



Revista Mexicana de Derecho Constitucional  
Núm. 43, julio-diciembre 2020

Derecho intrafederal y los nuevos estándares en las relaciones fiscales intergubernamentales en el federalismo argentino.  
Un análisis a 25 años de la reforma constitucional nacional (1994-2019)

Intrafederal Law and the New Standards on Intergovernmental Fiscal Relations in the Argentine Federalism.  
An Analysis after 25 years of the National Constitutional Reform (1994-2019)

Cristian ALTAVILLA\*

**RESUMEN:** La federación argentina tiene una larga tradición en materia de pactos y acuerdos interjurisdiccionales —tradición que se remonta incluso a la etapa preconstituyente de la nación argentina—. Tales acuerdos son el resultado de largos y complejos procesos de negociaciones entre los niveles de gobierno implicados, y constituyen una fuente importante del derecho constitucional argentino, nacional y subacional. La Corte Suprema de Justicia de la Nación los ha denominado “derecho intrafederal”, y los mismos tienen una jerarquía superior a las leyes nacionales. Este particular tipo de normas ha tenido especial desarrollo en materia fiscal, aspecto sobre el que se centrará el presente trabajo.

Las relaciones intergubernamentales que dan origen a esta especial rama del derecho

***ABSTRACT:** Argentine federation has a long tradition in intergovernmental pacts and agreements —a tradition which goes back to the period of formation of the Argentine nation—. Those agreements are the result of long and complex processes of negotiations between both levels of government involved and they constitute an important source of the, national and subnational, constitutional law. The Supreme Court has called them Intrafederal Law (Derecho Intrafederal) and it recognizes them a higher hierarchy to national laws. This particular kind of norms has had an especial development in fiscal matters, an aspect on which this work will be focused.*

*The intergovernmental relations that give birth to this especial branch of public law*

\* Director de la carrera de abogacía, Decanato Ciencias del Derecho, Universidad Siglo 21 (UES21); profesor de la materia Derecho Público Provincial y Municipal y de Derecho Político, Facultad de Derecho – UNC y UES21. Argentina. ORCID: 0000-0001-6592-435X Correo electrónico: [cristianaltavilla@hotmail.com](mailto:cristianaltavilla@hotmail.com).

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional*, IIJ-UNAM.

público se desenvuelven dentro de un determinado marco institucional, con determinadas reglas y criterios preestablecidos, aunque no siempre de manera clara o precisa. Con la reforma de 1994, el Constituyente Nacional fijó una serie importante de verdaderos estándares constitucionales que han de regir las relaciones fiscales intergubernamentales verticales nación-provincias a futuro. El objetivo de este trabajo es realizar un análisis del derecho intrafederal en materia fiscal y su significado en la federación argentina, para finalmente detectar y analizar aquellos nuevos estándares que rigen las relaciones fiscales intergubernamentales.

**Palabras clave:** derecho intrafederal, coparticipación federal de impuestos, relaciones intergubernamentales, acuerdos fiscales interjurisdiccionales.

**SUMARIO:** I. *La práctica institucional del pactismo fiscal en Argentina.* II. *Breve historia de las relaciones fiscales intergubernamentales y del régimen de coparticipación federal de impuestos en Argentina.* III. *El derecho intrafederal.* IV. *La “constitucionalización” del régimen de coparticipación federal de impuestos en la reforma constitucional de 1994.* V. *Los nuevos estándares en las relaciones fiscales intergubernamentales fijados para el constituyente con la “constitucionalización” del régimen de coparticipación federal de impuestos.* VI. *El incumplimiento de las disposiciones constitucionales.* VII. *Conclusiones: el rango constitucional del derecho intrafederal y nuevos estándares para las relaciones fiscales intergubernamentales.*

## 1. LA PRÁCTICA INSTITUCIONAL DEL PACTISMO FISCAL EN ARGENTINA

La federación argentina tiene una larga tradición en materia de pactos y acuerdos interjurisdiccionales; su origen mismo se basa en los *pactos preexistentes* que la propia Constitución Nacional menciona en su preámbulo:

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional*, IIJ-UNAM.

*work within a given institutional setting, with determined rules and criteria, although not always in a clear and precise manner. With the 1994 National Constitutional Reform, a series of important true constitutional standards were fixed intended to govern the vertical fiscal intergovernmental relations among nation and provinces. The main aim of this paper is to analyze the intrafederal law in the fiscal field and its meaning in the Argentine federation in order to detect and analyze those new standards governing the fiscal intergovernmental relations.*

**Keywords:** *intrafederal law, federal coparticipation regime, Intergovernmental relations, fiscal intergovernmental agreements.*

lo.<sup>1</sup> En materia fiscal, esta práctica ha caracterizado las relaciones fiscales intergubernamentales en Argentina desde 1935, cuando se sanciona el primer régimen de coparticipación federal de impuestos, que se implementa a través de una ley-contrato (como se la llamó originariamente) o ley-convenio (como pasó a ser más conocida posteriormente), que no es otra cosa que un acuerdo interjurisdiccional vertical (nación-provincias), con algunas modalidades que la caracterizan.

La coexistencia de múltiples niveles de gobierno en un Estado federal exige necesariamente de la presencia de instrumentos que posibiliten y faciliten las relaciones intergubernamentales, en busca de la convergencia de voluntades que tiendan a la coordinación de ciertas materias o competencias cuya titularidad pertenece en común a los distintos niveles (nacional y subnacionales). Ante ello, cobran impar importancia los instrumentos para la coordinación:

Si hablamos de una “relación federal” que supone ciertos elementos constitutivos (comunidades diversas, voluntad de vivir en común y voluntad de preservar la identidad y autonomía de cada una) y se asienta sobre ciertos principios básicos (solidaridad, subsidiariedad y participación), necesariamente los sujetos que son parte de ésta deben valerse de instrumentos para lograr sus fines, haciendo efectivo dichos principios.<sup>2</sup>

Se habla de “instrumentos” porque la naturaleza dinámica de la forma de Estado federal necesita de herramientas que le permitan avanzar hacia formas más eficaces y eficientes de organización y coordinación, a efectos de alcanzar los objetivos y finalidades propuestos a la hora de formular y ejecutar políticas públicas.<sup>3</sup> Estos instrumentos son los que estructuran y permiten el desenvolvimiento de las tres relaciones típicas del federalismo: la

<sup>1</sup> Hernández, Antonio M., “Federalismo argentino”, en Hernández, Antonio M. y Guillermo Barrera Buteler (coord.), *Derecho público provincial*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2011, pp. 23-53.

<sup>2</sup> Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y nación*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1996, p. 261.

<sup>3</sup> Altavilla, Cristian, “Acuerdos interjurisdiccionales en materia tributaria. El pactismo fiscal” (1a. parte), *Periódico Económico Tributario* (PET), Buenos Aires, La Ley, 12 de junio, 2009, pp. 1 y 2 y “Acuerdos Interjurisdiccionales en materia tributaria. El pactismo fiscal” (2a. parte), *Periódico Económico Tributario* (PET), La Ley, 26 de junio, pp. 3-10, 2009.

de *subordinación*, la de *participación* y la de *coordinación*,<sup>4</sup> y posibilitan la materialización de los tres principios básicos del federalismo: *solidaridad*, *participación* y *subsidiariedad*.<sup>5</sup>

Estos instrumentos se materializan de diferentes maneras, y reciben distintas denominaciones: pacto, tratado, convenio, convención, acuerdo, consenso, ley-convenio —pero son todos sinónimos, según la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)—, ya que significan “acuerdo para regular o reglamentar intereses”. En materia fiscal fue ampliamente utilizada una modalidad propia del federalismo argentino, una creación de la praxis constitucional vernácula: las denominadas *leyes-convenio*.

El ejercicio conjunto e indistinto en materia tributaria respecto de la creación de impuestos internos indirectos por nación y provincias ha tenido efectos perniciosos en la economía nacional, pero sobre todo en las regionales donde pesaba la superposición impositiva sobre determinados productos típicos de estas economías. Ello se solucionó a través de las denominadas *leyes-convenios*, las que fueron utilizadas para la coordinación de las potestades tributarias constitucionalmente previstas. En cambio, cuando se trató de coordinar políticas tendientes a lograr disciplina fiscal e instrumentar medios adecuados para superar determinadas crisis coyunturales, se recurrió a los *pactos* o *acuerdos*, a través de los cuales se intentaron implementar políticas públicas en materia fiscal, como instrumentos de coordinación para fijar pautas y obligaciones comunes.

La *ley-convenio*, al decir de Bidart Campos, “conjuga dos voluntades: la del estado federal que la dicta, y la de cada provincia que se integra al régimen por ella estatuido. Es —en la terminología trialista de Goldschmidt— un reparto autónomo”.<sup>6</sup> Son acuerdos interjurisdiccionales mixtos, con un particular modo de celebración, tendientes a regular y coordinar determinada potestad, cuya titularidad pertenece por igual a ambos niveles, a través de una ley del Congreso de la Nación, a la cual se adhieren las provincias por medio de leyes de sus respectivas legislaturas. Su principal peculiaridad es que reviste la forma de una ley, y no la de un acuerdo o tratado, que lo es en sustancia. Todos los regímenes de coparticipación

<sup>4</sup> Bidart Campos, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, t. I, Buenos Aires, Ediar, 1998.

<sup>5</sup> Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y nación*, cit., p. 261.

<sup>6</sup> Bidart Campos, Germán “«Leyes contrato» y derecho provincial”, *El Derecho*, t. 79, 1979, p. 364.

que han existido hasta la fecha han sido instaurados por medio de leyes-convenios.<sup>7</sup>

Tal importancia ha adquirido esta modalidad, que en la reforma constitucional de 1994 se “constitucionalizó” este instrumento de concertación. Sin embargo, los lineamientos que surgen de la Constitución reformada parecen instrumentar un tipo de ley-convenio más consensual, en la que prevalecen los acuerdos previos, ya que establece expresamente la sanción de una “ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la nación y las provincias”. A diferencia de como ha ocurrido en la práctica, donde una ley dictada por el Congreso establece *ab initio* todos los derechos y obligaciones emergentes, proponiendo la *posterior* adhesión de las provincias “sin limitaciones ni reservas”, y sin margen para la negociación (al menos formal) entre las partes, asemejándose más a una ley de adhesión, la ley-convenio de la Constitución Nacional es el resultado de “*acuerdos previos*”, y no de la adhesión posterior de las provincias. En este sentido, podemos decir que no ha habido un verdadero federalismo de concertación, ya que la mayoría de las veces los procedimientos empleados para la implementación de éstas han tenido características centralistas.

Los *pactos* son, en cambio, acuerdos interjurisdiccionales de naturaleza mixta, revestidos de solemnidad (el articulado está precedido por preámbulos y son firmados personalmente por los representantes del Poder Ejecutivo de cada nivel de gobierno), abiertos a la posibilidad de adhesión posterior por parte de los restantes sujetos de la relación federal, y tratan, generalmente, asuntos de naturaleza política. Su carácter programático surge del hecho de que comúnmente establecen criterios y pautas para la fijación de políticas nacionales, y no derechos o deberes concretos, como en las leyes-convenio.

Estos pactos tuvieron una singular evolución a partir de la década de los noventa. Desde entonces comenzaron a firmarse una serie de acuerdos interjurisdiccionales con la finalidad de armonizar ciertas competencias concurrentes entre los niveles de gobierno en áreas como la economía, las potestades tributarias, sobre aspectos fiscales, ambientales, etcétera. Entre 1988 y 2002 se firmaron un total de nueve acuerdos interjurisdiccio-

<sup>7</sup> El de 1935, por la Ley 12.139 (“Unificación de Impuestos Internos”), el de 1973 por la Ley 20.221 (Ley-convenio de Coparticipación de Impuestos Nacionales), y el actualmente vigente, por la Ley 23.548 (“Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales”), de 1988.

nales: la Ley-Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos 23.548 de 1988, el Pacto Fiscal I de 1992, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (o Pacto Fiscal II) de 1993, el Compromiso Federal I de 1999, el Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal y su primera Addenda (o Compromiso Federal II) en 2000, el Compromiso por la Independencia y el Apoyo Institucional para la Gobernabilidad de la República Argentina en 2001, la Segunda Addenda al Compromiso Federal II también en 2001 y el Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos en 2002. A éstos cabe agregar dos pactos recientes: el Consenso Fiscal I firmado en noviembre de 2017 y el Consenso Fiscal II de septiembre de 2018.

## II. BREVE HISTORIA DE LAS RELACIONES FISCALES INTERGUBERNAMENTALES Y DEL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS EN ARGENTINA

A los efectos de comprender mejor el derecho intrafederal, como particularidad del constitucionalismo argentino, resulta necesario realizar una somera referencia a la historia de las relaciones fiscales intergubernamentales y al origen del RCFI.<sup>8</sup>

La Constitución Nacional hace una distribución bastante escueta de las competencias tributarias entre el nivel federal de gobierno y los provinciales. En materia fiscal, el primer texto constitucional de 1853/60 estableció un sistema de coordinación de las facultades tributarias basado en la *división de fuentes*: el gobierno central tendría facultades exclusivas sobre los derechos de importación y exportación y una facultad excepcional de establecer impuestos directos bajo ciertos requisitos y por tiempo limitado. La Constitución nada decía respecto de los gobiernos provinciales, pero por aplicación del principio general en materia de deslinde de competencias contenida en el entonces artículo 104 (actual 121), según el cual “las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Go-

<sup>8</sup> Para un análisis más detallado y exhaustivo de la historia de las relaciones fiscales intergubernamentales y, en particular, del régimen de coparticipación, se puede ver Altavilla, Cristian, “Conflicto y coordinación política en las relaciones intergubernamentales en Argentina. Un análisis neoinstitucional a través del régimen de coparticipación federal de impuestos”, tesis doctoral, Universidad Nacional de Córdoba, 2016.

bierno federal”. En función de ello, las provincias conservaban el poder de recaudar todos los demás tipos de impuestos (directos e indirectos), como competencia propia, a excepción de los derechos de importación y exportación, que como competencia propia y exclusiva del gobierno federal les estaba vedado por el artículo 108 (actual 126), en tanto “las provincias no ejercen el Poder delegado a la Nación”, entre los cuales el artículo cita expresamente el de “expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior”. La misma disposición se encuentra reforzada por los artículos 9, 10, 11 y 12, que prohíben el establecimiento de aduanas interiores, entendidas en el más amplio sentido.

La Constitución Nacional también previó mecanismos de transferencias de nación a provincias, contenida en el artículo 67, inciso 8o. (actual 75, inciso 9o.), que establece entre las atribuciones del Congreso la de “acordar subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios”. Sin embargo, el mecanismo fue escasamente utilizado durante este periodo: “En 1886 los «Aportes a las Provincias y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires» fueron equivalentes al 1,4% del gasto total del Gobierno Nacional; en 1887 al 1,9%” (Porto 2003a:6). Estos mecanismos comenzarían a adquirir mayor importancia a partir del periodo posterior debido a la utilización por parte del gobierno nacional de fuentes tributarias que hasta entonces sólo percibían las provincias.

El periodo que va entre 1890 a 1935 se caracterizará por la *concurrentia* (de hecho) de fuentes (tanto en materia de impuestos indirectos [1890-1935] como de impuestos directos [entre 1930-1935]). El avance del poder tributario nacional sobre materias imponibles que hasta entonces eran exclusivas de las provincias produjo una superposición impositiva, que de acuerdo con la Constitución no resultaba ser inconstitucional, dado que se trataba de competencias concurrentes.<sup>9</sup>

Frente a la crisis económica mundial de 1890, el gobierno nacional recurrió a nuevas fuentes de financiamiento tributario, y creó los primeros impuestos internos nacionales, que se fueron prorrogando sucesivamente, y afectaron principalmente ciertos artículos de elaboración típica en ciertas regiones (alcohol, cervezas, fósforos, licores). Más tarde, otra vez en

<sup>9</sup> Así lo declaró la CSJN, fallo “Sociedad Anónima Mataldi” (del 28/09/1927) con respecto a los impuestos indirectos al consumo interno, declarándolos competencias concurrentes entre la Nación y las provincias.

un contexto de crisis económica mundial, esta vez la de 1929, el gobierno federal comienza a establecer impuestos directos. En 1931 se crean el *impuesto a los réditos* —tributo que será prorrogado indefinidamente hasta la actualidad, convirtiéndose, en la década de los setenta, en el actual impuesto a las ganancias y el *impuesto a las transacciones*.

Frente a esta situación de doble imposición, en 1935 se produce una reestructuración del sistema tributario argentino y se introduce por primera vez un mecanismo de coordinación de las potestades tributarias nacionales y provinciales: el denominado régimen de coparticipación federal de impuestos, creado mediante el novedoso sistema de ley-convenio (Ley 12.139 de 1935). A partir de entonces se inicia una nueva etapa en las relaciones fiscales nación-provincias. Este nuevo periodo puede subdividirse en tres grandes subperiodos, marcados cada uno de ellos por los tres regímenes de coparticipación: el primero se inicia con la Ley 12.139, en 1935 hasta 1972; el segundo, que comienza con la sanción de la Ley 20.221 en 1972 hasta su caducidad en 1984; y finalmente el último periodo, el de la Ley 23.548 de 1988, que se extenderá hasta la actualidad.

El régimen de coparticipación consiste, básicamente, en un acuerdo entre la nación y las provincias por el cual el gobierno nacional legisla y recauda sobre una determinada cantidad de impuestos que luego distribuirá en dos instancias: en una primera instancia (llamada distribución primaria) distribuye lo recaudado entre el gobierno federal y el conjunto de las provincias, y en una segunda instancia (distribución secundaria), ese porcentaje correspondiente al conjunto de las provincias se distribuye entre cada una de ellas. El número de impuestos que integran la masa coparticipable se fue acrecentando a medida que pasaban los años. Quedaban fuera de ella aquellos impuestos de jurisdicción exclusiva de cada nivel de gobierno (derechos de importación y exportación para el nivel nacional y los impuestos inmobiliario, automotor, ingresos brutos y de sellos para las provincias), aquellos cuya distribución se rigiera por otros regímenes de transferencias y aquellos que tuvieran una *afectación específica*, sea al momento de sancionarse el régimen o con posterioridad.

En 1994 se “constitucionaliza” este régimen, y es incorporado con la reforma constitucional en el artículo 75, inciso 2o., que establece que los impuestos directos e indirectos que recaude el gobierno federal serán coparticipables con las provincias.

En los treinta años de vigencia del régimen de coparticipación de la ley 23.548 se produjeron un sinnúmero de modificaciones, que fueron haciendo del régimen un sistema cada vez más complejo, intrincado e incoherente. Dentro de estas modificaciones se encuentran tanto pactos y acuerdos entre ambos niveles de gobierno (mencionados en el punto anterior), así como importantes modificaciones unilaterales por parte del gobierno nacional (sea a través de decretos del Poder Ejecutivo o bien a través de leyes sancionadas por el Congreso de la Nación).<sup>10</sup>

### III. EL DERECHO INTRAFEDERAL

El conjunto de estos acuerdos y pactos conforman el *derecho intrafederal*, definido también por la CSJN y por parte de la doctrina constitucionalista argentina. El término fue empleado por primera vez por la CSJN en la causa “Chevallier c/ Provincia de Buenos Aires” de 1991.<sup>11</sup> Años más tarde, en 1999, precisaría este concepto en otro fallo, donde dirá que estos acuerdos interjurisdiccionales constituyen “manifestaciones positivas del llamado *federalismo de concertación*, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias”.<sup>12</sup>

Esta rama particular del derecho es derivación y consecuencia directa de las relaciones intergubernamentales: “Dichos pactos fiscales, como las demás creaciones legales del *federalismo de concertación*, configuran el *derecho intrafederal*, y se incorporan una vez ratificados por las legis-

<sup>10</sup> Para una larga enumeración de todos estos decretos y leyes, véase Bulit Goñi, Enrique, “Coparticipación federal de impuestos: el tironeo recurrente muestra como único camino el sinceramiento colectivo y una nueva concertación”, *Impuestos 1992*, t. II-A, Buenos Aires, La Ley, pp. 3-12.

<sup>11</sup> CSJN, “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ Provincia de Buenos Aires, s/ Acción Declarativa”, *Fallos*, 314:862, sentencia del 20/08/1991). Según Bulit Goñi, éste fue el primer fallo donde la Corte habla de *derecho intrafederal* (Bulit Goñi, Enrique, “En torno al llamado derecho intrafederal”, en Asensio, Miguel Ángel y Pablo María Garat (coord.), “Federalismo fiscal - II”, *Revista de Derecho Comparado*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2010, pp. 95-112).

<sup>12</sup> CSJN, causa “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Provincia de Buenos Aires y Otro” (*Fallos*, 322:1781-1792, sentencia del 19.08.1999).

laturas al derecho público interno de cada Estado provincial”.<sup>13</sup> En ese mismo fallo, la Corte llegó a una conclusión trascendental para el tema en análisis, y es que tales acuerdos ocupan un lugar jerárquico en la pirámide normativa. Así, estos acuerdos se incorporan al derecho público

aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.<sup>14</sup>

Estos mismos conceptos serán reiterados en varios otros pronunciamientos, pero sobre todo en los más recientes e importantes de ellos, en los casos “Santa Fe c/ Estado Nacional” del 2015,<sup>15</sup> “San Luis c/ Estado Nacional”<sup>16</sup> y “Córdoba c/ Estado Nacional”,<sup>17</sup> pronunciamientos de la Corte que tendrán un impacto decisivo sobre las relaciones fiscales intergubernamentales y sobre el régimen de coparticipación federal de impuestos.

Estos acuerdos interjurisdiccionales generan derechos y deberes no sólo para los sujetos federados signatarios, sino que alcanzan también a sus habitantes.<sup>18</sup> Constituyen una fuente importante del derecho público argentino, y su jerarquía normativa se ubica por encima de las leyes nacionales y por debajo de la Constitución Nacional y los tratados internacionales. Aun cuando la Constitución no los prevé dentro del orden de prelación normativo del artículo 31 ni como fuente de derecho, indiscutiblemente integran el llamado *bloque de constitucionalidad*. Los derechos, obligaciones y deberes emergentes de estos acuerdos integran lo que la literatura constitucionalista ha denominado el *derecho intrafederal*.<sup>19</sup>

<sup>13</sup> *Idem*.

<sup>14</sup> *Idem*.

<sup>15</sup> CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad” (*Fallos* 338:1362-1389) sentencia del 24/11/2015.

<sup>16</sup> CSJN, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos” (*Fallo CSJ 191/2009 (45-S)*) sentencia del 24/11/2015.

<sup>17</sup> CSJN, “Córdoba, Provincia de, c/ Estado Nacional y otro, s/ medida cautelar” (*Fallo CSJ 786/2013 (49-C)*) sentencia del 24/11/2015.

<sup>18</sup> Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y nación, cit.*

<sup>19</sup> Bidart Campos, Germán, *Manual de la Constitución reformada, cit.*; Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y nación, cit.*; Bulit Gofni, Enrique, “En torno al llamado

Esta peculiar rama del derecho público constitucional argentino, producto de las relaciones entre niveles de gobierno, tiene una doble naturaleza, adquiere un “carácter ambivalente”,<sup>20</sup> ya que sus disposiciones pueden ser de naturaleza de derecho federal, de derecho común o de derecho local, dependiendo si tales acuerdos regulan relaciones entre sujetos federales y sus habitantes o de éstos entre sí, se considerará, de acuerdo con la Corte,<sup>21</sup> como de derecho local, es decir, se convierte en legislación local, mientras que si regulan las relaciones entre los sujetos federales, el *derecho intrafederal* tendrá naturaleza federal.<sup>22</sup>

Como bien sostiene este autor, la determinación de la naturaleza del derecho federal no es una discusión bizantina, sino eminentemente práctica, ya que de ello depende, por un lado, la determinación de la competencia del órgano jurisdiccional para entender en causas regidas por acuerdos interjurisdiccionales, y por el otro, si su interpretación habilita o no el recurso extraordinario federal ante la CSJN.

La postura jurisprudencial de la Corte en este sensible tema fue variando a lo largo de los años. En un primer momento, las normas del *derecho intrafederal* no habilitaban la competencia originaria de la Corte (pues se entendía que la norma local no entraba en colisión con la Constitución, sino con otra norma local, la que se adhería al pacto o acuerdo interjurisdiccional), aunque en última instancia podía habilitar la cuestión federal como requisito para interponer el recurso extraordinario federal. Así lo sostuvo en el primer fallo donde la CSJN se refirió al derecho intrafederal.<sup>23</sup> Pero con la constitucionalización del régimen de coparticipación en 1994, la Corte cambiará su postura (como se verá en el próximo acápite), constituyendo esta inserción un hecho fundamental para el derecho intrafederal y el federalismo argentino.

Para esa toma de decisión, la negociación se presenta —dado el diseño institucional que así lo prevé— como un elemento clave: tanto el gobierno nacional como cada una de las provincias deben acordar cualquier cambio

---

derecho intrafederal”, *cit.*; Spisso, Rodolfo “El poder tributario y su distribución”, en García Belsunce, Horacio (dir.), *Tratado de tributación*, t. I, vol. 1, Buenos Aires, Astrea, 2009, pp. 1-25.

<sup>20</sup> Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y nación*, *cit.*, p. 361.

<sup>21</sup> CSJN, “Armando Tomatti c/ Provincia de Buenos Aires” (*Fallos* 300:450), sentencia del 25 de abril de 1978.

<sup>22</sup> Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y nación*, *cit.*

<sup>23</sup> CSJN, “Transportes Automotores Chevallier S.A” citado anteriormente.

que haya de operarse sobre el régimen de coparticipación federal de impuestos (RCFI). Al tratarse el RCFI de un mecanismo de coordinación de las potestades tributarias de ambos niveles de gobierno (nacional y provinciales), y al ser estas competencias constitucionalmente concurrentes entre ambos niveles, tanto la creación como cualquier ulterior modificación al mismo debe basarse en un acuerdo consensuado por todas las partes involucradas, bajo la pena de incurrir en inconstitucionalidad.

Asimismo, cabe recordar que la ley que establece el actual RCFI no es una ley ordinaria. La Ley 23.548 es una *ley-convenio*, y como tal, una especie dentro del amplio género de los acuerdos interjurisdiccionales.<sup>24</sup> Estos acuerdos —aun cuando no estén mencionados por el artículo 31 de la Constitución— poseen un rango superior a las leyes nacionales (e inferior a la Constitución y los tratados internacionales), lo que significa que no pueden ser modificados unilateralmente por ninguna de las partes sin previo consentimiento. Así lo sostuvo la Corte Suprema, integrando lo que ella denominó —a través de una creación pretoriana— el “*derecho intrafederal*” (Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, del 20/08/1991, *Fallos*, 314:862). Esta particular característica del diseño institucional del RCFI es uno de los factores que contribuyen a entender la dificultad de modificar el actual régimen y la demora en sancionar el nuevo que estatuye la Constitución en su artículo 75, inciso 2. Este diseño cae bajo lo que Fritz Scharpf denominó una “trampa de la decisión conjunta”.<sup>25</sup>

#### IV. LA “CONSTITUCIONALIZACIÓN” DEL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS EN LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994

La ley de declaración de la necesidad de reforma constitucional, Ley 24.309 (sancionada y publicada el 29 de diciembre de 1993), habilitaba

<sup>24</sup> Altavilla, Cristian, “Acuerdos interjurisdiccionales en materia tributaria. El pactismo fiscal” (1a. parte), *Periódico Económico Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 12 de junio, pp. 1 y 2, 2009, y “Acuerdos interjurisdiccionales en materia tributaria. El pactismo fiscal” (2a. parte) *Periódico Económico Tributario*, La Ley, 26 de junio, pp. 3-10, 2009.

<sup>25</sup> Scharpf, Fritz, “The Joint-Decision Trap: Lessons from German Federalism and European Integration”, *Public Administration*, vol. 66, núm. 2, 1998, pp. 239-278.

expresamente la posibilidad de la Convención de insertar en el texto constitucional el régimen de coparticipación. Por su artículo 3o.

Se habilitan también para su debate y resolución en la Convención Constituyente los puntos que se explicitan y los artículos que se discriminan a continuación... A.- FORTALECIMIENTO DEL REGIMEN FEDERAL: Distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos. Régimen de co-participación.

El Constituyente insertó en el artículo 75 el régimen de coparticipación federal de impuestos entre la nación y las provincias, que se materializa a través de una ley-convenio, constitucionalizando así una práctica enraizada por más de cincuenta años en el derecho constitucional consuetudinario y en el federalismo de concertación argentinos.

El inciso 2o. de este artículo (atribuciones del Congreso de la Nación) tiene una técnica legislativa minuciosa y detallista, que se diferencia del resto de la Constitución. Este detalle y esta extensión denotan la importancia que la Convención Nacional Constituyente le dio a este tema, relevancia que siempre tuvo, desde los orígenes mismos del Estado federal argentino (Altavilla 2018). A ello cabe agregar, además, que dicha cláusula fue consensuada por tres comisiones de la Convención (la de Redacción, la de Competencias federales y la de Régimen federal) en las que participaron diez gobernadores de provincia en ese momento en ejercicio.<sup>26</sup>

El inciso 2o. comienza diciendo que es atribución del Congreso

Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

---

<sup>26</sup> Hernández, Antonio M., “Los fallos de la CSJN sobre los reclamos provinciales de San Luis, Santa Fe y Córdoba por detacciones a la masa coparticipable y la confirmación de una jurisprudencia federalista”, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2016, disponible en: <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/los-fallos-de-la-csjn-sobre-los-reclamos-provinciales-de-san-luis-santa-fe-y-cordoba-por-detacciones-a-la-masa-coparticipable-y-la-confirmacion-de-una-jurisprudencia-federalista>.

En primer lugar, el Constituyente perfeccionó la redacción del viejo artículo 67, en cuanto dejó expresamente establecido que los impuestos indirectos serían *concurrentes* entre la nación y las provincias, cuestión que el texto de 1853/60 no especificaba, lo cual había generado importantes conflictos intergubernamentales, que finalmente fueron dirimidos por la Corte en favor de la concurrente de tal competencia.<sup>27</sup>

Siguiendo la tradición en materia de coparticipación, la disposición constitucional deja fuera de la masa coparticipable la parte de aquellos impuestos que tengan una *asignación específica* —éstos son aquellos cuyo producido tiene una finalidad concreta declarada por el Congreso; nunca fueron coparticipados con las provincias, y en la práctica se evidenció como una de las formas más recurrentes para sustraer importantes contingentes de recursos de la masa coparticipable, perjudicando la distribución primaria de las provincias—.<sup>28</sup>

La Constitución reformada sigue atribuyendo al Congreso esta facultad, pero ahora reglamenta su ejercicio. El inciso 3o. del artículo 75 establece que las asignaciones deben ser por tiempo determinado y establecidas por una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

El 2o. párrafo institucionaliza el tipo de acuerdo interjurisdiccional que deberá emplearse para la creación del nuevo régimen de coparticipación, y establece específicamente la modalidad de la *ley-convenio*: “Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”.

---

<sup>27</sup> Por ejemplo, en el famoso fallo “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires por repetición pago impuestos” (*Fallos*, 149:260) sentencia del 28 de septiembre de 1927, basándose, a su vez, en otro fallo, mucho más anterior, “Fisco Nacional, contra el doctor Martín S. Berho, por infracción a la ley de impuestos internos” (*Fallos*, 121:264, véase sobre todo, pp. 271/2) del 1 de julio de 1915.

Con esta disposición se cerraba la eterna discusión acerca de si los impuestos indirectos eran concurrente o no, debate que había sido iniciado en el Congreso en 1895, adoptándose la postura defendida por el entonces ministro de economía José Antonio Terry.

<sup>28</sup> Prácticamente todos los impuestos nacionales tienen alguna asignación específica; pueden mencionarse el impuesto a las ganancias, de cuyo producido se asigna un determinado porcentaje a la seguridad social y a los aportes del tesoro nacional (ATN); lo propio sucede con el IVA, los impuestos sobre cigarrillos, la Ley 23.562 de “Fondo Transitorio para financiar desequilibrios fiscales provinciales”, la Ley 23.658 de Impuestos sobre intereses y ajustes de los depósitos a plazo fijo en beneficio de determinadas provincias, etcétera.

Como se dijo anteriormente, una ley-convenio es una modalidad específica de acuerdo interjurisdiccional, son acuerdos interjurisdiccionales *mixtos* celebrados entre ambos niveles de gobierno, que reconoce como base un acuerdo celebrado entre los representantes ejecutivos de ambos niveles, el que es enviado al Congreso para que éste lo convierta en ley nacional, a la cual deben adherirse las provincias mediante las respectivas leyes emanadas de sus legislaturas.<sup>29</sup>

Lo novedoso del texto constitucional es que reconoce expresamente los *acuerdos previos* entre el presidente y los gobernadores como el primer paso para la sanción de este acuerdo, como sucede en la práctica con la firma y celebración de cualquier tratado o acuerdo interjurisdiccional. En la práctica constitucional previa, estos procesos de negociaciones siempre precedieron la sanción de la ley-convenio de coparticipación; a partir de 1994, éste será un paso *formal* en la creación y celebración del nuevo acuerdo, forman parte del proceso de formación y sanción de la ley. Con esto se fortalece un federalismo de concertación, pues busca el consenso previo de los poderes ejecutivos, y los reconoce como sujetos con capacidades de negociaciones y como actores institucionales relevantes en los procesos de concertación.

El convencional constituyente ha establecido así la participación en el proceso de toma de decisión de todos los actores relevantes del escenario político federal: el Congreso de la Nación, el presidente, los gobernadores, y finalmente, las legislaturas provinciales, en un proceso de negociaciones y acuerdos previos. Esta estructura imprime al nuevo régimen de coparticipación la fórmula de *pluralismo institucional* y exige un mayor grado de consenso y concertación, en particular de los poderes ejecutivos, cuyos acuerdos previos se erigen ahora como mecanismos formales para la concertación del régimen de coparticipación.

Esta disposición inserta al régimen de coparticipación dentro del espectro de competencias *compartidas* entre la nación y las provincias, ya que no podría implementarse de no mediar la voluntad expresa de todas las partes interesadas, con el mismo tenor y alcance que los artículos 3o. y 13 de la Constitución. Así, mientras los impuestos indirectos son competencias *concurrentes* —y por tanto de ejercicio indistinto y simultáneo de ambos niveles—, el régimen de coparticipación es una *competencia*

<sup>29</sup> Altavilla, Cristian, *Conflictos y coordinación política en las relaciones intergubernamentales...*, cit.

*compartida*, entendida como “aquéllas cuyo ejercicio requiere un acto integratorio de los dos órdenes gubernamentales... es decir que hace falta la concurrencia de un órgano provincial y de un órgano del gobierno federal” para que la decisión (en el caso, la puesta en vigencia del régimen de coparticipación) pueda tener validez y vigencia.

Una vez logrado el acuerdo, el proyecto es enviado al Congreso, más específicamente a la Cámara de Senadores: “La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara” (artículo 75, inciso 2o., 4o. párrafo).

A diferencia del artículo 52, que establece que la Cámara de Diputados es la cámara de origen en materia de contribuciones, siguiendo el principio *no taxation without representation*, el texto del artículo 75 establece que en materia de coparticipación lo será el Senado. Esta disposición no contradice la del artículo 52, ya que aquí no se trata de crear impuestos, sino de distribuirlos entre los distintos niveles de gobierno; se trata de coordinar las competencias fiscales de nación y provincias. La norma es acertada, ya que en esta cámara alta se encuentran representadas paritariamente las provincias como sujetos de la federación. Además, el texto exige una *mayoría agravada* (mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara), con el objetivo de lograr un alto grado de consenso, ya que en la práctica resulta difícil alcanzar dicha mayoría; reafirma así la importancia de esta temática, e impide que mayorías circunstanciales puedan definirla a la ligera.

Esta ley-convenio es receptada con las características propias del *derecho intrafederal*: “...no podrá ser modificada unilateralmente, ni reglamentada y será aprobada por las provincias” (artículo 75, inciso 2o., 4o. párrafo, *in fine*)”. Cuando la norma está asignándole a esta ley-convenio una jerarquía superior a las leyes contempladas en el artículo 31 de la Constitución. El hecho de que no pueda ser reglamentada por el Poder Ejecutivo constituye una protección contra las arbitrariedades del presidente y denota la naturaleza contractual o convencional de esta ley, naturaleza que queda reafirmada con la aprobación de las legislaturas provinciales, tal como sucede con la firma de un acuerdo o tratado, sea en el orden interno o en el internacional —de ahí también que puedan aplicarse subsidiariamente las normas del derecho internacional público—. Ante la ausencia de regulación expresa, tanto la doctrina como la CSJN han considerado

que resultan aplicables “por directa analogía” las costumbres del derecho internacional y los principios establecidos en ciertas convenciones internacionales, como es el caso de la Convención de Viena de 1969.<sup>30</sup>

La Constitución nada dice respecto de cuántas provincias deberán suscribir dicha ley para que el régimen pueda entrar en vigencia. Ante esta omisión, podría interpretarse que, como sucedería con cualquier otro acuerdo interjurisdiccional, tendría vigencia sólo para aquellas que lo suscriban, mientras que las restantes se seguirían rigiendo por la ley convenio vigente.<sup>31</sup> Quiroga Lavié también entiende que deberá sancionarse una “ley orgánica sobre la coparticipación tributaria federal”,<sup>32</sup> a efectos de que regule el procedimiento a seguir para la aprobación de las provincias.

También ha surgido el interrogante de si la ley-convenio debe ser una única ley o si puede haber varias leyes (además de una que sirva de “ley-marco”), que regulen un determinado tributo. Bidart Campos se inclina por la posibilidad de varias leyes-convenios, y sostiene que una interpretación literal rígida no infiere del singular (“una” ley) la imposibilidad de más de una.<sup>33</sup> Además, la expresión en plural “regímenes” deja entrever la posibilidad de que puede existir más de un régimen de coparticipación, dejando así abierta la posibilidad de instaurar *regímenes especiales*, como viene sucediendo desde la década de 1930.

Todas estas formalidades que rodean a la ley-convenio tienen como finalidad afianzar el *federalismo de concertación o de coordinación*. El hecho de que tanto las autoridades nacionales como las provinciales participen en el debate sobre la *distribución primaria y secundaria* que formará la base de acuerdos sobre la coparticipación, obliga, indudablemente, a la *concertación*. El hecho, también significativo, de que se requiera la mayoría calificada a que alude el párrafo 4o. exige un *alto grado de consenso* entre los representantes del pueblo (Cámara de Diputados) y de las provincias (Cámara de Senadores). Y a ello debe sumarse la aprobación por parte de cada una de las provincias por medio de sus legislaturas provinciales.

<sup>30</sup> Altavilla, Cristian, “El rol de la Corte Suprema en los conflictos intergubernamentales. Análisis del caso Prov. de La Pampa c/ Prov. de Mendoza”, *Cuadernos de Federalismo*, t. XXII, Córdoba, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Instituto de Federalismo, 2009, pp. 119-149.

<sup>31</sup> Quiroga Lavié, Humberto, *Constitución de la Nación Argentina comentada*, Buenos Aires, Zavalía, 2003.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 370.

<sup>33</sup> Bidart Campos, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, cit., p. 175.

El convencional, en este punto, ha querido fortalecer el federalismo, en particular sobre un tema tan significativo y a la vez conflicto como es el reparto de recursos, buscando una solución que establezca “un régimen definitivo con reglas claras, que permite un desarrollo equilibrado de la federación, en lugar de la arbitrariedad que ha signado la relación Nación-provincias”,<sup>34</sup> aunque para otros autores esta cláusula constitucional debilita el gobierno central y torna muy difícil el trámite para su sanción.<sup>35</sup>

**V. LOS NUEVOS ESTÁNDARES EN LAS RELACIONES  
FISCALES INTERGUBERNAMENTALES FIJADOS  
PARA EL CONSTITUYENTE CON LA “CONSTITUCIONALIZACIÓN”  
DEL RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS**

El nuevo texto constitucional contiene otras disposiciones, que van más allá de cuestiones técnicas y de procedimiento. El Constituyente nacional fijó además una serie de verdaderos *estándares constitucionales* que han de regir las relaciones fiscales intergubernamentales verticales nación-provincias a futuro. Son verdaderos principios rectores específicos de las relaciones intergubernamentales que se agregan a las tres relaciones típicas en las que se basa el federalismo argentino: de participación, coordinación y de subordinación que menciona Bidart Campos (1998), gobernadas por sus respectivos principios (Barrera Buteler 1996<sup>36</sup>): la relación de *subordinación* y su principio correlativo, el de *solidaridad*; la relación de *participación* (también llamado “de colaboración” o “de inordinación”), y su principio respectivo, el de *participación* y la relación de *cooperación*, regida por el principio de *subsidiariedad*. Además de éstos, la teoría constitucionalista argentina identifica una serie de *subprincipios* (la mayoría de ellos enunciados en fallos jurisprudenciales del más alto tribunal), que se

<sup>34</sup> Hernández, Antonio M., “Los fallos de la CSJN sobre los reclamos provinciales...”, *cit.*, p. 8.

<sup>35</sup> Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, La Ley, 2004, p. 544.

<sup>36</sup> Barrera Buteler habla de principios de la “relación federal” (*Provincias y nación*, *op. cit.*), mientras que Bidart Campos habla de relaciones vertebrales de la estructura constitucional del federalismo argentino, que “son rasgos fundamentales de todos los estados federales” (Bidart Campos, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, *cit.*, p. 440).

derivan de aquellos tres principios rectores, tales como el subprincipio de *cooperación*, de *adaptación*, de *prudencia* y el de *lealtad federal*.<sup>37</sup>

Así, por ejemplo, la Corte Suprema ha sostenido que todas las relaciones de las provincias entre sí y con la nación, en función del destino común que deben afrontar, deben estar presididas por el principio de solidaridad, que es una aplicación del principio de lealtad federal (CSJN, caso “Provincia de Misiones c/ Nación Argentina”, *Fallos* 263:437).<sup>38</sup> Para el autor, tal subprincipio significa “vallas a los egoísmos locales, exige que la Nación no privilegie ni postergue a unas provincias en perjuicio o beneficio de otras, y que todos estos centros de poder se comporten de buena fe”.<sup>39</sup>

El Constituyente agrega principios específicos de las relaciones fiscales nación-provincias. La Constitución dispone que

la distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (artículo 75, inciso 2o., inciso 3o.).

La primera parte de esta cláusula se encuentra íntimamente vinculada con el 5o. párrafo del inciso 2o., en cuanto que esta norma está orientada a que la nueva ley de coparticipación tenga en cuenta, a la hora de la distribución, “las competencias, servicios y funciones” de cada una de las partes intervenientes, y con base en estas responsabilidades de las provincias, obviamente deberá asignarles los respectivos recursos para hacer frente a los gastos que demanden, pues “la distribución... se efectuará en relación directa” a ellas, y siguiendo los criterios que la misma norma fija en su consecuencia.

Estos criterios, que significan también un cauce por medio del cual se viabilizan las prescripciones del artículo 75, inciso 19, 2o. párrafo, la “nueva” cláusula del Progreso,<sup>40</sup> resultan obligatorios a la hora de proce-

<sup>37</sup> Sagüés, Néstor P., *Elementos de derecho constitucional*, t. II, Buenos Aires, Astrea, 2003, pp. 41 y 42.

<sup>38</sup> Sagüés Sagüés, Néstor P., *op. cit.*, p. 23.

<sup>39</sup> *Ibidem*, pp. 41 y 42

<sup>40</sup> El cual dispone “Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual

der a la distribución de los recursos fiscales.<sup>41</sup> Pero, interpretamos, dichos principios no sólo han de ser aplicados cuando se sancione la ley de coparticipación, sino que son plenamente operativos para las relaciones fiscales en general.

Así, sostenemos que no sólo el régimen de coparticipación, sino en términos más generales las relaciones fiscales intergubernamentales verticales se encuentran, desde 1994, regidas por una serie de principios o estándares, entre los cuales se encuentran el de *concertación*, el de *solidaridad*, el de *equidad*, el de *objetividad*, el de *automaticidad* y el de *funcionalidad*.

El principio de *concertación* hace a las negociaciones y consensos que el Estado central y las provincias, incluida la ciudad autónoma de Buenos Aires (*distribución primaria*) y entre aquellas (*distribución secundaria*) deben entablar para lograr un acuerdo sobre la forma en que se distribuirán los recursos.

El principio de *solidaridad* hace a la repartición de la masa coparticipable de manera tal que logre beneficiar a aquellas provincias con mayores dificultades y con menor índice de progreso a efectos de alcanzar aquella meta constitucional de “proveer al crecimiento armónico de la Nación y... promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones” establecido en la denominada “nueva cláusula del progreso” del artículo 75, inciso 19.

Dicho principio se ve atemperado, a modo de equilibrio, por el de *equidad*, según el cual a mayor capacidad contributiva o poblacional, mayor distribución.<sup>42</sup> Ambos principios se complementan a efectos de que no se cometan injusticias con aquellas provincias que más aportan (equidad), pero al mismo tiempo se intenta lograr un desarrollo armónico entre todas las provincias a efectos de acortar las distancias de desarrollo entre las más ricas y las más pobres (solidaridad). El principio de *objetividad* tiende a que el reparto sea claramente determinado, razonable y exento de parcialidad, impidiendo que se establezcan diferencias no justificadas, es decir, de modo arbitral. El convencional ha querido así combinar dos sistemas de

---

desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen”, y que también reconoce como cámara de origen a la de senadores.

<sup>41</sup> Altavilla, Cristian, “Coparticipación y federalismo en la reforma constitucional de 1994”, *La Ley – Periódico Económico Tributario*, 14 de abril, 2008, pp. 6-10.

<sup>42</sup> A diferencia del régimen actual impuesto por ley 23.548, artículo 3o., que distribuye el total de lo recaudado a cada provincia estableciéndose para cada una de ellas un porcentaje fijo.

coparticipación en uno solo, un sistema *distributivo*, que da a cada cual lo que ha aportado, atemperado con un sistema redistributivo, orientado por la solidaridad, que permita dar un poco más a las que menos tienen.

El principio de la *automaticidad* en la remisión de los fondos (inciso 2o., 2o. párrafo *in fine*) tiene como objeto evitar el bloqueo de los recursos, utilizado comúnmente como herramienta de presión política.<sup>43</sup> La automaticidad representa para las provincias una importantísima garantía, ya que, ante el incumplimiento por parte de la nación de remitir los fondos, como ha venido sucediendo hasta ahora, permite a las provincias recurrir ante la CSJN por medio del amparo. Asimismo, la CN ordena la inclusión de dicha garantía en la ley convenio, y de no ser incluida por el legislador, corresponde al alto tribunal su implementación, ya que aquello constituiría una violación de la Constitución por omisión del legislador,<sup>44</sup> y además, según interpretamos, porque tales cláusulas son operativas por sí mismas, independientemente de que se sancione o no el régimen que ordena la nueva Constitución.

El principio de la *irreductibilidad* de los recursos provinciales contemplado en la cláusula transitoria sexta de la Constitución, que consideramos uno de los más importantes y con mayor vigencia y operatividad en la actualidad. La cláusula establece de manera expresa y clara que “la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, *no podrá modificarse* sin la aprobación de la provincia interesada”, y además, que “no podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma”, en ambos, aclara, “hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación”.

Por último, el principio de *funcionalidad*, contemplado en el 5o. párrafo del inciso 2o., el cual dispone que “no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando corresponiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso”. Si alguna de las provincias se viera perjudicada en el reparto, cabría para ellas el control de razonabilidad por parte de los tribunales de justicia.<sup>45</sup>

Sin duda, un sistema de coparticipación erigido sobre estas bases favorece y fortalece la construcción de un estado federal, basado en principios de solidaridad y ayuda recíproca entre los distintos estados locales. En virtud de ello, queda sustituida en nuestra Constitución el principio se-

<sup>43</sup> Gelli, María Angélica, *op. cit.*, p. 543.

<sup>44</sup> Quiroga Lavié, Humberto, *op. cit.*, p. 368.

<sup>45</sup> *Ibidem*, p. 369.

gún el cual gasta quien recauda, mutándose por criterios de solidaridad y equidad a efectos de lograr un crecimiento igualitario y armónico de todas las provincias.<sup>46</sup> Hernández opina que este sistema se asemeja al de la federación canadiense, en la que impera un *sistema de igualación*, programa federal por el cual las provincias pobres reciben más fondos del gobierno federal que las ricas, y donde hay transferencias de recursos de las provincias más ricas a las restantes.<sup>47</sup> Otro factor a considerar, y que nutre nuestro sistema federal, es el hecho de que a partir de esta reforma se intenta, aunque lamentablemente en los hechos no se haya materializado aún, dejar de lado ciertas prácticas del gobierno federal, que resultaban ser lesivas al federalismo, entre otras las transferencias de competencias y servicios sin los respectivos recursos, las denominadas asignaciones específicas, etcétera.

La inserción de cada uno de estos principios o estándares de las relaciones intergubernamentales es fruto de las enseñanzas que ha dejado la experiencia. La extensión de este artículo y el detallismo utilizado (poco común en la técnica legislativa de la Constitución) pone de resalto el hecho de que la Convención fue más allá de lo originariamente previsto, y se traduce en un intento de evitar futuros comportamientos oportunistas del gobierno nacional; por otra parte, la percepción negativa que tenían del régimen de coparticipación los propios convencionales llevó a incluir en cada párrafo del inciso una *garantía* para las provincias:<sup>48</sup> la *automaticidad* en la remisión de los fondos intenta frenar una vieja práctica del Ejecutivo de *demorar* el envío de recursos a las provincias a modo de castigo o presión política; la *objetividad* en el reparto de recursos busca precisamente evitar la discrecionalidad en la asignación de recursos, que permita favorecer o castigar según el color político.

La *transferencia de competencias, servicios o funciones* sin la respectiva reassignación de recursos responde a viejas prácticas oportunistas y pretende impedir procesos de descentralización reactivos y unilaterales, como sucedió en 1992 con el dictado de las leyes 24.049 y 24.061, por las que se transfirieron a las provincias, sin el consentimiento de estas, las

<sup>46</sup> Gelli, María Angélica, *op. cit.*, p. 541.

<sup>47</sup> Hernández, Antonio M., “El federalismo a diez años de la reforma constitucional de 1994”, 2004, disponible en: [http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artfederalismoadiezanosreformaconstitucional/at\\_download/file](http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artfederalismoadiezanosreformaconstitucional/at_download/file).

<sup>48</sup> Altavilla, Cristian, *Conflictos y coordinación política en las relaciones intergubernamentales...*, cit.

escuelas secundarias y los hospitales nacionales,<sup>49</sup> procesos que a su vez tuvieron como antecedente uno similar llevado a cabo en 1978 durante el último gobierno *de facto*. Para evitar futuros comportamientos oportunistas, se insertó expresamente la prohibición de *modificar (en desmedro de las provincias) la distribución de recursos y de competencias* vigentes a 1994, según lo establece la cláusula transitoria sexta.

Esta misma disposición establece que “la presente cláusula *no afecta los reclamos administrativos o judiciales* en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias”. Aquellos procesos de transferencia de servicios dejaron como saldo importantes conflictos intergubernamentales entre ambos niveles de gobierno, lo que se pone de resalto en estas disposiciones constitucionales.

La prohibición de modificaciones unilaterales y de reglamentaciones tiene su antecedente inmediato (para no mencionar los innumerables ejemplos que existen en la historia de las relaciones fiscales)<sup>50</sup> en el Decreto 879, que disponía una quita del 20% del impuesto a las ganancias con destino al sistema previsional, y los decretos 559/92 y 701/92, que detraían de la masa coparticipable ciertos porcentajes para solventar los gastos de la Dirección General Impositiva (DGI).

Por último, la cláusula transitoria sexta estableció un *plazo máximo* dentro del cual la nación y las provincias deberían haber concertado el nuevo régimen: “un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996”. Aunque desde 1988 la nación y las provincias celebraron una gran cantidad de acuerdos en esta materia (algunos incluso con disposiciones reñidas con las cláusulas de la nueva Constitución), jamás hubo una sola reunión entre el Presidente y los gobernadores en orden a discutir el nuevo régimen que la Constitución impone,<sup>51</sup> sino que, por el contrario, los acuerdos posteriores

<sup>49</sup> Tommasi, 2002, p. 68 y Falleti, 2001, p. 214.

<sup>50</sup> Puede verse al respecto una larga enumeración en Altavilla, Cristian, *Cooperación y conflicto..., cit.*, y en Bulit Goñi, Enrique, “Coparticipación federal de impuestos: el tironeo recurrente...”, *cit.*; Altavilla, Cristian, “Un análisis de las relaciones intergubernamentales en el federalismo argentino a 200 años de su independencia (1816-2016)”, *Studia Politicæ*, núm. 45, primavera-verano 2018/2019, pp. 117-153.

<sup>51</sup> Con posterioridad a la reforma constitucional, varios pactos han establecido la obligación de las partes intervenientes de cumplir con el mandato constitucional. Así, el

a la nueva Constitución no sólo no cumplimentaron con la manda, sino que se acordaron modificaciones que van en contra de las nuevas disposiciones constitucionales.

## VI. EL INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES

A pesar del amplio consenso en lograr un federalismo de concertación, como ha quedado de resalto en los debates de la Convención Constituyente de 1994 y plasmados en el actual texto de la Constitución Nacional, la práctica política posterior puso de manifiesto un significativo desinterés no sólo por crear el nuevo régimen de coparticipación, sino incluso de respetar los nuevos parámetros y estándares constitucionales de aplicación directa a las relaciones intergubernamentales —los que, según nuestra hipótesis, son plenamente operativos y aplicables independientemente de la sanción de aquella ley-convenio que manda la Constitución—. Resulta llamativo, ya que esta constitucionalización implicó insertar en la norma fundamental todos aquellos reclamos y exigencias que se venían dando desde antaño, siendo la oportunidad más propicia para establecer criterios objetivos de reparto y estructurar un sistema estable y duradero que impida comportamientos oportunistas.

En efecto, en su cláusula transitoria sexta, la Constitución reformada dispone expresamente que el “régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996”. Esta obligación no se cumplió en el término previsto. Con posterioridad, varios pactos han establecido la obligación de las partes intervenientes de cumplir con el mandato constitucional: entre ellos el “Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” de 2000 estableció que las partes pre-

---

“Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” de 2000 estableció que las partes presentarían un proyecto de ley de coparticipación durante 2001 (Cl. II) y en 2002, el “Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos”, acordó entre sus propósitos, cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación definitivo “antes del 31 de diciembre de 2002” (artículo 70.). A pesar de estas declaraciones, desde 1994 no hubo reuniones entre el presidente y los gobernadores con el objetivo de sancionar el nuevo régimen de coparticipación acorde a los preceptos constitucionales.

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional*, IIJ-UNAM.

sentarían un proyecto de ley de coparticipación durante 2001 (Cl. II); en 2002, el “Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” acordó entre sus propósitos cumplir con este mandato constitucional “antes del 31 de diciembre de 2002” (artículo 7o.), y finalmente en 2017 con el nuevo Consenso Fiscal (Cl. I, ap. “m”) se establece como “compromisos comunes” la de “Consensuar una nueva ley de coparticipación federal de impuestos en el marco de la Comisión Federal de Impuestos”, aunque esta vez no establece una fecha límite.

A lo largo de distintas oportunidades y contextos de reforma del régimen de coparticipación vigente, las partes involucradas no sólo no cumplieron estos compromisos, sino que incluso avanzaron en acuerdos reñidos con el nuevo texto constitucional y los nuevos estándares fijados por la Constitución en 1994: los dos pactos fiscales celebrados en 1992 y 1993 y los compromisos federales de 1999 y 2000 sustituyeron los porcentajes establecidos en el artículo 3o. de la Ley 23.548/88 por sumas fijas, y en el Acuerdo RFyBRCFI de 2002 directamente dejó sin efecto la garantía del piso mínimo del 34% en la distribución primaria contenida en el artículo 7o. de aquella ley, en una clara violación de la normativa constitucional, que impide expresamente modificar la distribución de recursos vigentes en desmedro de las provincias (CT 6a., CN), el Consenso Fiscal de 2017 implicó una serie de restricciones a las transferencias federales hacia las provincias; por ejemplo, eliminando el 30% del impuesto al cheque destinado a las provincias que desde 2002 se venía coparticipando —el único logro significativo en aquel proceso de negociaciones que tuvieron las provincias con la firma de uno de los acuerdos más centralistas que se firmaron en las últimas tres décadas—.<sup>52</sup>

Esto demuestra que se ha dado una “proliferación de acuerdos de emergencia en reemplazo de esquemas estables de reparto”,<sup>53</sup> que importan modificaciones ad hoc al régimen frente a situaciones de crisis y sin perspectivas de largo plazo. El resultado final que dieron estos pactos formales

<sup>52</sup> Altavilla, Cristian, “La coparticipación del impuesto al cheque. Un análisis de las relaciones intergubernamentales a través de un estudio de caso”, *Anuario XV (2013-2015) del CIJS (Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales)*, Facultad de Derecho, Universidad Nacional de Córdoba, pp. 3-25.

<sup>53</sup> Cetrángolo, Óscar y Juan P. Jiménez, “Las relaciones entre niveles de gobierno en Argentina”, *Revista de la CEPAL*, Santiago, núm. 84, diciembre de 2004, pp. 117-134.

celebrados entre ambos niveles de gobierno profundizó aún más la brecha existente entre la nación y el conjunto de las provincias, distorsionó el esquema de reparto y lo complejizó al extremo.

## VII. CONCLUSIONES: EL RANGO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO INTRAFEDERAL Y NUEVOS ESTÁNDARES PARA LAS RELACIONES FISCALES INTERGUBERNAMENTALES

A raíz de lo analizado hasta aquí, podemos arribar a dos conclusiones importantes en esta materia crucial para el federalismo argentino. Por un lado, la inserción del régimen de coparticipación a través de una ley-convenio en el texto constitucional vino a dar rango constitucional al derecho intrafederal, y, en segundo lugar, la Constitución fijó nuevos parámetros y estándares, que deberán ser seguidos y respetados por los sujetos federales en sus relaciones recíprocas, al menos en materia fiscal.

El régimen de coparticipación a través de una ley-convenio es el primer acuerdo interjurisdiccional nación-provincias que se inserta en el texto constitucional. El texto de 1853 sólo preveía (explícitamente) la celebración de acuerdos horizontales, provincia-provincia, los llamados *tratados interprovinciales*. La introducción de este régimen en el texto constitucional vino a dar rango constitucional al *derecho intrafederal*. Esto constituye un hito importante, que incluso se ve reflejado en los nuevos lineamientos jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Como se había visto, en un primer momento la Corte había negado su competencia originaria para tratar sobre acuerdos interjurisdiccionales (dejando abierta la vía del recurso extraordinario federal). Pero, más adelante, en 1999, en el fallo Agueera c/ Provincia de Buenos Aires, donde se discutía sobre el Pacto Fiscal II, la Corte no sólo reconoce su competencia originaria, sino que además realiza un interesante análisis doctrinario sobre el *derecho intrafederal* y su especial jerarquía —como se vio anteriormente—. En esta primera etapa jurisprudencial, la Corte extiende su competencia originaria a todo tipo de acuerdo interjurisdiccional: sean pactos fiscales,<sup>54</sup> sea la

<sup>54</sup> CSJN, causa “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (Agueera) c/ Provincia de Buenos Aires y Otro” (*Fallos*, 322:1781-1792, sentencia del 19.08.1999).

ley de coparticipación federal de impuestos,<sup>55</sup> o bien el mismo convenio multilateral,<sup>56</sup> un acuerdo interjurisdiccional horizontal provincia-provincia.

En fallos posteriores,<sup>57</sup> sin embargo, la Corte hará una distinción entre el régimen de coparticipación y los restantes acuerdos interjurisdiccionales (*v. gr.*, los pactos y acuerdos fiscales), justamente porque el primero tiene rango constitucional, al estar expresamente previsto en la Constitución Nacional, no así los restantes, que serían de rango infraconstitucional, encamados dentro del derecho intrafederal.

Cinco años más tarde, la Corte directamente cambia de postura y vuelve al precedente originario, sentado en el caso Chevallier (1991), donde se sostuvo que el régimen de coparticipación y todos los acuerdos interjurisdiccionales corresponden al derecho local, no correspondiendo, en consecuencia, a su competencia originaria.<sup>58</sup> En este fallo, la Corte expresamente deja sin efecto lo sentado en los casos “El Cóndor” (sobre ley de coparticipación federal) y en “Argencard” (respecto del convenio multilateral).

Hasta aquí, la Corte había dado un paso atrás en el reconocimiento del derecho intrafederal como materia federal. Sin embargo, en tres importantes precedentes muy recientes vuelve a dar primacía al derecho intrafederal. Se trata de los casos de Santa Fe, San Luis y Córdoba contra el Estado Nacional (citados anteriormente). Estos tres fallos son idénticos en cuanto a sus considerandos. En primer lugar, la Corte hace una mención acerca de la actual composición del “marco jurídico del sistema de distribución de la renta tributaria federal”, diciendo que se integra con el Pacto Fiscal de 1992, el Pacto Federal de 1993, el Compromiso Federal de 1999 y el de

<sup>55</sup> CSJN, causa “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, *Fallos*, 324:4226, sentencia del 7 de diciembre de 2001, en especial, CSJN, considerando 11.

<sup>56</sup> CSJN, causa “Argencard S.A c. Pcia de Salta” (*Fallos*, 327:1473), del 27 de mayo de 2004, en especial, punto II del dictamen del procurador general (al cual la Corte, por razones de brevedad, comparte y falla en consecuencia), donde manifiesta que “el Convenio Multilateral [no] queda reducida al ámbito del derecho local... pues pertenece al derecho intrafederal definido por V.E. en Fallos: 314:862 [fallo «Transportes Automotores Chevallier S.A.»], que involucra más de una jurisdicción, y por ese solo hecho no puede ser sometida a los tribunales de una sola de ellas”.

<sup>57</sup> “Matadero y Frigorífico Merlo S. A. c/ Buenos Aires, Prov. de s/ acción declarativa de certeza”, *Fallos* 327:1789, del 27/05/2004.

<sup>58</sup> “Papel Misionero S.A.I.F.C. c/ Prov. de Misiones”, *Fallos*, 332: 1007, del 5/05/2009 y “Cuyoplacas S. A. c/ Prov. de La Pampa”, *Fallos*, 332:998, del 5/05/2009.

2000, “entre otros” (cons. 6o.). Esta mención resulta por demás importante, porque no circumscribe su análisis al régimen del artículo 75, inciso 2o., sino que habla del derecho intrafederal en toda su extensión y amplitud.

Resulta también importante la distinción que la propia Corte hace de los acuerdos interjurisdiccionales antes y después de la reforma de 1994: así, “los pactos fiscales suscriptos *antes* de la reforma constitucional del año 1994, han sido el mecanismo empleado para superar —en el marco del régimen de la ley-convenio 23.548— los inconvenientes propios del sistema rígido de separación de fuentes tributarias”, mientras que

Luego, han constituido la vía adecuada para estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se flexibilizó, en un contexto de participación igualitaria, la distribución de la recaudación coparticipable, eliminando de esta manera la situación de incertidumbre jurídica generada por la falta de sanción del nuevo régimen de coparticipación conforme a las pautas fijadas en el artículo 75, inciso 2o. (cons. 7).

Reitera que estos acuerdos son “manifestaciones positivas del llamado *federalismo de concertación*, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias (*Fallos*: 322:1781)”, y que

Dichos pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, *configuran el derecho intrafederal* y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes (*Fallos*: 322: 1781 y sus citas) (cons. 7).

Además, fija las características esenciales de estos acuerdos: que la jerarquía superior que estos acuerdos tienen “es inherente a su propia naturaleza contractual”; que por esencia misma del derecho intrafederal, estos acuerdos “no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes”, y que “solo pueden ser modificados por otro acuerdo poste-

rior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes”, como así tampoco resulta admisible que “sea reglamentada por la Nación, que no es sino uno de esos Estados”.

Dos cuestiones interesan resaltar de este trascendental fallo. En primer lugar, reconoce que estos mecanismos constituyen “la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para *modificar...* las relaciones interjurisdiccionales y reciprocas entre la Nación y las provincias”, pero agrega que estas modificaciones se harán “siempre en el marco de la Ley Fundamental”, entendiéndose el respeto de los nuevos estándares que se mencionaban con anterioridad; y que la imposibilidad de reglamentación o de modificación unilateral es una regla que “ha recibido expreso reconocimiento constitucional en el citado artículo 75, inciso cuarto párrafo” (cons. 8, *in fine*), y como aquí la Corte no se refiere a la futura ley de coparticipación que el Constituyente de 1994 ordenó sancionar, sino a *todos* los acuerdos y pactos interjurisdiccionales que componen el actual derecho intrafederal (los que cita, *v. gr.*, en el cons. 6), esta postura de la Corte viene a corroborar nuestra hipótesis de trabajo, es decir, que el constituyente ha fijado estánderes de relacionamiento y pautas de coordinación independientemente de la virtual ley de coparticipación que manda el artículo 75, sino que son de aplicación directa a las relaciones nación-provincia.



*Fecha de recepción:* 13 de septiembre de 2019.

*Fecha de aceptación:* 15 de enero de 2020.

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional*, IIJ-UNAM.