones constitucionales incluidas en las propias Cartas Constitucionales provinciales, planteen la vigencia de un Organismo Federal de Calificación Crediticia que sirva de referencia y control para el endeudamiento de los actores, sin perjuicio de escrutarse criterios que atiendan a la eventual prociclicidad de los ingresos y gastos públicos y la eventual constitución de reservas de estabilización.

En el segundo escenario, tal como lo han anticipado estudios preexistentes y lo han sugerido informes muy recientes de Organismos Internacionales, plantear decididamente la descentralización de potestades tributarias que en el caso argentino significa transferir a provincias de una forma no exenta de prudencia y racionalidad, la posibilidad de acceder al terreno de tributos hoy en manos del gobierno nacional, sea por su cesión completa lisa y llana o por el establecimiento de la facultad de establecer *tasas complementarias* como en otras federaciones, en particular en los grandes impuestos. Ello posibilitaría el perfeccionamiento y ampliación de las acotadas estructuras tributarias provinciales argentinas.

Esta alternativa contiene un sentido real de cambio, potenciaría el logro de una mayor corresponsabilidad fiscal y no debería entenderse como un salto al vacío ni como una acción beneficiosa sólo para las provincias avanzadas. Lo primero, puesto que su vigencia no ha motivado el estallido o la disgregación de ninguna de las grandes federaciones consideradas. Y lo segundo, puesto que su implementación debería ser progresiva y acompañada por la implementación de un Fondo de Ajuste Estructural o Fondo de Compensaciones que mitigue durante la transición cualquier posible pérdida por parte de las provincias con bases tributarias menos amplias.

Va de suyo que esta hipótesis en modo alguno elimina o prescinde del mantenimiento de la coparticipación como esquema dominante para la distribución de recursos entre los actores, sino que reduciría suave y progresivamente su abrumadora incidencia como mecanismo de financiamiento del conjunto del sistema.

Por otra parte, puede conciliarse con los cambios en las instituciones señalado precedentemente, de lo cual podría no ser inmune la propia ex-Dirección General Impositiva, la cual podría pasar a ser una auténtica Administración Federal de Impuestos con participación en su gestión y administración de los representantes provinciales, como destinatarios y usuarios de una dimensión muy importante de sus recursos.

En ese contexto ampliado de la problemática de reforma, y sin perjuicio de avances parciales mencionables, incluido el aludido Compromiso Federal,⁽¹⁵⁾ no debería descartarse la posibilidad de establecer acuerdos intergubernamentales que apunten al logro de pautas de "buena conducta fiscal", en la dirección de la experiencia ya seguida por la Unión Europea, de manera de incentivar efectos macroeconómicos agregados que potencien las ventajas del país atento al marco del proceso de integración supranacional en curso (aludiríamos a una suerte de Maastricht interno) en términos de resultados presupuestarios admisibles o topes respecto de una pauta dada de deuda pública y déficit.

Por otra parte, o adicionalmente, alentar la consolidación de procesos ya iniciados tíbiamente para la formulación y establecimiento de planes financieros o presupuestos plurianuales como elementos orientativos de la gestión fiscal, de uso en países como Alemania, implementados genéricamente a nivel nacional en la Argentina y postulados para las provincias en acuerdos precedentes, comprendido el último, y que contextúen el accionar de los actores del sistema y brinden información y orientación hacia otros agentes económicos y sociales.

Esto no puede obviar la consideración de que los sistemas federales o cuasi federales son tales, en tanto reconocen un encuadramiento económico, pero también institucional, jurídico y político, sea a través de instituciones-órgano, como instituciones-tradición u otras, que aconsejan para cualquier esfuerzo de reforma un enfoque mixto, que aquí denominaremos "económico-institucional", abordable e imprescindible, sin duda, en el caso argentino.

En el fondo, finalmente, estaría subyacente el tipo de relaciones intergubernamentales, fiscales, económicas y políticas que califiquen efectivamente la forma de federalismo a consolidar en la Argentina, que concorde con lo apuntado precedentemente pueden adoptar un modelo coordinado, jerárquico o inclusivo, entre otros, otorgando la sustancia última al sistema federal y a las instituciones basales del federalismo.⁽¹⁶⁾

NOTAS

(1) Aceptar que no existe un solo centro, se parece a reconocer la existencia de varios "gobiernos", sean de alcance nacional, regional, metropolitano, distrital, vecinal o "funcional" según se ha consignado. Los autores se han ufano al identificar más de 80.000 unidades gubernamentales en el caso de Estados Unidos (incluyendo a los municipios), peculiaridad rápidamente extensible a otras experiencias, tanto del mundo desarrollado como del mundo en desarrollo (Ver: Olson, 1969; y Anton, 1994).

(2) Se alude en el caso británico, como país europeo no federal, a la restitución de algunas facultades a los parlamentos regionales, incluidas las impositivas, aunque dentro de límites preestablecidos. La calificación de las federaciones se vincula al balance a establecer entre facultades impositivas y responsabilidades funcionales expresadas en necesidades de gasto (Mc Lure, 1997).

(3) Ver: Oates, 1999; y Tanzi, 1995.

(4) Esta aclaración es esencial dada la muy sesgada perspectiva "argentina" en torno al sistema de participación que por usado y conocido como mecanismo restringido a los recursos, ha ocluido la percepción sobre otras opciones.

(5) Anwar Shah, *Reforming Intergovernmental Fiscal Relations in Developing Countries*, Washington, DC, The World Bank, 1994.

(6) Contra una acepción de país unitario, donde toda la estructura, poderes y funcionamiento de las autoridades subcentrales están sujetos a una supervisión del gobierno central global, se ha entendido originariamente a partir de K. Wheare, que los países federales son aquellos en los que el gobierno central y por lo menos un escalón de las autoridades subcentrales están coordinados, y en principio, son independientes (King, 1988).

(7) Las relaciones intergubernamentales reales que se establezcan en la práctica serán las que determinen el tipo de federalismo asumido efectivamente. Se han sugerido tres modelos: a) el coordinado, donde la autoridad se ejerce de manera coordinada, delimitada y autónoma entre los dos niveles contratantes básicos (estados o provincias y "Unión", federación o nación), quedando los gobiernos locales en la órbita del nivel estadual o provincial (Estados Unidos y Canadá); b) el de autoridad dominante o "inclusiva", también denominado "modelo jerárquico" donde rige una influencia predominante desde arriba (federación) hacia abajo (regiones, estados, provincias o localidades); y c) de autoridad superpuesta o "traslapante" donde en diversos campos hay independencia, conjunción de competencias y ejercicio de poder igual y complementario bajo pautas negociadas entre el gobierno federal y los niveles subnacionales o subcentrales. Ver: Wright, 1997: 104-105; y Anton, 1988.

(8) El vocablo "devolución" se origina en la doctrina anglosajona. Cabría señalar que si se postula "devolver" ello implicaría aceptar una suerte de "absorción" o incluso "sustracción" previa, que reconocería antecedentes al menos en Inglaterra. Sin embargo, es posible distinguir otros tipos generales de descentralización, tales: a) la espacial, geográfica o territorial; b) la administrativa y c) la de mercado (Prudhomme, 1994). Además, si a los tres tipos básicos inicialmente consignados (desconcentración, delegación y devolución) se le añade con Rondinelli (1983) la "privatización", nos encontraremos con dos opciones descentralizadoras, una implica un movimiento "hacia fuera del centro" y es intragubernamental o mejor intra-pública y la otra que se orienta "hacia fuera del Estado" y en rigor implica o apunta, aunque sin seguridades de lograrlo, hacia una descentralización o más propiamente a una desburocratización del sistema económico. También ha señalado una descentralización "supranacional" y cabe diferenciar descentralizaciones "plenas", de las parciales o "incompletas". Véase también: Bird, 1986 y 1995.

(9) Finalmente, se trata de un análisis de tales sistemas constitucionales. De allí el énfasis del título del trabajo en torno a las "instituciones" en general y las "instituciones fiscales" en particular. Ver: Watts, 1996.

(10) El caso español puede considerarse en Suárez Pandiello y Monasterio Escudero, 1996.

(11) Para el caso alemán ver: Biehl, 1994.

(12) La experiencia suiza se expone en: Dafflon, 1996.

- (13) Un detalle de los sistemas anglosajones se encuentra en: Bird, 1986; y Shah, 1994, donde también se sintetizan perfiles de los correspondientes a México y Brasil.
- (14) Para un examen del sistema argentino véase: Asensio, 1990 y 1996; y Porto, 1995.
- (15) El lector interesado en una lectura de mayor contenido jurídico y normativo puede consultar la Ley Nacional N° 22.535 para detalles en torno a lo que también se conoce como Pacto Fiscal III.
- (16) Véase lo señalado en Nota (7) donde siguiendo a Deil S.Wright se mencionan tales alternativas. Además, habrá que agregar si se potencian opciones de dualismo o pluralidad como pautas reconocidas para el acuerdo federal básico y si eventualmente se escrutan caminos como los planteados en la Unión Europea u otros ámbitos que implican una "integración diversa, diferencial o flexible" que autorizan un federalismo "de varias velocidades" facultando la "entrada" o "salida" por parte de actores específicos en temas puntuales. (Cfr. Comisión Europea, UE, 1999, pág. 27).

BIBLIOGRAFÍA

- Anton, Thomas (1994): *Las políticas públicas y el federalismo norteamericano*, Buenos Aires, Ed. Heliasta.
- Asensio, Miguel Angel (1990): *Relaciones fiscales intergubernamentales y coparticipación de impuestos*, Buenos Aires, CECYT.
- Asensio, Miguel Angel (1996): *Coparticipación impositiva y federalismo fiscal en la Argentina*, Buenos Aires, CECYT.
- Biehl, Dieter (1994): "Fiscal Federalism in Germany", en: Anne Mullins y Cheryl Samders, *Economic Union in Federal Systems*, Melbourne, The Federation Press.
- Bird, Richard (1986): *Federal Finance in Comparative Perspective*, Toronto, Canadian Tax Foundation.
- Bird, Richard (1995): "Fiscal Federalism and Federal Finance", en: *Anales Jornadas de Finanzas Públicas*, Córdoba, Universidad Nacional de Córdoba.
- Comisión Europea (Unión Europea) (1999): *Tratado de Amsterdam: Lo que ha cambiado en Europa*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas.
- Dafflon, Bernard (1996): "Taxation, Public Revenues and Federalism in Switzerland", *Working Paper*, N° 278, Friburgo, Suiza, University of Fribourg.
- King, David (1988): *La economía de los gobiernos multinivel*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- Mc Lure, Charles (1997): *Seminario sobre federalismo fiscal*, Jefatura Nacional de Gabinete, CFI, Buenos Aires.
- Monasterio, Carlos y Suárez Pandiello, Javier (1997): *Manual de hacienda pública y local*, España, Ariel.
- Oates, Wallace (1999): "An Essay on Fiscal Federalism", *Journal of Economic Literature*, vol. XXXVII, september, págs.1120-1149.
- Olson, Mancur (1969): "Strategic Theory and its Applications. The principle of 'fiscal equivalence': The division of responsibilities among different levels of government", *American Economic Review*, págs. 479-487.
- Porto, Alberto (1995): *Federalismo Fiscal en Argentina*, Buenos Aires, Mutual DGI.
- Prudhomme, Remy (1994): "On the Dangers of Decentralization", *Policy Research Working Paper*, N° 1252, Washington DC, World Bank, february.
- Rondinelli, Dennis, Nellis, Jhon y Cheema, Shabbir (1983): "Decentralization in Developing Countries. A Review of Recent Experience", *World Bank Staff Working Papers*, N° 581, Washington DC, World Bank.
- Spahn, Paul Bernd (1996): "Problemas de la Coparticipación Impositiva y de las Transferencias en Argentina y en otras Federaciones", *Anales 29as. Jornadas de Finanzas Públicas*, Córdoba.

- Tanzi, Vito (1996): "Fiscal Federalism and Decentralization. A Review of Some Efficiency and Macroeconomic Aspects", *Annual World Bank Conference on Development Economics 1995*, Washington, World Bank.
- Watts, Ronald (1996): *Comparing Federal Systems in the 1990*, Canadá, Institute for Intergovernmental Relations, Queen's University, Kingston.
- Wright, Deil (1997): *Para entender las relaciones intergubernamentales*, México, Fondo de Cultura Económica – Colegio Nacional de Ciencias Políticas y Universidad de Colima.