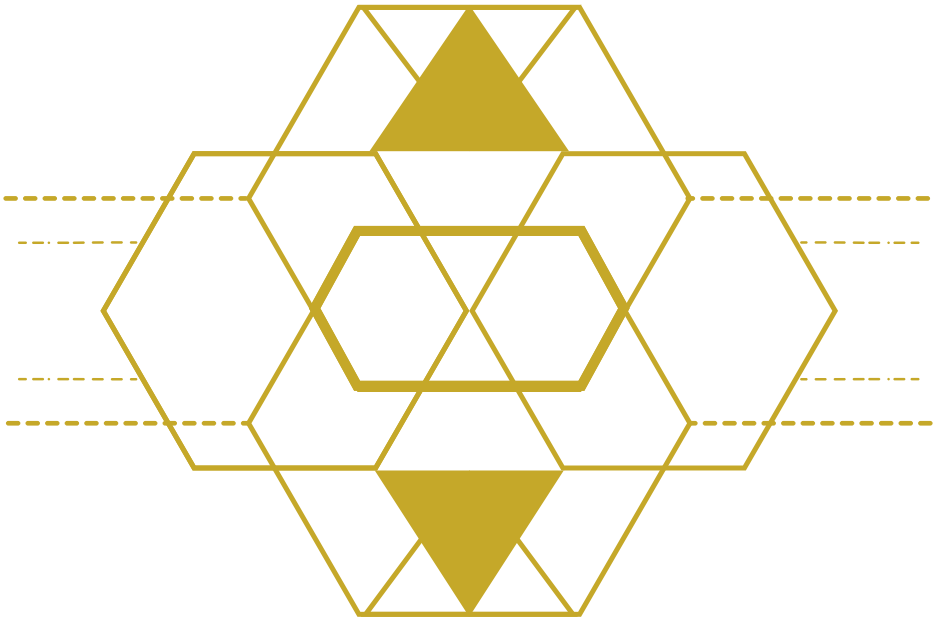


DERECHO INTRAFEDERAL EN MATERIA TRIBUTARIA

PERSPECTIVA DE LOS TRIBUNALES PORTEÑOS
EN EL TRATAMIENTO DE LA ACTIVIDAD INDUSTRIAL

Ángeles Tagliaferri



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Consejo de la Magistratura

**JUS
BAI
RES**
EDITORIAL

**Derecho intrafederal en materia tributaria.
Perspectiva de los tribunales porteños en
el tratamiento de la actividad industrial**

Ángeles Tagliaferri



www.editorial.jusbaire.gob.ar
editorial@jusbaire.gob.ar
fb: /editorialjusbaire
Av. Julio A. Roca 534 [C1067ABN]
+5411 4011-1320



Sello
**Buen
Diseño**
argentino

Derecho Intrafederal en materia tributaria. Perspectiva de los tribunales porteños en el tratamiento de la actividad industrial / María de los Ángeles Tagliaferri. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Editorial Jusbaire, 2022.

Libro digital, PDF

Archivo Digital: descarga y online
ISBN 978-987-768-248-9

1. Derecho Tributario. I. Título.
CDD 343.04

© Editorial Jusbaire, 2022

Hecho el depósito previsto según Ley N° 11723

Declarada de interés por la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Res. Nro. 543-2018

Consejo Editorial

Presidenta:

Ana Salvatelli

Miembros:

Alberto Maques

Francisco Quintana

Fabiana Haydeé Schafrik

Marcelo López Alfonsín

Jorge Atilio Franza

Alejandra García

Editorial Jusbaire

Coordinación General: Alejandra García

Dirección: Julia Sleiman

Edición: Analía V. Córdoba

Corrección: Daniela Donni y Mariana Palomino

Coordinación de Arte y Diseño: Mariana Pittaluga

Maquetación: Esteban J. González

La presente publicación ha sido compuesta con las tipografías *Saira* del tipógrafo argentino Héctor Gatti para la fundidora Omnibus-Type y *Alegreya* de la fundidora argentina Huerta Tipográfica.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Consejo de la Magistratura

Autoridades

Presidente

Alberto Maques

Vicepresidente 1º

Francisco Quintana

Vicepresidenta 2ª

Fabiana Haydeé Schafrik

Consejeros

Rodolfo Ariza Clerici

Alberto Biglieri

María Julia Correa

Anabella Hers Cabral

Ana Salvatelli

Juan Pablo Zanetta

Secretaria de Administración General y Presupuesto

Genoveva Ferrero

ÍNDICE

Prólogo	
Horacio Corti	7
Palabras preliminares	
Ángeles Tagliaferri	12
Introducción	18

CAPÍTULO I

Sistema Federal. Distribución de potestades tributarias en nuestra Constitución	22
Sistemas de coordinación financiera. Ley de Coparticipación	25
Otros mecanismos de coordinación financiera	28
Convenio multilateral	28
Acuerdos fiscales	29

CAPÍTULO II

Federalismo de concertación	35
Derecho intrafederal en materia tributaria. Naturaleza.....	37
Diseño y caracterización del derecho intrafederal en materia tributaria en las distintas etapas de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia	39
El derecho intrafederal forma parte “con diversa jerarquía” del derecho local	40
El derecho intrafederal forma parte del derecho local y, a la vez, se ubica en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Categoría singular	41
La vulneración de una norma de derecho intrafederal configura un agravio constitucional	43
Diferenciación de estatus entre los distintos instrumentos de derecho intrafederal	44

El derecho intrafederal “se fue al descenso”	48
Los instrumentos de derecho intrafederal se pueden denunciar	51
Máximo reconocimiento de estatus de la normativa intrafederal	52
Análisis de las características de los acuerdos interjurisdiccionales	54

CAPÍTULO III

Previsiones del Pacto Fiscal II. Actividad industrial	60
Incorporación de lo convenido en el Pacto Fiscal II en la normativa de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires	61
Evolución del tratamiento de la exención a la actividad industrial en la Ciudad de Buenos Aires. Postura de los tribunales de la Ciudad	62
Inexistencia de deuda en el tributo o acogimiento al plan de regularización	62
Actividad industrial desarrollada en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad	63
Establecimiento habilitado y -solamente- con relación a los ingresos provenientes del producido de esos establecimientos	64
Alícuota cero	65
<i>Façoniers</i>	66
Exento, siempre que la facturación no supere los 20.000.000 de pesos anuales. El <i>façon</i> puede tratarse como industria en determinadas condiciones	66
“Valot”	67
“HB Füller”	69
“Orbis Mertig”	80
“Valot”	81
Conclusión	84

Prólogo

Las peripecias del derecho intrafederal: pactos, sentencias, doctrinas

Siempre es una alegría poder escribir unas breves palabras introductorias para textos que reúnen dos características. En primer lugar, calidad y profundidad. Luego, por haber sido escritos por personas por quienes, además de sus cualidades intelectuales, sentimos afecto y compartimos la amistad. Ambas circunstancias están presentes en esta ocasión. Además, tuve la oportunidad de que Ángeles Tagliaferri confiara en mí para la dirección de esta tesis, que fue presentada, y elogiada, claro, en el ámbito de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella, en el año 2019, en ese lejano mundo anterior a la trágica pandemia que hemos vivido.

Esta tesis se refiere al derecho intrafederal en materia tributaria y, de manera más amplia, a la problemática del federalismo financiero argentino.

Efectúo algunas consideraciones sobre este último punto y paso luego a la cuestión del derecho intrafederal.

La organización territorial del poder es una de las cuestiones mayores de la historia de los Estados nacionales, es decir, de aquellos que surgieron como forma política típica de la modernidad, luego del declive del pluralismo político previo, donde convivían, al menos en el ámbito europeo a punto de su gran proceso de globalización, Reinos, Ciudades Estado, el Sacro Imperio y el Papado.

Como es sabido, la organización territorial estuvo, y aún está, signada por fuerzas opuestas: la centralización del poder en los Estados nacionales (y plurinacionales, según una designación contemporánea) y la descentralización en manos de diversos tipos de unidades locales: gobiernos locales, municipios o municipalidades, provincias, regiones, Estados miembros, ciudades autónomas, etcétera.

Frente a los claros extremos (los Estados férreamente unitarios y las confederaciones), las organizaciones políticas modernas se mueven en el ámbito de los Estados unitarios con un diverso grado de

descentralización y de los Estados federales también con un diverso grado de centralización.

Pero cualquiera sea la forma de organización el asunto impacta, de manera directa, en la materia financiera. De hecho, uno de los principales debates se refiere a cómo financiar la organización territorial. El caso argentino es claro: el debate histórico sobre la organización territorial del poder, que ha sido la clave política de nuestro siglo XIX, ha girado alrededor de la cuestión financiera (sus símbolos son el puerto y la aduana). La forma federal, plasmada en la Constitución histórica, ha sido la manera de resolver las tensiones. Y es justamente la regulación financiera uno de los ejes de dicha forma de organización.

Claro está, las disposiciones constitucionales aportan un marco general que, salvo en cuestiones regladas de manera detallada, será desarrollado por el funcionamiento del sistema político constituido. Y pocos ámbitos hay tan dinámicos como el del federalismo y, en particular, el del federalismo financiero.

Sea como sea que se evalúe la historia del federalismo argentino, lo cierto es que él se caracteriza por algunos rasgos políticos formales: la incidencia muy marcada de la práctica constitucional, tanto de los órganos directamente políticos como de los tribunales (consecuencia de las fórmulas constitucionales abiertas); la complejidad de los regímenes normativos sucesivamente creados (de ahí el uso habitual del término “laberinto”); el efecto generado por una distribución poblacional desequilibrada (por su concentración territorial en el conurbano bonaerense) y por las diferencias sociales y económicas muy pronunciadas entre las diferentes provincias; una mutua sensación de avance, sea del Gobierno federal respecto de los provinciales, sea de los Gobiernos provinciales frente al federal; la enorme cantidad, y creciente relevancia, de los poderes municipales.¹ Todo ello sumado, desde la recuperación de nuestra democracia, a una crisis (económica,

1. Algunas de estas características son singulares de nuestro país, pero otras son comunes, más allá de las peculiaridades nacionales. Así, por ejemplo, tanto las organizaciones federales como las unitarias regionalizadas se caracterizan por la enorme complejidad de la regulación jurídica. Esto lo hemos verificado, en lo relativo a la cuestión financiera, en la última jornada del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) realizada en Montevideo, una de cuyas comisiones, con la relatoría general de Enrique Bulit Goñi, estuvo dedicada a las finanzas públicas de los diferentes niveles de Gobierno.

pero también visible en todas las dimensiones sociales), que agrava las dificultades y parece alejar irremediabilmente las soluciones.

La dinámica de la práctica constitucional argentina en la materia ha sido sintetizada por medio de la expresión “federalismo de concertación”. La fórmula pretende señalar que, más allá de las distribuciones de potestades entre el gobierno federal y las provincias, la clave de una relación armónica reside en el diálogo y en el acuerdo. Curiosamente, la referida expresión ha sido expuesta por la Corte Suprema en ocasión de resolver conflictos que, indudablemente, no han podido ser resueltos por las vías políticas y que, por tal razón, fueron llevados a los tribunales.

Aquí llegamos a la cuestión del derecho intrafederal.

Como muestra con claridad el trabajo de Tagliaferri, la práctica jurídica se ha expresado, al menos, por dos andariveles fundamentales, a su vez en interacción. Por un lado, la práctica de los acuerdos intergubernamentales; por otro, el desarrollo jurisprudencial de la Corte Suprema y de tribunales locales.

Veamos brevemente cada uno de estos aspectos.

La realización de acuerdos entre el Gobierno federal y las provincias ha sido uno de los ejes del federalismo financiero argentino desde el siglo pasado. Existen dos etapas para distinguir:

- Un proceso de creación y profundización de los llamados regímenes de coparticipación, que concluye con el dictado de la ley-convenio hoy vigente.
- Un segundo momento, luego, basado, creo, en tres ejes:
 - a. un régimen que debía ser transitorio (1987) y que perdura hasta el día de hoy;
 - b. una regulación constitucional dictada en el ínterin (1994), que reconoce la práctica precedente de concertación, y a la espera de ser implementada; y
 - c. un complejísimo sistema complementario de regulaciones, creado de manera simultánea, que tiene como columna vertebral una serie de acuerdos celebrados entre el Gobierno federal y las provincias.

Hoy encontramos, en el derecho positivo argentino, una Ley Convenio de Coparticipación, complementada por una serie de pactos o

acuerdos, dando lugar a un complejísimo sistema jurídico de coordinación financiera. A ello hay que sumar, claro:

- a. las disposiciones contenidas en diversos cuerpos legales que inciden sobre la coparticipación tributaria (su visualización está en el origen de la imagen del laberinto); pero, también,
- b. las leyes federales de adhesión, como la Ley Federal de Responsabilidad Fiscal, que contiene una variedad de reglas de coordinación financiera (incluyendo la creación de un órgano de aplicación).

Primer andarivel, entonces: una práctica jurídico-política continuada y consolidada de acuerdos entre el Gobierno federal y las provincias, que a su vez ha dado lugar a un corpus jurídico significativo.

Claro, como telón de fondo, la dificultad de suscribir el acuerdo constitucional, encontrándose también vencido el plazo fijado para hacerlo en la respectiva cláusula transitoria de la Constitución.

El segundo camino lo constituye la jurisprudencia de la Corte Suprema sobre el federalismo de concertación en su dimensión específicamente financiera.

Aquí, a su vez, creo que habría que hacer una distinción, pues la Corte trata dos cuestiones en general de manera simultánea pero que tienen diferente significación y alcance.

Por un lado, la Corte Suprema identificó con claridad la emergencia de un nivel jurídico específico, conformado por los acuerdos entre la Nación y las provincias. Identificó y adoptó una designación: derecho intrafederal. A partir de ese momento comenzó el debate sobre cómo definir con precisión el derecho intrafederal, es decir: cuáles son sus notas singulares, así como los efectos de esas notas.

Por otro, las argumentaciones de la Corte Suprema sobre el derecho intrafederal estuvieron vinculadas a cuestiones procesales sobre el alcance de su competencia.

Esta combinación de cuestiones (una sustancial, otra procesal) no facilitó la comprensión.

Este segundo camino tiene otro aspecto, que no es menor, en el desarrollo jurisprudencial de los tribunales locales, en particular sus tribunales superiores, los cuales cada vez con mayor intensidad han tenido que abordar conflictos entre alguna regla intrafederal conteni-

da en los pactos fiscales y reglas locales (o interpretaciones locales del régimen intrafederal en juego).

Tenemos así la conjunción entre: a) un entramado de acuerdos entre diferentes niveles de Gobierno y b) una serie de decisiones judiciales, tanto de la Corte como de los tribunales superiores locales, entre ellos el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad.

A esa conjunción se dedica esta obra. Con una enorme virtud; ahorrándonos especulaciones más generales como las que han leído en este breve prólogo, ya que va directamente al nudo del asunto de manera muy precisa. No solo porque la precisión es una cualidad necesaria de la doctrina jurídica, sino porque la cantidad de acuerdos gubernamentales y sentencias judiciales demandan un exceso de aquella para no perderse en una regulación que justamente debiera dar orden y claridad.

Junto a la precisión es necesario mencionar la claridad y fluidez de la prosa, rasgos que los lectores sin duda agradecen. Y luego: la extensión (justo la adecuada para la tarea).

Volvamos al contenido, dando así por concluidas estas palabras. Es este un libro que se inserta en la serie de trabajos claves que hemos producido en la comunidad jurídica argentina sobre el federalismo financiero, donde podemos ver una continuidad con los trabajos de nuestros autores clásicos y nuestros maestros. Es una literatura muy rica, quizás uno de los ámbitos donde nuestra comunidad jurídico-financiera ha producido las construcciones intelectuales más profundas e interesantes. Una de sus causas, sin duda, proviene de las dificultades del federalismo, dificultades que en las lecturas más severas se entienden como imposibilidades. Y el federalismo financiero argentino ha encontrado en los acuerdos intrafederales una de sus fórmulas jurídicas más significativas.

Al derecho intrafederal financiero, al diálogo que se ha generado entre: a) pactos gubernamentales, b) decisiones judiciales federales y locales, y c) interpretaciones doctrinarias, está dedicado este claro, preciso, profundo y significativo libro, que trabaja, por cierto, por un mejor federalismo.

Concluyo aquí este ya demasiado extenso prólogo y los dejo junto a Ángeles Tagliaferri.

Horacio Corti

Palabras preliminares

La investigación titulada “Derecho Intrafederal en materia tributaria. Perspectiva de los tribunales porteños en el tratamiento de la actividad industrial” constituye la tesis final presentada en el marco de la Maestría de Derecho Tributario llevada a cabo en la Universidad Torcuato Di Tella, entregada en septiembre de 2018 y defendida en mayo de 2019, por la que obtuve el “Premio a la Excelencia Académica por el mejor promedio de tesis de la Maestría en Derecho Tributario CL 2019”.

El trabajo se compone de una introducción, tres capítulos y una conclusión. Durante el tiempo transcurrido entre la entrega de la tesis y su defensa, así como desde entonces hasta la actualidad, se han producido numerosos cambios en el estado de situación de algunos de los aspectos objeto de estudio, que resultan demostrativos de que se trata de asuntos sumamente dinámicos y sobre los que nunca es posible trazar una línea definitiva.

Sin embargo, y tal como expongo en mi trabajo, más allá de los vaivenes jurisprudenciales, normativos y doctrinarios que puedan producirse sobre la materia bajo examen, hay aspectos que nunca se han visto alterados y sobre estos –justamente– se asienta esta categoría normativa acuñada por la Corte Suprema de Justicia denominada Derecho Intrafederal.

Allí es donde centro mi análisis y pretendo demostrar que el lugar que ocupa el derecho intrafederal en nuestro sistema normativo no depende de una decisión política circunstancial o de la interpretación que puedan efectuar los tribunales en un momento determinado, así como tampoco de su habilidad para abrir la competencia originaria de la Corte Suprema, sino de sus propias características, que han permanecido inmutables desde el primer pronunciamiento que el máximo Tribunal de la Nación destinó a esta cuestión.

Entre los eventos más relevantes ocurridos con posterioridad a la presentación de la tesis cabe destacar:

En lo que respecta al cumplimiento con lo comprometido en el Consenso 2017 relativo a la cláusula vinculadas con los II. BB., si bien inicialmente –durante el año 2018– no se verificó un avance claro en

la dirección buscada por el Consenso, principalmente porque muchas de las jurisdicciones ya tenían –en ciertos sectores– alícuotas por debajo de los máximos previstos para el 2018, durante el segundo año del acuerdo (2019), las provincias adaptaron sus legislaciones impositivas para avenirse a lo pactado en casi la totalidad de los casos.

En septiembre de 2018 se firmó el “Consenso Fiscal 2018” (ratificado por el Congreso mediante la Ley N° 27469), entre el Estado nacional y diecinueve de las jurisdicciones que celebraron el acuerdo anterior, con fundamento en que el contexto internacional hacía necesario adoptar medidas para la consolidación fiscal. A nivel local, se destaca la prórroga de lo acordado en la cláusula III K con respecto al impuesto de sellos.

El 17 de diciembre de 2019 se suscribió el “Consenso Fiscal 2019” (ratificado mediante la Ley N° 27542). De sus términos se destaca que, frente a una depresión de la economía nacional que provocó un aumento significativo de la vulnerabilidad económica y social de vastos sectores de la población, surgió la necesidad de modificar los compromisos asumidos en los consensos fiscales celebrados en 2017 y 2018. En lo que resulta materia de este trabajo, se acordó:

Suspender, hasta el día 31 de diciembre del año 2020, la vigencia de los incisos [...] d) [...] de la Cláusula III del Consenso Fiscal 2017 [...] y su modificatorio, el Consenso Fiscal 2018 [...] esto es, en lo referente a la desgravación progresiva del impuesto sobre los ingresos brutos según el tipo se actividad (pto. I).

El 9 de septiembre de 2020 el Poder Ejecutivo de la Nación dictó el Decreto N° 735/PEN/2020, a través del cual dispuso reducir sustancialmente el porcentaje de la participación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la distribución de recursos coparticipables. Sobre el punto cabría preguntarse si resulta válida la norma que regula la coparticipación federal en forma unilateral –y no mediante un instrumento de derecho intrafederal–, aun en el caso de que hubiese sido dictada por el propio Congreso, supuesto que no se configuraba allí.¹

El 4 de diciembre de 2020 –frente al escenario de una crisis sanitaria y social agudizada por la pandemia declarada con motivo del virus

1. Apostolidis, Federico, “La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la coparticipación federal de impuestos: el retorno del unitarismo fiscal”, en *La Ley* (referencia: AR/DOC/478/2021), marzo de 2021.

SARS-COV-2 y frente a la necesidad de contar con recursos fiscales para la atención de una creciente demanda social–, el presidente de la Nación, junto con los representantes de las provincias que habían firmado el Consenso 2017 –con excepción de la Ciudad de Buenos Aires–, suscribieron el “Consenso Fiscal 2020”. Mediante dicho instrumento, acordaron –en lo que aquí interesa– prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2021 las obligaciones asumidas en dicho pacto, en materia de exenciones y escalas de alícuotas máximas contempladas para los períodos fiscales 2020 y 2021 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. “En tanto para el año 2021, se aplicarán las exenciones y/o escalas de alícuotas que establece el Consenso Fiscal 2019”.

La Ciudad de Buenos Aires no lo firmó porque la contrapartida de esa adhesión era desistir del juicio que mantiene contra el Estado nacional por la quita de fondos de la coparticipación.

De lo expuesto se advierte –sin lugar a dudas– la incidencia que tiene el aspecto económico en la observancia de los compromisos asumidos en los pactos federales referidos, al punto de provocar su suspensión. Aspecto que significó un cambio de rumbo en la política tributaria en nuestro país, que se había iniciado luego de la saga de fallos dictados por el Máximo Tribunal de la Nación (“Santa Fe”, “San Luis”, “Córdoba”, “Bayer”, etc.) y que culminaron en la suscripción del Consenso 2017.

Se trataba de volver a apostar a viejos objetivos que no se habían concretado con los pactos federales de inicios de 1990, y que parecen no poder concretarse ahora tampoco.

Esto es así, en lo que aquí importa, pues el impuesto sobre los ingresos brutos representa la mayor fuente de recursos “propios” para las provincias, en tanto constituye “el setenta y cinco por ciento en el total de los tributos locales recaudados, llegando incluso a porcentajes que superan el 90%”.² Dicha incidencia en la recaudación dificulta que los gobiernos locales puedan prescindir tan fácilmente de esos fondos, extremo que condiciona –por no decir imposibilita– cualquier discusión o negociación relativa a la suspensión del tributo, su sustitución

2. Sobre el asunto, ver el trabajo realizado por Nadín Argañaraz: “Consenso Fiscal. Cumplimiento Provincial y reciente suspensión”, en Casás, José y Álvarez Echague, Juan (dir.), *Tributación Local. Estudio Integral y sistemático de la fiscalidad provincial y municipal. A 20 años del Seminario Internacional sobre Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2021.

por otro impuesto, o su atenuación mediante la regulación de exenciones de ciertas actividades productivas.

Se trata, en definitiva, de ingresos “tan indiscutiblemente dis-torsivos” como necesarios, por constituir fuente fundamental de los erarios provinciales, una vez delegadas en el Estado nacional sus facultades impositivas más importantes.³

En otro orden de cuestiones, frente al dictado de los Consensos referidos en forma consecutiva, cabe volver a preguntarse acerca de las consecuencias que estos tratados intrafederales tienen para las jurisdicciones que no firmaron los acuerdos modificatorios que prorrogan voluntades, sin contar con la correlativa adhesión del total de los firmantes del convenio original. ¿Puede una parte modificar el todo? En fin, son preguntas que siguen vigentes.

Del mismo modo, surge la duda tendiente a cuestionar si a partir de la suspensión del Consenso 2017, el Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (1993) continúa en sus efectos suspendido.⁴

El 17 de diciembre de 2020, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en la causa “Laboratorios Bernabó SA c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, mediante la que mantuvo su postura –pacíficamente sostenida a través de sus diversas integraciones– sentada en la causa “Papel Misionero” (CSJN, Fallos: 332:1007 del 2009), en la que se reestableció la tradicional doctrina sentada en “Transportes Automotores Chevallier”, con arreglo a la cual no cabe admitir el acceso directo a la competencia originaria cuando la cuestión federal planteada no es la predominante en la causa, con excepción de aquellos asuntos vinculados con un servicio público nacional –y, por ende, con el comercio interjurisdiccional–.

Si bien en un fallo posterior (“Porta Hnos. S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, sentencia del 18 de marzo de 2021), sobre una cuestión similar, la CSJN declaró su competencia

3. Ábalos, María Gabriela y Vinassa, Federico, “Influencia del Consenso Fiscal en provincias y municipio”, en *La Ley* (referencia: AR/DOC/2533/2018), febrero de 2019.

4. Al respecto, resulta de interés el trabajo de Maximiliano Stein: “Las discusiones sobre la vigencia del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de 1993 y el Consenso Fiscal de 2017. El caso de la Provincia de Tucumán y el Decreto N° 1961/3-2002. Sus efectos en las provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en *La Ley* (referencia: DOC/2965/2020), octubre de 2020.

originaria, ello fue así porque entendió que la pretensión de la parte actora había quedado circunscripta a los períodos anteriores a diciembre de 2017, esto es, con anterioridad a la entrada en vigencia de las normas provinciales que adhirieron al “Consenso Fiscal”.

En la Ley tarifaria para el 2021 (Ley N° 6383), la actividad industrial continúa gravada en la Ciudad de Buenos Aires, a una alícuota del 1,5% (ver Anexo I, ap. II, art. 2, planilla adjunta de actividades Industria manufacturera, producción y elaboración de bienes) que es la que se encontraba prevista para el cuarto año desde la firma del Consenso 2017, en tanto para este año esta no podía exceder el 0,5%, debiendo encontrarse completamente exenta a partir del año siguiente. Compromisos que –claramente– no se encuentran cumplidos y no parece vayan a poder concretarse a la brevedad.

A las conclusiones a las que arribo en la tesis se pueden agregar aquellos puntos introducidos al momento de su defensa. Entre los principales aspectos se destacan:

- la importancia de la Corte Suprema como garante última del federalismo.⁵ Su rol político institucional de asegurar el equilibrio y la unidad nacional frente a la histórica deuda relativa al dictado de la Ley de Coparticipación.

Ello en contraposición con el rol del TSJCABA como garante de la autonomía y, en ese sentido, de protector de la recaudación y de los intereses de dicha jurisdicción. Cabe resaltar el particular mandato constitucional que tienen las autoridades de la Ciudad de velar por la autonomía de la Ciudad, dada la necesidad de reforzar dicha característica en esa especial condición institucional que tiene. Ello se ve con claridad en los fallos “enfrentados” de los Dres. Casás y Lozano en la causa “Valot”, en dos votos con tintes claramente localista y federalista, respectivamente. Incluso, si se analiza en detalle lo resuelto por el Dr. Casás, se advierte que su mirada general sobre el asunto se termina compensando –en favor de la Ciudad– con el efecto de lo decidido con relación a que la exención, en definitiva, se encontraba suspendida, en una

5. Pérez, Anahí, “El aspecto judicial del Consenso Fiscal: ¿Hay consenso?”, en Reforma Tributaria, XII Jornadas de Derecho Tributario de la Universidad Austral, Erreius, octubre de 2018.

exégesis que termina inclinando la balanza en el sentido de asegurar la autonomía financiera de dicha jurisdicción.

- Parece paradójico que, en el plano de federalismo de concertación, que debiera constituir un espacio de diálogo, se terminen generando todos estos problemas que, a su vez, buscan solución en el Poder Judicial, como si los problemas del Federalismo pudieran resolverse mediante una sentencia.

Mientras seguimos esperando el dictado de la postergada ley de coparticipación y continuemos recurriendo a los acuerdos interjurisdiccionales como mecanismo para repactar la coordinación financiera en nuestro federalismo, resulta necesario definir algunos aspectos de estos instrumentos, tales como su ubicación dentro de nuestro sistema normativo o el modo en que pueden ser modificados por las partes.

Ángeles Tagliaferri

Introducción

El 24 de noviembre de 2015 el Máximo Tribunal de la Nación se pronunció en una serie de causas promovidas por las provincias de San Luis y Santa Fe contra el Estado Nacional, en las que –en lo que aquí interesa– declaró la inconstitucionalidad de las normas que permitieron a la Nación la detracción en forma unilateral –sin el acuerdo previo de las provincias– de una porción de la masa coparticipable para financiar a la ANSES.¹

Asimismo, exhortó “a los órganos superiores de nuestra organización constitucional [Poder Ejecutivo Nacional y Congreso Nacional] [...] a fin de consolidar el proyecto federal de nuestra constitución” a asumir “el rol institucional que les compete como coordinadores del sistema federal de concertación, implementado con rango constitucional en 1994” a que “empren[diesen] cuanto antes el diálogo institucional que desemboque en el nuevo Pacto Federal Fiscal, que sentará las bases de la futura ley-convenio [de coparticipación]”.²

Con dicho objetivo, se reabrió la mesa de negociación entre el Estado Nacional y las provincias y se impulsaron las tratativas a fin de “repactar” algunos aspectos sobre los que se sostiene nuestro federalismo fiscal y encontrar la manera de descomprimir las tensiones propias de un sistema en el que coexisten distintos niveles de gobierno con poder de imposición, a la par de garantizar a cada uno de los distintos órdenes una fuente de recursos suficiente para el cumplimiento de sus cometidos.³

En dicho contexto, en noviembre de 2017 se firmó el llamado “Consenso Fiscal”, del que formaron parte el Gobierno Nacional y los

1. CSJN, Fallos: 338:1356, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ, 191/2009, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”.

2. CSJN, Fallos: 338:1356 (consid. 39, párrs. 7, 10 y 11). Términos que se hicieron extensivos al pronunciamiento emitido en la causa CSJ 191/2009.

3. Sobre la problemática de la política fiscal de los diversos niveles de gobiernos, ver: “Potestades en materia de ingresos y gastos públicos a distintos niveles de gobiernos”, en XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Montevideo, ILADT e Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, noviembre de 2018, T. I y II.

gobernadores de la mayoría de las provincias argentinas, a excepción de San Luis, que no aceptó las condiciones allí propuestas.

El texto de este acuerdo fue precedido por largos debates con relación a cuál debería ser la mejor manera de armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones, en tanto la inobservancia de los mecanismos de coordinación financiera por parte de los gobiernos locales, así como del Estado Nacional, se evidenció en el alto nivel de litigiosidad observado, por cuanto se iniciaron múltiples causas a lo largo de todo el país con fundamento en el incumplimiento de la Ley de coparticipación y de los compromisos asumidos en los pactos fiscales de principios de la década de 1990.⁴

Se trata pues de conflictos que trasuntan aquello que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha bautizado bajo el nombre de “derecho intrafederal” (Fallos: 314:862), en tanto fruto del acuerdo entre los Estados nacional y locales,⁵ el que se materializa en leyes-convenio cuya naturaleza jurídica, jerarquía, exigencia, vigencia de su contenido y exigibilidad –entre otras cuestiones– han sido materia de debate por parte de la doctrina y de la jurisprudencia. Principalmente, con motivo del examen de la configuración de los recaudos que habilitan la competencia originaria de la Corte nacional, en aquellas contiendas que evidencien una pugna entre normas de este tipo.

4. Además de los ya mencionados: CSJN, Fallos: 337:1263, “Intendente Municipal Capital de la Rioja s/ amparo” 12/11/2014; Fallos 338:1389, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 24/11/2015; CSJ 1039/2008, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos”, 24/11/2015; y CSJ 786/2013, “Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional s/ medida cautelar”, 24/11/2015; Fallos: 338:1498, “Formosa, Provincia c/ Estado Nacional s/ medida cautelar”, 9/12/2015; Fallos: 340:1480, “Bayer S.A. c/ Santa Fe Provincia s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 31/10/2017; CSJ 599/2016/RH1, “Municipalidad de la Ciudad de La Banda c/ Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/ conflicto de poderes públicos”, 23/08/2018, entre otras. Así como aquellas iniciadas y luego desistidas: CSJ 1201/2016, “Buenos Aires, Provincia de c/ Estado Nacional y otras s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”; CSJ 1091/2009, “Corrientes, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ 76/2010, “Chubut, Provincia de c/ Estado Nacional s/ ordinario”; CSJ 202/2009, “Neuquén, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, entre otras.

5. Queirolo, Diana, “Derecho Intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: concertación y desconcierto”, en *Periódico Económico Tributario (PET)*, Buenos Aires, La Ley, noviembre de 2004, p. 4 y ss.

En este trabajo no pretendo profundizar ese enfoque –del que me serviré, sin embargo, a fin de analizar el tipo normativo– sino que, por un lado, me concentraré en estudiar el tratamiento que se ha dado al derecho intrafederal en materia tributaria por parte del Máximo Tribunal de la Nación, así como de la consiguiente doctrina y, por otro lado, en contrastarlo con el examen efectuado por los Tribunales de la Ciudad de Buenos Aires con motivo de contiendas en las que, dada la exención reconocida a la actividad industrial en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento,⁶ fue analizada su compatibilidad con las normas dictadas a nivel local en esa materia.

Precisamente, es en torno a esa temática donde los distintos tribunales locales han dado el debate más amplio acerca del lugar que ocupa el derecho intrafederal en nuestro ordenamiento jurídico. Esta discusión encontró su máximo desarrollo argumental en las causas “Valor” y “HB Füller”, resueltas por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, y en ellas, la mayoría del Tribunal consideró que las normas contenidas en dicho texto normativo podían ser dejadas sin efecto por el Derecho Público local.⁷

En la primera de las causas referidas, el doctor Casás analizó las normas locales a la luz de las directivas contenidas en nuestra Constitución, y en “HB Füller” puso en evidencia la suspensión de las obligaciones comprometidas en el Pacto Fiscal II durante algunos períodos.

Esta problemática, desde ya adelante, no culmina con la suspensión de los plazos para el cumplimiento del Pacto aludido, exteriorizada en el Consenso Fiscal mencionado,⁸ en la medida en que, en dicho instrumento, también se comprometió una disminución progresiva de la alícuota aplicable a la actividad manufacturera hasta lograr su eventual desgravación en el año 2022.⁹

Se advierte que el federalismo de concertación constituye una realidad sobre la que se asienta nuestro federalismo fiscal en la actualidad.

6. Suscripto por las provincias y la Nación el 12/08/1993, Ley N° 24307.

7. TSJ, “Valor S.A. C/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Expte. N° 6942/09, 2/08/2011, y “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB Füller SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, Expte. N° 9281/12, 4/11/2014.

8. Ver punto V del Consenso Fiscal del 16/11/2017.

9. Punto III, d), Anexo I, párrafo 4.

No se trata pues de un mecanismo al que se acude ante una situación de emergencia, sino que conforma la trama normativa –más allá de lo estrictamente previsto en nuestra Constitución– que regula nuestras finanzas y tributos.

Así pues, mientras nuestro sistema político sigue sin ponerse de acuerdo en cómo debe financiarse el federalismo y se sigue recurriendo al “repacktismo” como mecanismo de “transición”, resulta imperioso que a fin de evitar que lo que allí se acuerde caiga en letra muerta –y nuestro sistema federal siga resquebrajándose–, se defina de una buena vez –con carácter permanente y sin sujeción a los vaivenes en las decisiones de la Corte Suprema de la Nación– el lugar que ocupan dichas formas normativas en nuestro sistema jurídico.

Adelanto mi conclusión en el sentido de que el derecho intrafederal constituye una categoría normativa que se encuentra por encima del derecho local y que, en virtud de ello, no puede ser dejado sin efecto por las normas de dicha esfera de gobierno.

Ello, sin desconocer, por supuesto, que un verdadero avance hacia la consolidación de un federalismo financiero maduro y transparente debería partir del cumplimiento de la manda contenida en la Constitución relativa a la sanción de la relegada Ley de Coparticipación.¹⁰

10. Disposición transitoria sexta de la Constitución de 1994, conforme las pautas incorporadas al inc. 2 del art. 75.

Capítulo I

Sistema Federal. Distribución de potestades tributarias en nuestra Constitución

Nuestra Constitución Nacional “adopta para su gobierno la forma representativa republicana y federal” (art. 1) y bajo esa premisa, estructura su organización en dos planos fundamentales: por un lado, el gobierno federal y, por el otro, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

Dentro del ámbito de las provincias se encuentran los municipios, cuya existencia y autonomía les corresponde asegurar a aquellas entidades (cfme. arts. 5 y 123 de la CN).

Atribuye poder de imposición a tres niveles de gobierno distintos –Estado Nacional, provincias y municipios– y distribuye las potestades tributarias entre estos distintos planos de gobierno de manera explícita e implícita.

La técnica legislativa que escoge para enunciar las atribuciones es detallar lo más precisamente posible las facultades de uno de los niveles –con el matiz de los poderes implícitos– y establecer que todo lo no mencionado allí le corresponde al otro nivel.

Así pues, enuncia en forma explícita los poderes de la Nación, al tiempo que indica que las provincias conservan todo el poder no delegado por “esta Constitución” al Gobierno federal (cfme. art. 121).

Entonces, le corresponde en forma exclusiva a la Nación la potestad para crear derechos de importación y exportación (arts. 4, 9 a 12 y 75, inc. 1).

Si bien ambos niveles de gobierno pueden, en forma concurrente, crear contribuciones indirectas¹¹ –excepto las aduaneras, exclusivas de la Nación– y directas, estas últimas el gobierno federal sólo puede establecerlas “por tiempo determinado, proporcionalmente igual en todo

11. Esto no lo decía expresamente la Constitución anterior, pero se extraía de la referencia que hacía el artículo 4 a “las demás contribuciones” (conf. CSJN, Fallos: 149:260, “S.A. Simón Mataldí”).

el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan” (art. 75, inc. 2).

Ello en teoría, pues en rigor la Nación continúa estableciendo impuestos directos en forma ininterrumpida desde 1932 –valiéndose de la excusa de la emergencia y la transitoriedad– y las provincias nunca se lo han cuestionado.¹²

Corresponde aclarar con relación a la Ciudad de Buenos Aires que, más allá de los distintos criterios sostenidos en cuanto a su caracterización, desde el punto de vista de su estructura tributaria, actúa como una provincia más.¹³

Si bien la reforma constitucional le ha conferido un nuevo estatus (cfme. art. 129), no existen dudas de que ha recibido la totalidad de las potestades tributarias de la ex Municipalidad de Buenos Aires, que comprendía todas las atribuciones tributarias de los gobiernos de provincia y, puesto que no se subdividía en entidades, le correspondía también las habituales potestades tributarias municipales.¹⁴

Por su parte, los municipios también “posee[n] y ejerce[n], dentro de los cauces fijados por la Constitución y el Derecho Público provincial, potestad tributaria normativa y aplicativa; esto es, la necesaria para instituir impuestos, tasas y contribuciones especiales, como también para recaudarlos y fiscalizarlos”.¹⁵ Ello, sin perjuicio del debate en torno al alcance originario o derivado de sus atribuciones tributarias.¹⁶

12. Bulit Goñi, Enrique, “Distribución Constitucional expresa de potestades tributarias”, en AA. VV., *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009, Capítulo III.II.I, p. 522.

13. Sobre el punto se puede consultar: Corti, Arístides, “El encuadre constitucional del derecho tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en *Revista de la Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Buenos Aires, septiembre de 2008, N° 2, pp. 73-95.

14. Corti, Horacio, “Potestades Tributarias de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en Casás, José (coord.), *Derecho Tributario Municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, p. 343.

15. Casás, José, *Coparticipación y Tributos Municipales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2007, pp. 21, 149-152.

16. Sobre el asunto se puede ver: Álvarez Echagüe, Juan Manuel, “Los Municipios, su status jurídico y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución Reformada”, en *Revista Impuestos*, Buenos Aires, 2002, T. LVII-B, p. 2436.

Por otro lado, también en lo referente a la distribución de los poderes de imposición entre las diferentes esferas de gobierno, se encuentran las llamadas cláusulas de contenido tributario implícito.

Estas regulan las atribuciones del Congreso con relación a cuestiones que exceden lo estrictamente tributario, gravitan el ámbito de las potestades tributarias de las jurisdicciones y, en consecuencia, se proyectan fuertemente sobre la materia impositiva.

Se trata de instrumentos que contempla la Constitución a fin de favorecer la unidad y la armonía nacional, reservando a la autoridad federal el ejercicio de determinadas facultades que se consideran importantes para los fines aludidos.

Estas son: la cláusula de los códigos (art. 75, inc. 12); la cláusula del comercio (art. 75, inc. 13); la cláusula del progreso (art. 75, inc. 18) y los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30).¹⁷

Definidas como quedaron las potestades tributarias reseñadas, se advierte la dificultad que presenta la delimitación del poder tributario de la Nación de aquel que corresponde a las provincias.

Sostiene Spisso¹⁸ que ello radica, entre otras cosas, en que la clasificación de impuestos en directos e indirectos, no obstante su tradición y antiguo arraigo, carece de base científica, incluso para los más prestigiosos autores.¹⁹

En sentido similar se ha expresado Bulit Goñi al sostener que la Constitución norteamericana también emplea dicha clasificación –aunque con un sentido un poco distinto al que se le da aquí– y también allí, así como ocurre en otros países que emplean esa forma de clasificación, se ha concluido en su inconfiabilidad técnica, dada la inconsistencia y objetabilidad de los criterios de definición en que se apoya, a pesar de su permanencia en los textos constitucionales como eje principal de la distribución de competencias tributarias.²⁰

17. Bulit Goñi, Enrique, Anexo constitucional del artículo “Distribución de competencias tributarias entre distintos niveles de gobierno”, en ídem, *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009, pp. 547 y 579-581.

18. Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 6ª ed. act., 2017, pp. 86-88.

19. Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 4ª ed., 1978, p. 317.

20. Bulit Goñi, Enrique, *Constitución Nacional y Tributación Local*, op. cit., pp. 544-545.

Sistemas de coordinación financiera. Ley de Coparticipación

Conforme quedó expuesto, la regulación constitucional prevé un amplio campo de potestades concurrentes entre la Nación, las provincias y sus municipios, que podrían generar supuestos de doble o múltiple imposición, teniendo en cuenta que en nuestro sistema, aun cuando se destaca su manifiesta inconveniencia por sus efectos económicos –entre ellos la confiscatoriedad global de los tributos–,²¹ no se la considera inconstitucional.²²

A fin de evitar las interferencias que naturalmente se producen en este tipo de regímenes, se han ideado distintos sistemas de coordinación financiera.²³

En Argentina, a partir del 1° de enero de 1935 se adoptó el sistema de coparticipación impositiva, que se inició con la Ley de unificación de impuestos internos (N° 12139) –primer antecedente nacional de ley-convenio– cuyo diseño más moderno se aprecia desde la vigencia de la Ley N° 20221, que aunque con ciertas modificaciones introducidas por las normas que le fueron sucediendo,²⁴ constituye el antecedente inmediato del régimen instituido por la Ley N° 23548 que rige en la actualidad.

Desde ese momento, corresponde considerar no solamente las disposiciones contenidas en nuestra Constitución formal sino también el desarrollo en paralelo de una suerte de Constitución material, que se estructuró con la Ley de coparticipación, como principal procedimiento de percepción y reparto.²⁵

21. Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., p. 105. También se puede ver: Casás, José, *Presión Fiscal e inconstitucionalidad*, Buenos Aires, Depalma, 1992, ptos. 1.22 y 1.44.

22. CSJN, Fallos: 185:209, 193:397, 210:276, 217:189, 262:366 y 335:996.

23. La cuestión había sido destacada por Jèze en sus conferencias realizadas en Argentina en 1923; Jèze, Gaston, *Finanzas Públicas de la República Argentina*, Buenos Aires, 1923.

24. Para la historia de los sucesivos regímenes de coparticipación puede verse la obra de Casás, José, “Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina”, *Revista Derecho Fiscal*, XLV, Buenos Aires, pp. 97-193.

25. Casás, José, “Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, *Revista Derecho Tributario*, T. X, 1995, pp. 4-5.

El régimen se estructura sobre la base de la figura de una la ley-convenio, que requiere la adhesión a la norma nacional por parte de las provincias, mediante el dictado de las respectivas leyes, sancionadas por las Legislaturas provinciales y su función principal es contribuir al logro de la coordinación vertical de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno de nuestro Estado federal.²⁶

La necesidad de lograr la coordinación de las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias había sido puesto de resalto por el Máximo Tribunal de la Nación en 1927 en la causa “S.A. Simón Mataldi”,²⁷ en la que dicho Tribunal, además de reconocer las facultades concurrentes para instituir impuestos indirectos entre ambos niveles de gobierno, sostuvo que “no [podía] desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes”, y conminó a buscar algún tipo de solución a dicha problemática que va “desde reformar la Constitución, hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los estados federales”.

A partir de la reforma constitucional de 1994, nuestra norma fundamental receptó dicho mecanismo de coparticipación, generado por la práctica institucional argentina durante el siglo pasado.

Esta “constitucionalización” de la coparticipación federal –conforme apodó el convencional Masnatta– resultó de gran importancia, en la medida que el texto anterior no la contemplaba y su validez constitucional resultaba dudosa, por cuanto algunos sectores de la doctrina consideraban que ello violaba el sistema de reparto de competencias tributarias establecido en la Constitución Nacional.²⁸

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la Corte) había convalidado tácitamente su validez constitucional,²⁹ posteriormente atemperó su postura.³⁰

26. Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., p. 205.

27. CSJN, Fallos: 149:260.

28. La posición de los principales juristas sobre el tema, se encuentra condensada en Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., pp. 206-211.

29. CSJN, Fallos: 242:280, “Carlos Juan Madariaga Anchorena c/ Provincia de Buenos Aires”, 21/11/1958.

30. CSJN, Fallos: 251:180, “S. A Cía. San Pablo de Fabricación de Azúcar c/ Provincia de Tucumán”, 06/11/1961.

En cualquier caso, el debate teórico se tornó abstracto con la incorporación de dicho régimen al texto constitucional. Sin perjuicio de que en la actualidad, a pesar de que se han elaborado múltiples proyectos de ley,³¹ aún no se ha cumplido con la sanción del nuevo régimen previsto en la cláusula transitoria sexta del texto constitucional y, en consecuencia, sigue vigente el instituido “transitoriamente”³² mediante la Ley N° 23548.³³

Uno de los núcleos del sistema se encuentra receptado en el artículo 9, inciso b), según el cual las provincias asumen, por sí y por los municipios³⁴ de sus respectivas jurisdicciones, la obligación de no sancionar impuestos locales análogos a los coparticipados y a aceptar la legislación que a su vez ejerza el Congreso de la Nación. Ello, a cambio de una fracción de la recaudación que reciben de parte del Gobierno federal por medio de una transferencia de recursos.³⁵

Así pues, la prohibición de instituir impuestos análogos a los nacionales coparticipados se convierte en el mecanismo técnico adoptado por las leyes de coparticipación para evitar el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna en la República Argentina.³⁶

Párrafos adelante, la norma reseñada excluye expresamente:

... a los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos, y transmisión gratuita de bienes y, los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen...

31. Entre ellos, resulta relevante el anteproyecto elaborado por la Comisión Federal de Impuestos. Disponible en: http://www.cfi.gov.ar/proyecto_copa.asp [fecha de consulta: 23/04/2021].

32. Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la Nación y las provincias, que supuestamente tendría vigencia por dos años (desde el 1/01/1988 al 31/12/1989), se convirtió en el más permanente de todos los sistemas.

33. Por la prórroga prevista en su artículo 15 “ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”.

34. Sobre el punto ver Casás, José, *Coparticipación y Tributos Municipales*, op. cit., pp. 42-52.

35. Corti, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, p. 128.

36. Casás, José, *Coparticipación y tributos municipales*, op. cit., p. 48.

A continuación, enuncia las pautas uniformadoras a las que deben adecuar las jurisdicciones locales los impuestos de sellos e ingresos brutos (art. 9, inc. b, ptos. 1 y 2).

Se advierte pues que, de acuerdo con la normativa reseñada, el impuesto provincial sobre los ingresos brutos (en adelante, ISIB) quedó excluido expresamente del cotejo de analogía.

Otros mecanismos de coordinación financiera

Convenio multilateral

Luego de haberse instituido el sistema de coparticipación como medio de lograr la coordinación tributaria y evitar la doble imposición entre el plano nacional y el provincial de gobierno, se advirtió la necesidad de alcanzar idénticos objetivos en el plano horizontal –es decir, el que engarza a estamentos del mismo rango– frente a la acción concurrente de las distintas provincias y, en algunos casos, de los municipios, sobre algunos impuestos –ingresos brutos y sellos– circunstancia que comenzó a originar problemas serios de superposición.

Con relación al primero de los tributos mencionados, el problema fue resuelto mediante la suscripción de diversos convenios, inicialmente bilaterales³⁷ y luego multilaterales,³⁸ que se presentaron como el mecanismo más idóneo para resolver la situación de los contribuyentes que ejercían actividades gravadas en más de una jurisdicción local. De esa manera se acotó la potestad tributaria de dicha jurisdicción a la base imponible que se genera en su ámbito, respetando así la directiva de territorialidad.

Tal fue el éxito del mecanismo reseñado que la Ley de Coparticipación lo receptó al disponer en su artículo 9, inciso d) que las jurisdicciones locales se obligan a “conti[nuar] aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977...”.

37. Convenio bilateral firmado entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de Buenos Aires el 28/05/1953.

38. El primero fue firmado el 24/08/1853, el que fue reemplazado sucesivamente en 1960, 1964 y 1977, hasta llegar al actualmente vigente. Conf. Bulit Goñi, Enrique, *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 13.

Por medio de dicho precepto, se tienden a ensamblar dos importantes instrumentos de coordinación financiera, por cuanto los distintos convenios multilaterales han tendido a evitar la doble o múltiple imposición horizontal, distribuyendo la base imponible entre las jurisdicciones que los hubieran suscripto, mientras que las leyes de unificación y coparticipación impositiva se han orientado a impedir la doble o múltiple imposición vertical entre distintos niveles de gobierno.³⁹

Con relación al impuesto de sellos, se introdujo, en los distintos ordenamientos legales locales, un amplio catálogo de supuestos de no sujeción o exclusión de objeto, de los instrumentos otorgados en dichas jurisdicciones, de acuerdo con el lugar donde se produjeran los efectos económicos allí enunciados.⁴⁰

Acuerdos fiscales

Los pactos entre las provincias forman parte de la tradición constitucional argentina y constituyeron una pieza fundamental para alcanzar la organización nacional, conforme lo demuestra la referencia a los “pactos preexistentes” contenida en el preámbulo del texto de la Constitución histórica.

Nuestro Derecho Público ha encontrado en dichos convenios la forma de resolver el problema institucional de las autonomías provinciales, admitiendo expresamente la posibilidad de celebrar acuerdos entre la Nación y las provincias a los que denominó tratados intrafederales.⁴¹

También se los puede llamar leyes-convenio o acuerdos interjurisdiccionales⁴² y en lo que a la cuestión fiscal importa, constituyen

39. Casás, José, *Coparticipación y Tributos Municipales*, op. cit., p. 83.

40. Casás, José, “Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, op. cit., pp. 5-6.

41. PTN, Dictamen sin número del 15/09/2001 en Expte. N° 3549/01. Ministerio de Economía.

42. Bulit Goñi, Enrique, “Sistemas de coordinación de potestades tributarias a distintos niveles de gobierno en el régimen federal argentino”, en ídem, *Constitución Nacional y Tributación Local*, op. cit., p. 606. El autor diferencia allí las leyes-convenio como la Ley N° 23548 o la Ley N° 23966, por cuanto se trata de leyes nacionales con adhesiones de las provincias y la CABA, en tanto los otros instrumentos son acuerdos concertados

mecanismos de coordinación financiera vertical y convergen en algún punto con la Ley N° 23548.

Esta última conforma el régimen troncal, que se complementa –vía retenciones, precoparticipaciones, afectaciones, desvíos, asistencia a fondos, sumas fijas de garantía, etc.– con una serie de disposiciones diseminadas en distintas normas, circunstancia que ha dado lugar a que al profesor canadiense Richard Bird calificara al régimen instituido como “El laberinto de la Coparticipación”,⁴³ expresión que también ha dado lugar a un trabajo muy significativo en esta materia elaborado por el profesor José Casás.⁴⁴

A partir de 1989, por obra de la denominada reforma del Estado, comenzó a producirse una constante transferencia de actividades desde el Estado central a las provincias, sin la correspondiente contrapartida de recursos, lo que desbalanceó, en la realidad, el equilibrio de la Ley de Coparticipación.⁴⁵

Esta situación, unida al grave déficit provincial como consecuencia de su alto endeudamiento originado, en general, por políticas sin disciplina fiscal, generó la necesidad de celebrar “pactos” o “acuerdos” entre la Nación y las provincias como los denominados “pactos fiscales”.⁴⁶

El 24 de marzo de 1990 se celebró el primero de una larga serie de pactos entre la Nación y los gobiernos provinciales, tendientes al reordenamiento del sector público en general.⁴⁷

entre los poderes ejecutivos de las distintas jurisdicciones y aprobados mediante leyes de la Nación y de las provincias.

43. Casás, José, “La insuficiencia financiera estructural de la Ciudad y las provincias”, en *Revista Pensar Jusbaire*, Vol. 4, 2015, pp. 10-11. Para visualizar un cuadro del mencionado laberinto ver: Berteá, Aníbal Oscar. Disponible en: <http://federalismofiscal.com/laberinto> [fecha de consulta: 24/04/2021].

44. Casás, José, “El laberinto de la Coparticipación”, *Periódico Económico Tributario* (PET), año IV, N° 107, 22/04/1996, pp. 1-11.

45. Ver Ley de presupuesto de 1994, que transfirió a las provincias la educación y la salud.

46. Dalla Via, Alberto, *Derecho Constitucional Económico*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2ª ed., 2006, p. 771.

47. Arcal, Gastón, “Sobre la vigencia temporal del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y la competencia de los tribunales federales para interpretarlo”, en *Thomson Reuters*, 2009. Cita online: 0003/70064177-1, pto. II.

Dicho pacto fue denominado “Acuerdo de Reafirmación Federal” y entre sus objetivos se destacaba: “impulsar el desarrollo de un federalismo de concertación, entre otros medios, a través de la formalización de acuerdos interjurisdiccionales...” (pto. IV).

En agosto de 1991 se sancionó el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (Ley N° 23966), que también constituyó un importante instrumento de coordinación vertical al comprometer a las provincias firmantes a derogar la legislación local que pudiera oponérsele, y fijar topes para las alícuotas, entre otros objetivos.

La crisis fiscal y política se intentó resolver, en lo que refiere a la coparticipación y al déficit previsional, con el Acuerdo Fiscal de agosto de 1992 (en adelante, Pacto Fiscal I),⁴⁸ por medio del cual se conviniere distintos aspectos del financiamiento de las provincias y del sistema previsional nacional. Entre los más relevantes se encuentran la autorización al gobierno nacional –por parte de las provincias– a retener el 15% de la masa recaudada por impuestos coparticipables (cfme. art. 2, Ley N° 23548) para atender el pago de obligaciones previsionales nacionales y otros gastos operativos que resultasen necesarios, a cambio de que este les garantice a las jurisdicciones locales un ingreso mensual mínimo consistente en una suma fija de dinero.

Exactamente un año después, se firmó el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (en adelante, Pacto Fiscal II), que constituyó uno de los instrumentos de armonización y coordinación tributaria más significativos que se hayan suscripto, en cuanto contiene directivas generales de política fiscal en general y tributaria en particular que se proyectan sobre los tres niveles de gobierno y se les ha reconocido como directamente operativos respecto de los compromisos asumidos por los fiscos y fuente directa de derechos subjetivos para los contribuyentes.⁴⁹

Sus objetivos se centraron en el crecimiento de la economía, la reactivación regional, la baja del costo argentino, favorecer la produc-

48. Acuerdo Fiscal del 12/08/1992, ratificado por el Gobierno federal mediante la Ley N° 24130. Garat, Pablo María, “Aportes desde el Derecho Constitucional al debate sobre la relación fiscal federal”, en Asensio, Miguel Ángel; Garat, Pablo María y Di Gresia, Luciano, *Aportes al debate sobre la relación fiscal general*, Buenos Aires, Fundación Civildad, 2016, p. 40.

49. CSJN, Fallos: 322:1781, entre otros.

ción, fomentar la exportación, lograr una mayor apertura económica y la desregulación del mercado.

Para su consecución, las provincias comprometieron la derogación y/o modificación de tributos clásicamente provinciales –como ingresos brutos y sellos– a cambio de que el Estado federal –entre otros compromisos– eliminase el impuesto a determinados activos afectados a los procesos productivos, disminuyera la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral, adecuara algunas incidencias negativas del IVA, elevase la suma mínima de aquello que –de acuerdo con el Pacto Fiscal I– le correspondía a las provincias recibir del Estado mediante la coparticipación, disminuyera la carga impositiva sobre el costo laboral, aceptara la transferencia de las cajas jubilatorias, disminuyera la incidencia negativa del IVA, etcétera.

En palabras del Máximo Tribunal de la Nación:

El Pacto [fiscal II] comporta por sus alcances y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación tendiente a –según se expresa– establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado como en el caso, a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite “la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales”.⁵⁰

La compleja historia acaecida derivó en que las jurisdicciones no cumplieran aquello acordado en este importantísimo instrumento de coordinación federal.⁵¹ Acerca de las previsiones contenidas en este Pacto, así como del tratamiento que ha tenido por parte de la doctrina y la jurisprudencia, me referiré con detenimiento más adelante.

Con posterioridad a los pactos mencionados, hubo muchos otros acuerdos fiscales suscriptos entre el Gobierno Federal y las provincias,

50. CSJN, Fallos: 322:1781, “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Provincia de Buenos Aires y Otro”, 19/08/1999.

51. Sobre el punto se puede leer: Bulit Goñi, Enrique, “Sistemas de coordinación de potestades tributarias a distintos niveles de gobierno en el régimen federal argentino”, *op. cit.*, pp. 639-640; Berteza, Aníbal Oscar, “Cumplimiento asimétrico del Pacto”, documento presentado en las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas llevadas a cabo en la Ciudad de Córdoba en 2010. Disponible en <http://federalismofiscal.com> [fecha de consulta: 24/04/2021]; Oscar Libonati, “La imposición sobre los ingresos brutos”, en *La Reforma Tributaria Argentina*, Buenos Aires, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, 1998, T. II, pp. 301-325.

que si bien refieren mayormente a aspectos de política fiscal, contienen algunas pautas de contenido tributario, en cuanto refieren al régimen de coparticipación, ya sea por el destino de un porcentaje de la masa coparticipable o porque acuerdan la derogación de algún tributo en particular, entre otras cuestiones.

Por sólo mencionar algunos de ellos: “Compromiso Federal” (Ley N° 25235 del 6/12/1999), el “Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” (Ley N° 25400, 20/11/2000), el “Compromiso por la Independencia” (Ley N° 25453, 30/07/2001), el “Apoyo institucional para la gobernabilidad de la República Argentina” (17/07/2001), Segunda Addenda al “Compromiso Federal por el Crecimiento y las disciplina Fiscal” (8/11/2001), el “Acuerdo Nación-Provincias sobre relación financiera y bases de un Régimen de Coparticipación Federal” (Ley N° 25570, 27/02/2002).

Restricción al gasto público provincial, armonización jurídica y planificación financiera son los tres aspectos centrales de la historia de las leyes-convenio iniciada en los años noventa.⁵²

Más recientemente se han concretado: los Acuerdos Nación-Provincia (18/05/2016) –en el que se dispuso un esquema de eliminación gradual del 15% detraído por la Nación a las provincias de acuerdo con el Pacto Fiscal I–; la Carta de Intención entre Nación-Provincias para el fortalecimiento del Federalismo (02/08/2016), mediante la cual las partes se comprometieron a mantener el equilibrio fiscal, el gasto público y a iniciar las tratativas para el dictado de la ley de coparticipación; la Carta de Intención entre Nación-Provincias para el Fortalecimiento de las Administraciones Tributarias Nacionales, Provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires (27/12/2016), que propone la colaboración entre los distintos fiscos con la AFIP, a fin de lograr una mejor recaudación.

Por último, se suscribió el “Consenso Fiscal” (16/11/2017, Ley N° 27429), cuyo contenido se presenta también como una herramienta de armonización financiera, por cuanto renueva algunos compromisos que habían sido asumidos en el Pacto Fiscal II, al tiempo que suspende las obligaciones contenidas en dicho acuerdo, aspecto al que me referiré más adelante.

52. Corti, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, *op. cit.*, p. 137.

De lo expuesto, se puede colegir que los acuerdos interjurisdiccionales –sin perjuicio del éxito que tenga cada uno de estos– se convierten en los instrumentos más idóneos para coordinar las competencias concurrentes de los distintos órdenes de gobierno con autonomía política, dada la imposibilidad de tomar decisiones en forma unilateral en el ámbito de las relaciones intergubernamentales.⁵³

53. Urristi, Ramiro, “Régimen de coparticipación de recursos tributarios. Enfoques y propuestas para una adecuada integración de la próxima ley al ordenamiento jurídico argentino”, en *La Ley*, 2013, pto. 3.a.1, *LL online* (referencia: AP/DOC/4954/2012); en el mismo sentido la Procuración del Tesoro.

Capítulo II

Federalismo de concertación

La coordinación voluntaria o cooperativa se enmarca en el llamado federalismo de concertación, expresión elocuente pero difusa en sus resultados concretos, que figura en las Constituciones de varias provincias y a la que también se ha referido nuestro Máximo Tribunal de la Nación.⁵⁴

Encuentra su principal exponente en materia financiera en el régimen de coparticipación y su primera huella se encuentra –como ya se dijo– en la Ley N° 12139 de unificación de impuestos internos, con vigencia a partir del 1° de enero de 1935.

En palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se trata 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.⁵⁵

En oposición al federalismo puramente preceptivo, Pedro Frías sostuvo la necesidad del desarrollo de un federalismo de negociación, en la medida que “el federalismo no es ya estático, puramente normativo, sino contractual; se acuerda entre la Nación y las provincias, o las provincias entre sí; se desarrollan políticas intercomunales; la gestión es marcadamente intergubernamental”.⁵⁶

De un esquema de reparto de competencias dual –propio de la Constitución de 1853/60–, donde la distribución de competencias procura separar el accionar de cada uno de los sujetos federales en compartimentos estancos dentro del cual cada uno es soberano,⁵⁷ se ha ido evolucionando hacia un concepto de federalismo cooperativo, como se lo denomina en Estados Unidos de América o federalismo de concertación.

54. Corti, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, *op. cit.*, pp. 133-134.

55. CSJN, Fallos: 340:1695, 1/12/2017, entre muchos otros.

56. Frías, Pedro, “El proceso federal argentino”. Disponible en: https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Ius_et_Praxis/article/view/3372/3318 [fecha de consulta: 25/04/2021].

57. Barrera Buteler, Guillermo, *Provincias y Nación*, Buenos Aires, Ediciones Ciudad, 1996, p. 398.

Se trata de un federalismo dialógico,⁵⁸ que se asienta sobre la base del diálogo constante entre los sujetos que conforman el Estado federal, con miras al bien común y a la superación de las rivalidades y los obstáculos que se presentan.

Esa aspiración recogería la vocación de la Constitución Nacional de hacer un país para un solo pueblo, en tanto no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente.⁵⁹

Sostiene Casás que de una interpretación sistémica de la Constitución Nacional:

... se infiere como mandato constitucional que el poder tributario nacional, provincial y municipal deberá ejercerse siempre coordinadamente y con razonabilidad (arts. 28 y 33, CN), estructurarse teniendo en cuenta la armonización, fruto consecuente de un federalismo cooperativo y de concertación (arts. 1, 5 y 123, CN), en procura del imperativo de constituir la unión nacional y promover el bienestar general (preámbulo) adoptando las medidas conducentes para lograr el progreso, la prosperidad del país y el adelanto y bienestar de todas las provincias (art. 75, inc. 18, CN), al tiempo de impulsar la integración con otras naciones y, en particular, con los Estados Latinoamericanos (art. 75, inc. 24).⁶⁰

En el ámbito tributario, con relación a la evolución histórica que ha atravesado la distribución de la renta federal desde la sanción de la Constitución hasta la actualidad, la Corte ha señalado que esta ha pasado por tres períodos bien diferenciados: el de separación de fuentes (1853-1891), el de concurrencia (1891-1935) y el de coparticipación impositiva (1935 en adelante).

En cuanto a la última etapa, afirma que operó en esta un cambio en el modo en que se ejercen las relaciones fiscales intergubernamentales, dándose paso a una visión más dinámica de aquellas, que se acerca a un modelo más cooperativo de federalismo en el plano financiero. Esta circunstancia se puede apreciar en el objetivo perseguido con la sanción del instrumento de coordinación, consistente

58. Apostolidis, Federico, "Acerca del correcto encuadramiento convencional", en *La Ley*, 2017, *LL online* (referencia: AR/DOC/1954/20179).

59. CSJN, Fallos: 178-9, "Bressani Carlos H. Y otros c/ Provincia de Mendoza s/ Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero", 02/06/1937.

60. Casás, José, "Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento", *op. cit.*, p. 8.

en la armonización de las facultades de los sujetos federales tendiente a lograr un objetivo común.⁶¹

Derecho intrafederal en materia tributaria. Naturaleza

En línea con el cambio de paradigma acerca del federalismo, nace el derecho intrafederal.

Según sostiene Diana Queirolo, el derecho intrafederal constituye una nueva forma de federalismo, que se sustenta en la concertación, en el acuerdo entre los diversos Estados: nacional y locales, con miras de conciliar políticas para lograr el bienestar general, concretando la unión nacional y el logro de un equilibrio entre dos fuerzas opuestas que procuran superarse y vencerse recíprocamente, una centrípeta ejercida por el Gobierno nacional, y otra centrífuga, impulsada por los gobiernos locales (Fallos: 178:9, “Bressani”).⁶²

Se plasma en un instrumento que ostenta una doble naturaleza por cuanto es “ley formal”, dado que emana del Congreso Nacional, y es “convenio”, pues su vigencia está condicionada por la aceptación de las provincias. Si ellas o el Congreso no ratifican el acuerdo, carece del carácter de norma jurídica vinculante.⁶³

Se trata de una categoría normativa a la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación empieza a hacer referencia –según sostiene Casás–⁶⁴ a partir del fallo “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/ Buenos Aires, provincia s/ acción declarativa”,⁶⁵ que comprende:

... una serie de acuerdos interjurisdiccionales existentes en nuestro medio, tales como el régimen de coparticipación federal de impuestos [–único con recepción constitucional expresa–], el convenio multilateral, su protocolo adicional, el acuerdo fiscal del 12 de agosto de 1992, el

61. CSJN, Fallos: 338:1356, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, 24/22/2015.

62. Queirolo, Diana, “Derecho Intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: concertación y desconcierto”, *op. cit.*, p. 1.

63. Vítolo, Alfredo, “El valor constitucional de los límites a las potestades provinciales en la nueva ley de hidrocarburos”, en *Thomson Reuters*, 2016. Cita *online*: AR/DOC/1212/2016.

64. Casás, José (coord.), *Derecho Tributario Municipal*, *op. cit.*, p. 24.

65. CSJN, Fallos: 314:862, 20/08/1991.

pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento del 12 de agosto de 1993, entre otros.⁶⁶

Si bien, conforme se dijo anteriormente, los pactos entre las provincias, así como los suscriptos entre las provincias con la Nación, tienen su origen en los inicios de nuestra organización nacional, la conceptualización de esta categoría normativa como derecho intrafederal fue concebida por el máximo Tribunal a partir del fallo referido.

Así pues, por tratarse de un instituto que nace a partir de la jurisprudencia, sus contornos han sido delineados principalmente en dicho ámbito, plano en el que, a su vez, ha experimentado mayores cambios en lo que a su naturaleza –federal y/o local– refiere, aspecto que abordaremos más adelante.

De esta manera, si bien no existe una única o principal clasificación que diferencie a los distintos tipos de leyes-convenio en esta materia, es posible, al menos, trazar al interior de dicha categoría una línea entre la Ley de Coparticipación –que es la ley-convenio que organiza estructuralmente las finanzas de los distintos niveles de gobierno y que constituye el tronco del sistema de coordinación financiera– y aquello regulado en los pactos fiscales, que refieren a cuestiones más puntuales del asunto.

Según Bulit Goñi, los acuerdos interjurisdiccionales se diferencian entre sí en la medida en que únicamente la Ley de Coparticipación tiene origen en una ley nacional con la adhesión posterior de leyes locales, mientras que los otros tipos de acuerdos son el resultado de la convención entre los Poderes Ejecutivos que representan a los sujetos federales intervinientes y luego ratificados por leyes –de la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires–.

Con relación a la diferencia apuntada, el autor destaca, en otro de sus trabajos, que en el segundo párrafo agregado en la reforma constitucional de 1994 al inciso 2 del artículo 75, se dejó asentado que la coparticipación se hará por medio de leyes-convenio “sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias”, aspecto que

66. Bulit Goñi, Enrique, “En torno del llamado Derecho intrafederal”, en Asensio, Miguel Ángel y Garat, Pablo María (coords.), *Federalismo Fiscal, experiencia nacional y comparada*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 2011, p. 277.

–según entiende él– puede ser visto como una forma novedosa de formación de la ley de coparticipación, en tanto desplaza la iniciativa en materia de leyes-convenio desde el Congreso hacia los poderes ejecutivos, que serán quienes en definitiva negocien y firmen dichos acuerdos.⁶⁷

Puesto que, hasta el momento, dicho régimen se instituía mediante leyes-convenio que, en rigor, nunca resultaron el producto de acuerdos previos, sino que

... el acuerdo se instrumentaba al modo de los contratos entre ausentes, mediante una propuesta que partía del Congreso nacional a través de la ley respectiva, fruto del acuerdo plasmado en ese ámbito y la aceptación que daban las provincias mediante sus leyes respectivas.

Spisso disiente con dicha apreciación, por cuanto entiende que se trata de una interpretación literal de la norma y que, en rigor, la única exigencia contenida en el texto constitucional –art. 75, inc. 2, párr. 4– para la sanción del proyecto de Ley de Coparticipación es que el Senado sea la Cámara de origen y que para su aprobación cuente con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara y no sólo la de los presentes en la sesión respectiva.

En cuanto a la jerarquía que tiene el derecho intrafederal en nuestro sistema normativo, más adelante me referiré a ella.

Diseño y caracterización del derecho intrafederal en materia tributaria en las distintas etapas de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia

A continuación, haremos un recorrido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la Nación con relación al derecho intrafederal que, tal como se señaló, nació con la causa “Transportes Chevallier S.A. c/ provincia de Buenos Aires”.⁶⁸

67. Bulit Goñi, Enrique, “Algunas cuestiones tributarias en la reforma constitucional”, en Ídem (comp.), *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009, p. 469; Spisso, Rodolfo, “La Coparticipación tributaria federal en jaque mate”, en *Derecho Tributario*, 2017, año LV, ED. 273.

68. CSJN, Fallos: 314:862, 20/08/1991.

Conforme adelanté, muchas de las causas en las que la Corte se expidió acerca de esta categoría normativa, lo hizo en ocasión de admitir o rechazar su competencia originaria para entender en estas contiendas.

Sin perjuicio de ello, y siendo este un aspecto sobre el que no profundizaré mayormente por no constituir el objeto del presente trabajo,⁶⁹ me serviré de dichos precedentes para analizar la forma en que la Corte ha ido delineando los contornos del derecho intrafederal hasta la actualidad. Sobre todo, al referir a la jerarquía que poseen los distintos tipos de acuerdos interjurisdiccionales en nuestro ordenamiento jurídico.

Se trata, en definitiva, de una doctrina que el Tribunal fue elaborando mientras resolvía una cuestión de orden procesal. Sentado ello, corresponde ingresar en el recorrido histórico de la cuestión.

El derecho intrafederal forma parte “con diversa jerarquía” del derecho local

En la causa mencionada al inicio de este acápite, la empresa de transporte cuestionaba la pretensión de la provincia de gravar con ingresos brutos la actividad de transporte interjurisdiccional, por cuanto entendía que dicho gravamen se superponía con el impuesto coparticipado a las ganancias, en violación a la Ley de coparticipación.

En ese fallo la Corte señaló que “la actora alega[ba] la violación de una ley-convenio, esto es, de una norma de derecho intrafederal, sin efectuar impugnaciones concretas de carácter constitucional” y añadió: “[c]omo es sabido, las leyes-convenio hacen parte también –aunque con diversa jerarquía– del derecho local. Esa condición asume en el campo del Derecho Público provincial la Ley de Coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria”.

Dicha tesis se sustentaba en el hecho de que, al adherirse al régimen de coparticipación por medio de una ley provincial, debía entenderse que la pretensión se fundaba en la presunta violación de la ley provincial de adhesión, por lo que el cuestionamiento no habilitaba

69. Sobre la cuestión relativa a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia tributaria se puede consultar: Revilla, Pablo, “Competencia *ratione materiae* de la Justicia Federal en planteos vinculados con la Ley de Coparticipación”, en *Revista Impuestos*, N° 12, junio de 2009, *LL online* (referencia: AR/DOC/2066/2009).

la jurisdicción federal, lo cual no era óbice a que, oportunamente, la cuestión federal contenida en el pleito fuera sometida al conocimiento de la Corte Suprema por la vía del recurso extraordinario federal.⁷⁰

En idéntico sentido –aunque sin hacer referencia a la jerarquía que ostentaba el acuerdo– la Corte ya había considerado con anterioridad al fallo mencionado que el Convenio multilateral remitía a cuestiones de Derecho Público local.⁷¹

El derecho intrafederal forma parte del derecho local y, a la vez, se ubica en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Categoría singular

Con posterioridad al fallo reseñado, el Tribunal se expidió en una causa de gran relevancia en esta materia, por cuanto allí delineó los rasgos fundamentales del derecho intrafederal en una contienda en la que debía analizar la validez constitucional de los gravámenes creados por la provincia de Buenos Aires a la luz de los compromisos asumidos por esta en el Pacto Fiscal II.

Se trata de la causa “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Provincia de Buenos Aires y Otro”.⁷²

En esa ocasión la Corte sostuvo que

... [e]se pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal (Fallos 314:862) y se incorpora una vez ratificado por la legislatura, al Derecho Público interno de cada estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenios celebrados entre las provincias y el Gobierno nacional 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 (Horacio Zorraquín Becú: *El Federalismo Argentino*, Edit. Perrot, 1958, pág. 194).

70. Revilla, Pablo, “Competencia *ratione materiae* de la Justicia Federal en planteos vinculados con la Ley de Coparticipación”, *op. cit.*

71. CSJN, Fallos: 303:1247, 09/1981.

72. CSJN, Fallos: 322:1781, 19/08/1999.

Que el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices tanto en lo que se refiere a su vigencia, inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas como en el supuesto de autos (punto 2 del art. 1), en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal (exenciones a los ingresos brutos puntos 4 *in fine* y 7) y también se fijan políticas futuras como “propender a la privatización total o parcial [...]” a la que alude el punto 9. Al tiempo que “(e)xisten materias de claro contenido federal sobre las que se elimina toda pretensión tributaria local (tal el caso de la energía cuyo régimen regulan las leyes nacionales 15.336 y 24.065)”.

De acuerdo con las precisiones aportadas por la Corte en la causa “AGUEERA”, el derecho intrafederal se caracteriza por: a) incorporarse a la vez al Derecho Público local y al derecho federal; b) en ambos casos tiene una mayor jerarquía que las normas de cada ordenamiento; c) al tratarse de una norma de origen convencional no puede ser modificada de manera unilateral; d) no todas sus disposiciones tienen la misma fuerza normativa, en la medida en que hay, por ejemplo, normas de aplicación inmediata, pero también compromisos para modificar la legislación o para realizar una política pública; y e) las normas de aplicación inmediata (o sujetas a un plazo) pueden ser alegadas por terceros y obtener la eventual declaración judicial de inconstitucionalidad de la norma provincial o federal, contraria al derecho intrafederal.⁷³

De acuerdo con lo expuesto por la Corte en el fallo mencionado, también se advierte que existen materias de claro contenido federal sobre las que se elimina toda pretensión tributaria local. Tal sería el caso del régimen de la energía eléctrica, que queda regulado exclusivamente por normas federales y, con sustento en la afectación de estas, se abre la competencia originaria de la Corte en otras causas en las que también se cuestionaban normas de derecho intrafederal.⁷⁴

73. Corti, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, op. cit., p. 134.

74. CSJN, Fallos: 320:1302, “Hidroeléctrica el Chocón”, 01/07/1997; Fallos: 322:2624, “Empresa Distribuidora Sur S.A.-Edesur S.A. c/Buenos Aires, Provincia”, 26/10/1999; Fallos: 329:4176, “Transnea c/ Chaco, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 26/09/2006; Fallos: 334:996, “Siderar SAIC c/ Buenos Aires, provincia de y otro s/ repetición-inconstitucionalidad”, 06/09/2011.

La vulneración de una norma de derecho intrafederal configura un agravio constitucional

Si bien el precedente analizado fue posterior a la reforma constitucional de 1994, recién a partir del fallo “El Cóndor” la Corte se expide acerca de la “constitucionalización” de la Ley de coparticipación.⁷⁵

Allí el Tribunal cimero agrega, a la caracterización efectuada en la causa “AGUEERA”, que

... el nuevo rango asignado al tema por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la ley fundamental le dedica después de la reforma, conduce a la conclusión de que la afección del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional.

Expone que

La ley-convenio [de coparticipación], [...] “no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada” de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión y –por ende, a dicha norma federal– se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que ello incida en el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional.

Se observa pues cómo la Corte precisó allí, con relación a la Ley de coparticipación, que su transgresión involucraba una cuestión constitucional y por ello consideraba procedente abrir la competencia originaria.⁷⁶

También es interesante poner de relieve que el Tribunal expresó en ese caso que, aunque el conflicto se materializara entre dos normas locales (la impugnada y la de adhesión al régimen de coparticipación), ello no impediría que se configurara la cuestión constitucional, pues desde la reforma constitucional es la Ley Fundamental la que establece la imperativa vigencia del régimen de distribución, que no podrá ser modificado unilateralmente ni reglamentado.

Señala Bulit Goñi que, aunque la actora solamente había invocado la pugna con la Ley de Coparticipación federal, el fundamento de la

75. CSJN, Fallos: 324:4226, “El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, 07/12/2001.

76. Criterio que reitera en CSJN, Fallos: 327:1034, 327:1051 327:1108 y 327:1083, 15/04/2004, entre otros.

Corte se proyecta sobre todos los acuerdos interjurisdiccionales integrantes del derecho intrafederal.⁷⁷

Dicha aseveración puede corroborarse con lo resuelto por dicho Tribunal en un fallo dictado posteriormente en la causa “Argencard”,⁷⁸ en donde la provincia de Salta se negaba a aplicar el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, lo que motivó a que el Tribunal sostuviera –siguiendo el dictamen de la Procuración General– que también asume calidad de cuestión constitucional la eventual violación del compromiso de continuar aplicando las normas del Convenio señalado –contenida en el art. 9, inc. d, Ley N° 23548– aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos normas o actos locales.

Del análisis de las causas reseñadas se observa que, hasta ese momento, la Corte Suprema fue constante en reiterar en todos los casos dos notas características que ostentan los acuerdos interjurisdiccionales. Estas son: 1) que estas poseen una jerarquía diversa de las restantes normas locales, por cuanto se ubican en un rango normativo específico dentro del derecho federal y 2) que, dada su categoría singular, no pueden ser derogadas en forma unilateral por cualquiera de las partes.

Diferenciación de estatus entre los distintos instrumentos de derecho intrafederal

A partir de la causa “Matadero y Frigorífico Merlo”⁷⁹ esa tendencia de apertura de la competencia originaria que venía ensayando la Corte desde la causa “AGUEERA” se fue revirtiendo, en tanto resolvió inadmitir esas causas en el ámbito de su competencia originaria.

Puntualmente, en el pronunciamiento referido, la empresa actora cuestionaba la legislación provincial mediante la cual se había dispuesto la suspensión de una exención en el impuesto sobre los ingresos brutos de la que gozaba la industria frigorífica, que había sido incorporada al Código Fiscal en virtud de lo acordado en el Pacto Fiscal II.

77. Bulit Goñi, Enrique, “En torno del llamado Derecho intrafederal”, *op. cit.*, p. 286.

78. CSJN, Fallos: 327:1473, “Argencard S.A. c/ Provincia de Salta s/sumarísimo-acción declarativa-medida precautoria”, 27/05/2004.

79. CSJN, Fallos: 327:1789, “Matadero y Frigorífico Merlo c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza”, 27/05/2004.

La Corte señaló que las leyes-convenio entre la Nación y las provincias hacen parte del derecho local, de modo que su violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial y tal circunstancia excluye la cuestión de la materia exclusivamente federal (consid. 3).

Asimismo, sostuvo que dicho Tribunal solamente había reconocido jerarquía constitucional a la ley-convenio de coparticipación federal, por lo que no cabía extender esa interpretación a supuestos no contemplados expresamente por la Constitución Nacional, así como tampoco implicaba que la reforma constitucional lo hubiera incorporado y, así, extraído del ámbito normativo de Derecho Público local e intrafederal en el que se enmarca el sistema de las leyes-convenio.

En ese fallo la Corte efectúa una distinción de jerarquía entre la ley que instituya regímenes de coparticipación federal –que tiene jerarquía constitucional– y los pactos o acuerdos que define como “actos complejos dentro del sistema normativo federal” y que hacen parte en primer término del derecho local.

Sobre el punto hay quienes consideran que la propia etimología del vocablo “intrafederal” implica “dentro”, “en el interior de” del Derecho Federal, por lo que no resulta posible desconocer dicha jerarquía a los instrumentos insertos en esta categoría normativa.⁸⁰ Al tiempo que son complementarios y, por dicho motivo, forman parte inescindible de la Ley de Coparticipación hasta tanto se dicte un nuevo régimen conforme el artículo 75, inciso 2, de la Constitución Nacional.⁸¹

Asimismo, señala Diana Queirolo que si bien la Corte indica en el fallo referido que solamente la Ley de Coparticipación se vincula directamente con las cláusulas constitucionales (art. 75, incs. 1 y 2, CN), también los pactos fiscales comparten idéntica naturaleza convencional, forman parte del derecho intrafederal y exceden el Derecho Público

80. Sferco, José, “En torno a un fallo de la Corte que fractura la Constitución y el federalismo fiscal -un pasillo más para el ‘laberinto’”, en *La Ley*, 2009, *LL online* (referencia: 0003/70064205-1), nota al pie N° 3; Urristi, Ramiro, “Régimen de coparticipación de recursos tributarios. Enfoques y propuestas para una adecuada integración de la próxima ley al ordenamiento jurídico argentino”, *op. cit.*, pto. 2.

81. Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel Esteban, “La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal”, en *Revista La Ley*, Edición Especial -Causa Papel Misionero c/ Provincia de Misiones”, 2009, p. 96.

local, por cuanto poseen como característica sobresaliente la imposibilidad de su derogación unilateral por cualquiera de las partes.⁸²

Prueba de ello –continúa– es que habiendo podido la Corte en la causa AGUEERA abrir su competencia originaria fundada en la mera mención de que se trataba de un caso análogo al analizado en “Hidroeléctrica el Chocón S.A. c/ provincia de Buenos Aires y otro (Fallos: 320:1302)”, prefirió expedirse acerca del lugar que ocupaba el Pacto Fiscal II en nuestro sistema normativo y en el derecho intrafederal.

De esta manera pareciera que, si bien la Corte limita en la causa mencionada la apertura de su competencia originaria en forma contraria a la tendencia que se venía observando en los fallos reseñados, en ningún momento quitó al derecho intrafederal el primer atributo con el que fue bautizada esta especie normativa en la causa “Transportes Automotores Chevallier”. Esto es: que posee una jerarquía “diversa” que el restante Derecho Público local y que no es posible su derogación en forma unilateral.

Ello se sigue también de la lectura de uno de los dos precedentes⁸³ en los que la Corte apoyó el fundamento de su rechazo.

Posteriormente, el Máximo Tribunal de la Nación consideró que aun cuando lo que se encontraba en pugna con la Ley de Coparticipación era un tributo municipal, también correspondía su trámite por la vía ordinaria y recordó una vez más las particularidades que poseen las leyes-convenio en tanto no pueden ser reglamentadas, así como tampoco modificadas en forma unilateral.⁸⁴

No obstante, tiempo más tarde continuó estableciendo límites a su competencia al considerar que

... para que surja la competencia originaria del Tribunal *ratione materiae*, resulta necesario que el contenido del tema que se somete a la decisión sea predominantemente de carácter federal, de modo que no se planteen también cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesi-

82. Queirolo, Diana, “Derecho Intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: concertación y desconcierto”, *op. cit.*, p. 13.

83. CSJN, Fallos: 318:2551, “Centaurio S. A. c/Provincia de Buenos Aires”, 19/12/1995, y Registro CS 1781XXXIII, “Cámara Argentina de Supermercados y otros c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa”, 08/08/1996.

84. CSJN, Fallos: 328:3340, “Unilever de Argentina S.A c/ Municipalidad de Río Cuarto s/acción declarativa de certeza”, 06/09/2005.

dad de hacer mérito de estas, pues tal extremo importaría un obstáculo insalvable a la competencia en examen (Fallos: 314:620).⁸⁵

Así pues, desde la nueva perspectiva elaborada en dicho pronunciamiento, si el conflicto se produce con la Ley de Coparticipación y esa afectación se trasluce simultáneamente como una pugna entre dos leyes locales, ello se transforma en un obstáculo insalvable para la competencia federal y la materia ya no será “sustancialmente federal”.⁸⁶

Resulta relevante reseñar lo allí resuelto por cuanto se puede observar nuevamente que el Máximo Tribunal de la Nación ingresa en el análisis de cuestiones que trasuntan el derecho intrafederal, pero en ningún momento le quita el estatus acordado a este a través de la doctrina sentada en sus precedentes, sino que establece un requisito adicional para acceder en forma originaria a dicho estrado.

A esta familia de fallos se suma un pronunciamiento dictado por la Corte años después en “Cuyoplacas”,⁸⁷ en donde dicho Tribunal no sólo renovó la doctrina iniciada con “Matadero y Frigorífico Merlo S.A” –con arreglo a la cual no corresponde atribuir a los pactos de naturaleza intrafederal la jerarquía constitucional que cabe a la ley de coparticipación– sino que, además, aclaró –aunque en forma un poco confusa, desde mi punto de vista– que el fallo mencionado no había significado un verdadero cambio doctrinario en relación con “El Cóndor”, por cuanto en este último pronunciamiento, al no haberse invocado el Pacto Fiscal, se había resuelto que la cuestión federal era exclusiva.

Esta aclaración no se condice con el cambio que se asentaría definitivamente con un fallo dictado esa misma fecha en uno de los precedentes más trascendentes en la materia. La sorpresa que concitó en la comunidad jurídica fue tal que llevó a que algún sector de la doctrina considerase que a partir de dicho pronunciamiento el derecho intrafederal había “muerto”.⁸⁸

85. CSJN, Fallos: 329:783, “La Independencia Sociedad Anónima de Transportes c/ Buenos Aires, Provincia s /acción declarativa”, 21/03/2006.

86. Revilla, Pablo, “Competencia *ratione materiae* de la Justicia Federal en planteos vinculados con la Ley de Coparticipación”, *op. cit.*, pto .VI.

87. CSJN, Fallos: 332:998, “Cuyoplacas S.A. c/ La Pampa, Provincia s/ ordinario”, 05/05/2009.

88. Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel Esteban, “La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal”, *op. cit.*

El derecho intrafederal “se fue al descenso”

Se trata de lo decidido por el Máximo Tribunal de la Nación en la causa “Papel Misionero”,⁸⁹ en cuyo decisorio resolvió expresamente abandonar la doctrina iniciada en el precedente “El Cóndor”, según la cual la Ley de coparticipación, y por consiguiente el Convenio Multilateral, tenían rango federal y su afectación, por dicho motivo, constituía una cuestión constitucional.

Entendió la Corte allí que al sustentarse el reclamo en un doble orden de razones: por un lado en la inconstitucionalidad del gravamen y por otro en su ilegitimidad a la luz de las disposiciones del “Régimen de coparticipación federal de impuestos” –en cuyo marco cabía incluir la supuesta violación del Convenio Multilateral–, la situación planteada resultaba análoga a la doctrina sentada por el Tribunal con anterioridad con arreglo a la cual las leyes-convenio hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del Derecho Público provincial, por lo que su violación no abre la instancia originaria de la Corte.⁹⁰

A esto agregó expresamente que dicha decisión implicaba el abandono de la doctrina iniciada con “El Cóndor” y el restablecimiento de aquella que entiende que el régimen de coparticipación federal forma parte del plexo normativo local.⁹¹

La doctrina sentada a partir de la causa reseñada confiere un papel preponderante a la naturaleza de la ley mediante la cual cada provincia adhiere al régimen de coparticipación, por cuanto al integrar dicha norma el Derecho Público local respectivo, se entiende que corresponde a los jueces locales la aplicación e interpretación de sus preceptos.⁹²

Desde la nueva óptica propiciada por la Corte, los contribuyentes que demanden a una provincia con sustento en que las normas locales contrarían el régimen de coparticipación o el Convenio Multilateral,

89. CSJN, Fallos: 332:1007, “Papel Misionero “S.A.I.F.C. c/ provincia de Misiones”, 05/05/2009.

90. CSJN, Fallos: 316:324, “Expreso Cañuelas S.A. c/ Buenos Aires, Provincia s/ acción declarativa”, y Fallos: 316:327, “Lorentor SAIC c/ Buenos Aires, Provincia s/acción meramente declarativa”, ambos 16/03/1993.

91. CSJN, “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/Buenos Aires, Provincia s/acción declarativa, del 20/08/1991.

92. Revilla, Pablo, “Competencia *ratione materiae* de la Justicia Federal en planteos vinculados con la Ley de Coparticipación”, *op. cit.*, pto. VIII.

deberán acudir en primer lugar a la justicia local y, si fuese procedente, llegar a la Corte Suprema mediante el recurso extraordinario federal. Sostiene Spisso que no se desprende de la causa mencionada que el Tribunal cimero le haya negado carácter federal a la Ley de Coparticipación, pues ello obstaría a que eventualmente procediera el remedio aludido contra la sentencia del Superior Tribunal provincial, sino que, en todo caso, luego de dicho fallo, si la acción mediante la que se impugna una norma local repercutiera tanto en la Ley de Coparticipación como en la Ley local de adhesión, deberá ocurrirse primeramente ante los tribunales provinciales.⁹³

Al respecto, sostiene Bulit Goñi que si bien los acuerdos interjurisdiccionales forman parte del Derecho local tan pronto son ratificados por una ley local, así como se hacen parte del Derecho Federal cuando son ratificados por una ley nacional, dicha circunstancia no enerva el carácter de Derecho Intrafederal que le da precisamente la convergencia de ambos hechos. Al tiempo que sólo mira la ratificación por la ley local, deja de lado la efectuada por la ley nacional.

Sería como calificar de derecho interno a un tratado internacional por el hecho innegable de que es concluido y firmado por el presidente de la Nación y aprobado por el Congreso.⁹⁴

Es interesante la reflexión que hace Juan Manuel Álvarez Echagüe con relación al fallo reseñado, en tanto se pregunta cuál ha sido el fundamento jurídico que dio sustento al cambio jurisprudencial bajo examen, en la medida en que la Constitución no había sufrido ninguna reforma que justificase el apartamiento de aquello decidido en “El Cóndor”, lo que resulta demostrativo de que el decisorio sólo se apoyó en la voluntad política de dicho Tribunal tendiente a recortar su competencia.⁹⁵

A partir de la sentencia referida ya no cabe hablar de categorías dentro del derecho intrafederal, en tanto ninguno de los instrumentos que componen la especie –Pactos Fiscales, Convenio Multilateral y Ley de Coparticipación– posee rango de norma federal.

93. Spisso, Rodolfo, *Acciones y recursos en materia tributaria*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 4ª edición, 2014, pp. 433-434.

94. Bulit Goñi, Enrique, “En torno del llamado Derecho intrafederal”, *op. cit.*, pp. 289-290.

95. Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Ludueña, Gabriel Esteban, “La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal”, *op. cit.*, pto. IV.B.

Por su parte, José Sferco sostuvo que ello importaba tanto como arrasar con todos los valores que inspiraron la última reforma constitucional, basados en los altos objetivos fiscales federales en juego establecidos en la cláusula transitoria sexta.⁹⁶

Sin perjuicio de ello y más allá de lo trascendente del fallo aludido en lo que refiere al acceso ante los estrados de la Corte Suprema en instancia originaria cuando se plantean cuestiones vinculadas con leyes-convenio, es preciso poner de relieve que una vez más, en lo que importa a la caracterización del derecho intrafederal, el máximo tribunal de la nación reivindicó su “diversa jerarquía”, con relación al restante Derecho Público local. Punto sobre el que volveré más adelante.

Asimismo, reafirmó la postura expuesta en “Papel Misionero” en una causa en la que abrió la competencia originaria y dejó en claro que lo que determinaba la decisión no era la ilegitimidad del gravamen provincial a la luz de las disposiciones del régimen de coparticipación federal de impuestos, sino por la supuesta afectación que dicha pretensión tributaria podría producir al servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros (cfme. art. 75, inc. 13, CN).⁹⁷

Conforme quedó evidenciado en los fallos reseñados, y tal como fuera adelantado al inicio de este capítulo, se puede hacer una distinción conceptual en la postura de la Corte. Por un lado, trasunta la cuestión vinculada con el estatus que ostenta el derecho intrafederal y, por otro lado, se encuentra la cuestión estrictamente procesal, relacionada con la competencia originaria de dicho tribunal en la materia que nos ocupa.

Aclarado ello y más allá del oscilante camino que en dicha materia experimentaron los decisorios de la Corte, en lo que al estatus jurídico del derecho intrafederal importa, resulta claro que dicho Tribunal nunca abandonó la postura sostenida desde el primer fallo en que se introdujo esta categoría normativa por primera vez en 1991.⁹⁸ Esto es, que el derecho intrafederal posee diversa jerarquía con relación al Derecho Público local y que no puede ser reglamentado ni derogado en forma unilateral.

96. Sferco, José, “En torno a un fallo de la Corte que fractura la Constitución y el federalismo fiscal -un pasillo más para el ‘laberinto’”, *op. cit.*, pto. IV.

97. CSJN, Fallos: 332:1624, “Compañía Microómnibus La Colorada S.A.C.I. c/ Buenos Aires, Provincia s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 28/07/2009.

98. CSJN, Fallos: 314:862, “Transportes Automotores Chevallier S.A. c/Buenos Aires, Provincia s/acción declarativa”, 20/08/1991.

Los instrumentos de derecho intrafederal se pueden denunciar

Algunos años más tarde la Corte se pronunció en la causa “Pan American Energy”,⁹⁹ en la que se discutía la compatibilidad de un tributo local –impuesto específico sobre la energía eléctrica– frente a las obligaciones asumidas por la provincia demandada en la Ley de Coparticipación federal de no establecer impuestos análogos a los nacionales coparticipados, y en el Pacto Fiscal II, mediante el cual la provincia se había comprometido a derogar de inmediato los impuestos provinciales que gravasen la transferencia de energía eléctrica, cuando no tuviese como destino el uso doméstico.

En lo que aquí interesa, resulta interesante la postura asumida por dicho Tribunal con relación a los compromisos asumidos por la provincia en los instrumentos de derecho intrafederal, en tanto sostuvo que resulta improcedente la actitud de la provincia demandada en la medida en que había legislado sobre aspectos expresamente vedados por la Ley de Coparticipación federal, así como en el compromiso adquirido al suscribir el Pacto Fiscal II.

Ello así, por cuanto la derogación convenida:

... resulta[ba] operativa de pleno derecho (Fallos: 322:1781, consid. 5) y, en tanto dicho Pacto no [había sido] denunciado por alguna de las partes, implica[ba] el mantenimiento de la situación acordada e im[pedía] el establecimiento de un tributo como el que aquí se cuestiona [...] (consider. N° 17).

Se observa cómo la Corte da un paso más en el trazo de los contornos del derecho intrafederal en tanto –por primera vez– abre la puerta a que la jurisdicción que considere que ya no pueda mantener los términos del acuerdo suscripto, lo denuncie. Circunstancia que no se había configurado en ese caso.

Si bien no ofrece detalles acerca de cómo debiera operativizarse dicha acción, al menos alude a que esta podría ser una actitud plausible frente a las obligaciones impuestas en un convenio de este tipo.

99. CSJN, Fallos: 335:996, “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/acción declarativa”, 19/06/2012.

Máximo reconocimiento de estatus de la normativa intrafederal

Ese fue el estado de situación con relación al derecho intrafederal hasta que el 24 de noviembre de 2015 la Corte dictó sentencia en cuatro causas, donde trató dos tipos de planteos distintos entre sí, incoados por la provincia de San Luis y Santa Fe, en las que dichas jurisdicciones cuestionaban la legalidad de determinadas normas que habilitaban a la Nación a efectuar determinadas detracciones de la masa coparticipable, con el objeto de financiar a la ANSES, en un caso, o a la AFIP, en el otro.¹⁰⁰

Más allá del valor de dichos pronunciamientos desde múltiples ópticas de análisis, en lo que al diseño del derecho intrafederal importa, la Corte no solo reafirmó la doctrina sentada más de veinte años atrás en la causa “AGUEERA” sino que además otorgó a esta figura normativa una “jerarquía superior” que no había conferido expresamente hasta ese momento.¹⁰¹

En efecto, de la lectura de las cuatro causas mencionadas –aunque por una cuestión metodológica a fin de ilustrar los argumentos introducidos me referiré únicamente a la sentencia recaída en Fallos: 338:1356– el Máximo Tribunal reiteró con relación a los Pactos Fiscales, que estos ostentan una “jerarquía diversa” (consid. 7).

Luego, retoma la doctrina sentada en “AGUEERA”, según la cual “esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal” y recuerda que “no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes”.

Lo novedoso en cuanto a la caracterización del derecho intrafederal, lo introduce en el siguiente considerando (8) al sostener que

Esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la

100. CSJN, Fallos: 338:1356, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ, 191/2009, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”; CSJN, Fallos: 338:1389, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ, 1039/2008, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos”.

101. CSJN, Fallos: 322:1781, 19/08/1991.

que se desprende su virtualidad para modificar –siempre en el marco de la Ley Fundamental– las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias.

La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y sólo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes.

No es admisible que un sistema jurídico interestatal, que se expresa mediante la suscripción de pactos federales (o la sanción de leyes-convenio), y tantas leyes aprobatorias o de adhesión como Estados parte, sea reglamentada por la Nación, que no es sino uno de esos Estados.

En definitiva, la autoridad ejecutiva o legislativa de una parte carece de la atribución de reglamentar con carácter obligatorio para el todo.

La regla enunciada ha recibido expreso reconocimiento constitucional en el citado artículo 75, inciso cuarto párrafo” (consid. 8).

Así pues, de los fragmentos reseñados referidos al derecho intrafederal, puede decirse que la Corte aporta en este fallo una gran cantidad de elementos que permiten definir con mayor precisión los rasgos característicos referentes a los tratados intrafederales.

Por un lado, como se dijo, reitera algunos que ya habían sido enunciados en las primeras causas en que se desarrolló con mayor extensión la cuestión –“AGUEERA” y “El Cóndor”– y brinda nuevos criterios de diferenciación.

Entonces, se puede decir que las siguientes notas son comunes a los distintos tipos de acuerdos interjurisdiccionales: a) constituyen una manifestación positiva del llamado federalismo de concertación; b) configuran el derecho intrafederal; c) una vez que las legislaturas locales los ratifica, se incorporan al Derecho Público interno de cada una de las provincias; d) ostentan una *jerarquía diversa*, por ser el resultado de la expresión de voluntad de la Nación y de las provincias; e) poseen un *rango normativo específico* dentro del derecho federal; f) posee una *categoría singular*, en tanto no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes; g) las leyes-convenio y los acuerdos intrafederales ostentan una *jerarquía superior* que resulta inherente a su naturaleza contractual, en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución; h) la Ley Fundamental constituye el marco y límite de lo que pueden tener por objetos este tipo de

acuerdo entre la Nación y las provincias; i) no son disponibles por las partes; j) sólo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes; k) las partes signatarias carecen de facultades para reglamentar con carácter obligatorio para el todo.

Reseñada como quedó la doctrina diseñada por la Corte acerca del derecho intrafederal, pasará a analizar las características enunciadas.

Análisis de las características de los acuerdos interjurisdiccionales

En primer término, resulta interesante señalar que luego del fallo analizado renace la postura sentada en “AGUEERA”, con arreglo a la cual los acuerdos interjurisdiccionales, además de incorporarse “con diversa jerarquía” al Derecho Público local, poseen un “rango normativo específico dentro del derecho federal”.

En atención a ello, el derecho intrafederal forma parte del Derecho Público local y, a la vez, del derecho federal. Ello así, por cuanto sus disposiciones se incorporan por ley federal al derecho federal y por ley local al Derecho Público local.

Se trata de una norma que opera en dos niveles: como ley federal y como ley provincial.¹⁰²

La peculiaridad que presenta esta “categoría singular” es justamente que “no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes”. Dicha frase, tantas veces repetida por el Máximo Tribunal con cita de Zorraquín Becú, implica, en definitiva, “que la existencia del convenio impide su derogación por otra ley nacional o provincial”.¹⁰³

Es decir, ninguno de los firmantes que intervienen en el acuerdo pueden derogar por sí solos lo comprometido mediante este tipo de convenio, dado que *no se encuentra en una esfera de disponibilidad individual de las partes*. Precisión que aporta la Corte y deviene por demás oportuna, en un contexto en el que muchas jurisdicciones paulatina-

102. Sferco, José, “En torno a un fallo de la Corte que fractura la Constitución y el federalismo fiscal. Un pasillo más para el ‘laberinto’”, *op. cit.*, pto. I.

103. Zorraquín Becú, Horacio, *El Federalismo Argentino*, Buenos Aires, Ed. Perrot, 1958, Colección La Torre de Babel, p. 194, nota al pie N° 47.

mente habían ido adoptando una postura indiferente –principalmente– frente a las previsiones de Pacto Fiscal II.

Dicha indisponibilidad, se encuentra expresamente consagrada –en palabras del Tribunal– en el artículo 75, inciso segundo, cuarto párrafo de la Constitución Nacional, en tanto prevé que la ley-convenio “no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”.

Al respecto, entiende algún sector de la doctrina que ello es aplicable no sólo a la ley madre de coparticipación, sino a todos los convenios de coordinación tributaria, que acuerden la Nación con las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.¹⁰⁴

Bidart Campos considera que ello guarda analogía con el proceso de formación de los Tratados Internacionales, en tanto un Tratado se introduce al derecho interno una vez ratificado en sede internacional e incorporado por una ley que lo aprueba en el ámbito interno, pero esta inclusión se hace respetando la naturaleza del Tratado, por lo cual no son leyes internas más allá de haber sido aprobadas por esos instrumentos. Pues, si poseyeran la misma naturaleza que las leyes, un órgano legislativo de un país cosignatario podría modificar el Tratado con la sola modificación de la ley, aunque es de toda sensatez que ello sea inviable.¹⁰⁵

También resulta una novedad la descripción efectuada por el Tribunal consistente en que los convenios *sólo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes*. Postura que coincide con aquella sostenida por algún sector de la doctrina desde mucho tiempo antes de que la Corte fijara esta.¹⁰⁶

Prueba de que se trata de una nota reveladora la constituye también la circunstancia de que en el considerando 9 señale que ya se

104. Ávalos, María Gabriela, “Coparticipación impositiva: aportes institucionales de la Corte Suprema de Justicia”, en *Revista La Ley, Suplemento Constitucional*, Suplemento N° 2, p. 72, ver la nota al pie N° 12; Queirolo, Diana, “Derecho Intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: concertación y desconcierto”, *op. cit.*

105. Bidart Campos, Germán, *Las leyes-contrato y el derecho provincial*, Buenos Aires, El Derecho, p. 365.

106. Sobre el punto, se puede ver: Corti, Horacio, “El derecho constitucional presupuestario: forma federal y potestades locales. Introducción a los aspectos esenciales”, en Bulit Goñi, Enrique (coord.), *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, p. 485; Queirolo, Diana, “Derecho Intrafederal y la competencia ordinaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: concertación y desconcierto”, *op. cit.*, p. 13, entre otros.

había expedido la Comisión Federal de Impuestos y la Procuración del Tesoro –con anterioridad a la reforma de 1994–, en el sentido de que las modificaciones a la Ley de Coparticipación solamente pueden llevarse a cabo mediante leyes-convenio.

Entiendo que esto no se contrapone con la posibilidad de denunciar este tipo de instrumentos cuando no contienen una previsión expresa acerca de su vigencia temporal, posibilidad que fuera insinuada por la Corte –con relación al Pacto Fiscal II– al resolver en la causa “Pan American Energy”¹⁰⁷ y de igual modo entendiera algún sector de la doctrina.¹⁰⁸

Con relación al régimen de coparticipación instituido por la Ley N° 23548, Bulit Goñi destaca que la circunstancia de que dicha norma no contenga una previsión que se refiera al derecho de receso, tal como se contemplaba en la Ley N° 20221,¹⁰⁹ ello no lo impide, por cuanto se trata de un derecho connatural a la libertad de contratar, en la que se apoya la legitimidad del régimen celebrado.¹¹⁰

Casás¹¹¹ entiende que dichas consideraciones son extensibles al Pacto Fiscal II puesto que, de otro modo, se verían cercenadas las potestades que la Constitución Nacional les reconoce a sendos niveles de gobierno. Al tiempo que considera que ese distracto es una posibilidad que conservan tanto las provincias individualmente consideradas como la Nación.

107. CSJN, Fallos: 335:996, 19/06/2012.

108. Arcal, Gastón, “Sobre la vigencia temporal del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y la competencia de los tribunales federales para interpretarlo”, *op. cit.*, pto. 2; Bulit Goñi, Enrique, “El impuesto sobre los Ingresos Brutos, las exenciones que provienen del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y las reformas actuales”, en *Revista Derecho Fiscal*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, pp. 37-43; Ávalos, María Gabriela, “Coparticipación impositiva: aportes institucionales de la Corte Suprema de Justicia”, *op. cit.*, ver nota al pie N° 12; Marengo, Federico, “Los pactos fiscales y los reclamos de las Provincias a la Nación”, en *Thomson Reuters*, 2015. Cita online: Ar/DOC/1737/2015, pto. IV; Ortega, José Emilio; Villegas, Pablo y Espósito, Santiago, “Sobre el Consenso Fiscal”, en *Thomson Reuters*, 2018. Cita online: AE/DOC/3294/2017, pto. II.

109. Art. 1 del tercer párrafo: “Cada una de las partes podrá denunciar el presente acuerdo. Para ejercer esta opción, la parte que denuncie el convenio deberá hacerlo antes del 30 de septiembre de cada año...”.

110. Bulit Goñi, Enrique, “Acerca de tres aspectos del nuevo régimen de coparticipación federal”, en ídem (comp.), *Constitución Nacional y Tributación Local*, *op. cit.*, T. II, pp. 927-930.

111. Casás, José, “Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, *op. cit.*, pto. 4.3.d.

En esa tesitura, se expidió el dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa de “Santa Fe” al sostener que

... del enunciado contenido en la ley 23.548 “hasta tanto no exista un nuevo acuerdo de partes o una nueva Ley de Coparticipación Federal” no cabe entender que los estados federados queden sometidos a un “encierro” legal que [...] les impida el ejercicio de la legítima facultad de denunciar, hacia el futuro, el compromiso asumido en el “Acuerdo” mediante el dictado de la correspondiente ley de sus legislaturas que haga explícita la voluntad de rescindir el compromiso que hasta hoy los vincula, notificando ello oportunamente al resto de las altas partes contratantes, esto es a la Nación; a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a las restantes provincias.¹¹²

No obstante –señala atinadamente Gastón Arcal–, dada la diversidad de prestaciones comprometidas por las partes en el Pacto Fiscal II, merece un minucioso análisis –y por ello no resulta sencilla– la determinación acerca de qué manera queda liberado el denunciante del cumplimiento de los derechos que sus contrapartes pudieran haber adquirido merced a la ejecución del Pacto.¹¹³

La Corte y la Procuración brindaron, a través de las sentencias y los dictámenes reseñados, significativa información acerca de cómo denunciar el Pacto Fiscal o modificar los tratados interjurisdiccionales.

En ese contexto, cabe destacar que el 8 de agosto de 2012, la provincia de Córdoba hizo uso de la facultad enunciada y dictó la Ley N° 10077 mediante la que denunció el Pacto Fiscal, con expresa notificación a todas las jurisdicciones firmantes.¹¹⁴

En otro orden, corresponde ingresar en el análisis del rasgo que –desde mi punto de vista– implica la introducción más reveladora de

112. PGN, Dictamen 30/05/2012 emitido en las causas CSJN, Fallos: 338:1356, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ, 191/2009 “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”; CSJN, Fallos: 338:1389, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”; CSJ, 1039/2008, “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/ cobro de pesos”.

113. Art. 1 del tercer párrafo: “Cada una de las partes podrá denunciar el presente acuerdo. Para ejercer esta opción, la parte que denuncie el convenio deberá hacerlo antes del 30 de septiembre de cada año...”.

114. Salas, Luis, “Denuncia del Pacto Fiscal”, en *Thomson Reuters*, 2012. Cita online: AR/DOC/4819/2012, pto. IV; Marengo, Federico, “Los pactos fiscales y los reclamos de las Provincias a la Nación”, *op. cit.*, pto. V.

la intención de la Corte de robustecer al derecho intrafederal y reubicarlo en un plano en el que las partes no puedan apartarse a su arbitrio. Se trata de aquella que refiere a que *los acuerdos intrafederales y las leyes-convenio* poseen una *jerarquía superior*. Superioridad que resulta inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución.

Esta es la primera vez que el Máximo Tribunal de la Nación expresa en esos términos un aspecto que hasta el momento sólo se extraía de las características enunciadas en los fallos reseñados, tales como: “diversa jerarquía”, “rango normativo específico dentro del derecho federal”, “categoría singular”, “imposibilidad de su derogación unilateral”. Así como de la lectura del texto de Zorraquín Becú –no así de la cita introducida en el fallo–, en el que coloca a las leyes-convenio por debajo de las Constituciones –nacional y provinciales– pero por encima de toda otra norma de rango legal dictada ya sea por el Estado o por las provincias. Al mismo tiempo, expone que “la existencia del convenio impide su derogación por otra ley nacional o provincial, lo que le acuerda supremacía sobre estas”. Sin perjuicio de que un sector de la doctrina e incluso la Procuración del Tesoro en algún dictamen ya había sostenido la postura de la jerarquía superior –dado su carácter convencional– desde el nacimiento de la doctrina del derecho intrafederal en “AGUEERA”.¹¹⁵

Así pues, con dicha expresión, el Tribunal puso fin a un largo debate acerca de la jerarquía de este tipo normativo y lo hizo con relación a las leyes-convenio y a los acuerdos intrafederales, lo que no es menor. Esta circunstancia echa por tierra cualquier diferenciación que pretendiese hacerse acerca de los distintos instrumentos en cuestión.

115. Entre otros: Spisso, Rodolfo, “Pacto Federal de armonización tributaria en estado de ilegal suspensión”, en *Thomson Reuters*, 2014. Cita online: AR/DOC/4193/2014, pto. 3; Ávalos, María Gabriela, “Coparticipación impositiva: aportes institucionales de la Corte Suprema de Justicia”, *op. cit.*; Corti, Horacio, “El derecho constitucional presupuestario: forma federal y potestades locales. Introducción a los aspectos esenciales”, en Bulit Goñi, Enrique (coord.), *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, *op. cit.*, p. 485; Corti, Aristides, “El encuadre constitucional del derecho tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, *op. cit.*, pp. 169-170; Revilla, Pablo, “El impuesto sobre los ingresos brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en Casás, José (coord.), *Derecho Tributario Municipal*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005, p. 363; Luis, Claudio Esteban, “Convalidan potestades tributarias por sobre el Pacto Federal, a propósito del fallo ‘Valot S.A.’ del Tribunal Superior de Justicia”, en *DTE*, Buenos Aires, octubre de 2011, pto. I; PTN, Dictamen sin nro., 15/09/2001 en Expte. N° 3549/01.

Cabe destacar que la Corte vuelve a referirse –al menos dos veces más– a las leyes-convenio y los pactos que componen el derecho intrafederal en forma separada, pero como una categoría común, cuando analiza la indisponibilidad de este derecho, así como cuando alude a que el “sistema jurídico interestatal [...] se expresa mediante la suscripción de pactos federales (o la sanción de leyes-convenio)”.

En otras palabras, en el decisorio referido nuestro Máximo Tribunal parece haber puesto en pie de igualdad –en lo que a las cualidades del derecho intrafederal respecta– a la Ley de Coparticipación y a los Pactos Fiscales, abandonando así cualquier resabio que pudiese quedar de aquella diferenciación expresada en “Matadero y Frigorífico Merlo” y “Cuyoplasas”. Aunque entiendo que el trato dispar estribaba principalmente en limitar el acceso a la vía originaria a las contiendas que se vinculasen con la Ley de coparticipación. Aspecto que, en cualquier caso, había perdido virtualidad con el dictado de la sentencia del Tribunal en “Papel Misionero” y el abandono de la “jerarquización” establecida en “El Cóndor”.

Finalmente, cabe analizar una de las características que siempre formó parte de esta categoría y que constituye probablemente uno de los puntos sobre los que se apoyó la decisión analizada. Esto es, que las partes signatarias de los acuerdos en cuestión carecen de facultades para reglamentar con carácter obligatorio para el todo, ya sea por parte de la autoridad ejecutiva o legislativa.

En efecto, en uno de los grupos de causas iniciadas por la provincia de “Santa Fe” y “San Luis”¹¹⁶ la Corte consideró la inconstitucionalidad de la norma (art. 76 de la Ley N° 26078) mediante la cual el Estado Nacional prorrogó en forma unilateral –sin el acuerdo previo de las provincias– la autorización que le habían conferido estas a la Nación mediante el Pacto Fiscal I, consistente en la retención del 15% de la masa recaudada por impuestos coparticipables para atender el pago de obligaciones previsionales nacionales y otros gastos operativos que resulten necesarios.

Así pues, se observa el valor que la Corte otorgó a la voluntad de las partes contratantes en la alteración de cualquier aspecto del acuerdo. No solamente de su contenido, sino también de lo referente a su vigencia en el tiempo.

116. CSJN, Fallos: 338:1356 y CSJ 191/2009.

Capítulo III

Previsiones del Pacto Fiscal II. Actividad industrial

El 12 de agosto de 1993 el Poder Ejecutivo nacional y los gobernadores de prácticamente todas las provincias –las que faltaban lo suscribieron con posterioridad– firmaron el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, por el cual se concertaron diversas políticas económicas y, fundamentalmente, políticas tributarias que debían implementar sendas esferas de gobierno en forma inmediata o progresiva, según fuera el acuerdo.¹¹⁷

En el acto declarativo primero, artículo 4, las provincias se comprometieron a modificar el Impuesto a los Ingresos Brutos y eximir, entre otras actividades, a la “e) Producción de bienes (industria manufacturera), excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector minorista...”. Dichas exenciones podrían implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que dispusiera cada provincia, pero tenían que estar completadas antes del 30 de junio de 1995. Al mismo tiempo, se obligaron a sustituir dicho gravamen sobre los ingresos brutos en un plazo no mayor de tres años por un impuesto general al consumo que tendiese a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía (cfme. pto. 7).¹¹⁸

Por su parte, el Estado Nacional se comprometió a “reformular los tributos que percibe la Municipalidad de Buenos Aires en el mismo sentido y plazos en que se comprometen las Provincias” (sección segunda, art. 1).

117. Dec. PEN N° 1807/93 y N° 14/94 (BO N° 27.815, 25/01/1994). Este último dictado en virtud de la autorización emitida por el Congreso mediante el art. 33 de Ley N° 24307 (Ley de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Pública Nacional para el ejercicio 1994).

118. Sucesivamente prorrogado.

Incorporación de lo convenido en el Pacto Fiscal II en la normativa de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, el Poder Ejecutivo Nacional –en su carácter de Jefe de la Ciudad– estableció la mencionada exención en el ámbito de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires mediante el Decreto PEN N° 92/94¹¹⁹ que modificó la ordenanza fiscal vigente y agregó a la nómina de exenciones establecidas en el artículo 92, el inciso 23 que recibió en su texto el acuerdo referido y estableció que estarían exentos “los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades [...] b) producción industrial”.

Por su parte, el último párrafo de la disposición referida estipuló que

Las exenciones dispuestas por este inciso deb[ían] ser solicitadas en la Dirección General de Rentas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, debiendo, los que se presenten para acceder a la liberalidad, acreditar previamente en forma fehaciente el cumplimiento de sus obligaciones frente al tributo.

Así pues, se observa que la Ciudad de Buenos Aires acogió rápidamente el compromiso de cumplimiento inmediato previsto en el Pacto y, en consecuencia, adoptó la exención sin mayores recaudos que efectuar la petición en forma expresa, dado que no se previó su operatoria de pleno derecho.

Si bien se disponía que aquellos que solicitasen la dispensa debían demostrar previamente encontrarse cumpliendo con las obligaciones frente al tributo, la norma no brindaba mayores precisiones al respecto. Algunos entendieron que dicho recaudo estableció silenciosamente una limitación al goce del beneficio exentivo acordado en el Pacto.¹²⁰ Concuero con dicha postura dado que, más allá de las facultades de fiscalización con que cuenta cada jurisdicción y que no fueron renunciadas en el convenio, cuando se pactó la desgravación de la actividad, se perseguía, entre otras finalidades, atemperar el efecto cascada que

119. BO N° 27.816, 26/01/1994.

120. Luis, Claudio Esteban, “Convalidan potestades tributarias por sobre el Pacto Federal, a propósito del fallo ‘Valot S.A.’ del Tribunal Superior de Justicia”, *op. cit.*

naturalmente genera el ISIB cuando la actividad se desarrolla en distintas jurisdicciones, mediante un tratamiento neutral en el proceso de fabricación de los bienes.¹²¹ Así pues, a mi entender, dicho objetivo se desdibuja si se permite que cada jurisdicción establezca a su arbitrio distintos requerimientos –por más legítimos que puedan parecer– al acceso de una exención que los representantes de las provincias y el Estado Nacional acordaron de manera incondicionada y con miras a un objetivo mayor que trasciende las fronteras de cada jurisdicción.

Evolución del tratamiento de la exención a la actividad industrial en la Ciudad de Buenos Aires. Postura de los tribunales de la Ciudad

Luego de ser introducida la mentada exención al plexo normativo de la Ciudad, las reglamentaciones locales fueron incorporando diversos requisitos para el otorgamiento de dicha liberalidad. Ello suscitó el planteo de múltiples contiendas ante los Tribunales de la Justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires por parte de los contribuyentes de esa jurisdicción.

Inexistencia de deuda en el tributo o acogimiento al plan de regularización

El primer recaudo fue introducido expresamente por el Decreto N° 121/94, emitido por el Intendente de la ex Municipalidad, en tanto estableció que constituía “requisito indispensable para gozar de tal exención la inexistencia de deuda del tributo o bien haberse acogido a planes de regularización y estar cumpliendo los mismos. De constatarse el incumplimiento, no procede[ría] la franquicia requerida” (art. 2).

A raíz de ello, la Sala I del fuero CAYT resolvió, en el marco de una ejecución fiscal en la causa “Viñas La Heredad”, que al no existir controversia acerca de que la empresa contribuyente ejercía actividad industrial, las reglamentaciones locales que exigían la inexistencia de deuda en el tributo para acceder a la exención prevista en el Pacto

121. Libonati, Oscar, *La imposición sobre los ingresos brutos*, op. cit., pp. 301-325.

Fiscal II restringían ilegítimamente su alcance, en tanto excluía situaciones que este no discriminaba.¹²²

Ello así –entendió la sentencia–, en la medida en que la dispensa había sido establecida en un acuerdo interjurisdiccional, cuyas previsiones gozan de preeminencia sobre las disposiciones locales y, consecuentemente, no podían ser desvirtuadas por aquellas, dado que se encontraba en juego el principio constitucional de jerarquía normativa, por el cual las normas de derecho intrafederal son superiores a las provinciales.

Actividad industrial desarrollada en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad

Posteriormente, el texto ordenado del Código Fiscal correspondiente a 1998 introdujo un requisito adicional para el goce de la exención bajo examen. Esto es, que “la actividad industrial se desarro[ll]ase exclusivamente] en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad de Buenos Aires”, no alcanzando esta a “los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas a consumidores finales que tendrán el mismo tratamiento que el sector de comercialización minorista” (art. 104, inc. 23), extremo este último que ya se encontraba contemplado por las previsiones del Pacto Fiscal II, por lo que no se puede considerar como una restricción incorporada por la normativa local.¹²³

También definió el concepto de “consumidor final” a fin de asegurar la menor cantidad de fuga de contribuyentes de esta especie por medio de la exención prevista en forma genérica.

Asimismo, se precisó el concepto de actividad industrial como:

... aquella que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos, a través de un proceso inducido, mediante la aplicación de técnicas de producción uniforme, la utilización de maquinarias o equipos, la repetición de operaciones o procesos unitarios, llevada a cabo en un establecimiento industrial.

122. “GCBA c/ Viñas La Heredad s/ Ejecución Fiscal”, Expte. EJF 213074/0, 20/08/2005.

123. Dec. N° 324, 20/04/1998.

Establecimiento habilitado y -solamente- con relación a los ingresos provenientes del producido de esos establecimientos

El texto correspondiente a 1999 fue un poco más allá al disponer que los establecimientos industriales debían contar “con la debida autorización” y que la exención procedería únicamente “respecto de los ingresos provenientes de la venta de bienes obtenidos en los procesos productivos desarrollados en dichos establecimientos” (art. 116, inc. 22. b).¹²⁴ Es decir, al requisito de que el establecimiento fabril se encontrase ubicado en el ámbito de la Ciudad se sumó la formalidad de que este debía contar con la correspondiente habilitación a tal fin y que la actividad industrial debía desarrollarse exclusivamente en establecimientos radicados en la Ciudad.

En otras palabras, si la industria tuviera su establecimiento en la Ciudad pero tuviese actividad –ya sea industrial, como la referida a otros tramos inherentes a la producción, como podría ser la comercialización de estos– en otra jurisdicción, ya no estaría exenta, pues la actividad no se llevaría a cabo exclusivamente en establecimientos radicados en la Ciudad.

Muchos sectores de la doctrina cuestionaron dicha incorporación por considerar que esta constituía un apartamiento de las disposiciones contenidas en una ley-convenio y una violación a la denominada “cláusula del comercio”.

Ello así en la medida en que la Ciudad se obligó a eximir todos los ingresos provenientes de la actividad industrial, con la sola excepción de aquellos provenientes de la venta a consumidor final, sin distinguir entre las industrias radicadas en la jurisdicción y aquellas radicadas fuera de esta, así como tampoco diferenciar el lugar donde se desarrolla el proceso productivo.

Es que si bien la actividad industrial culmina con la elaboración del bien, se compone e integra con otros procesos inherentes a esta tales como la administración, las ventas, su promoción, etcétera., que pueden, o no, efectuarse en la misma jurisdicción en donde se encuentra radicado aquella.

124. Dec. N° 629/99, 05/04/1999.

De esta manera, si el sujeto ejerce actividad industrial en la jurisdicción y tiene el establecimiento fabril en la misma localidad, se encontraría exento del impuesto, pero si el sujeto que ejerce la actividad en la jurisdicción tiene el establecimiento fuera de ella, quedaría sujeto al impuesto, situación que tendría su contracara en las demás jurisdicciones en las que ejerza la actividad, dado que la mayoría de las provincias empezaron a tomar la misma actitud.¹²⁵

De esta manera, la actividad industrial interjurisdiccional –no existiendo prácticamente, según Bulit Goñi,¹²⁶ supuestos en que no lo sean– nunca se encontraría exenta efectivamente, contrariando ello el compromiso asumido por la Ciudad en el Pacto. En tanto, la única actividad industrial que, en definitiva, se encontraría dispensada, sería la unijurisdiccional, si la hubiere. Este extremo, además, constituye una discriminación a favor de la industria local en detrimento de la foránea, lo que no se encuentra constitucionalmente permitido, dado que gravar la venta de un bien producido fuera de la jurisdicción equivale a gravar su introducción.

Alicuota cero

El texto del Código Fiscal correspondiente a 2004¹²⁷ efectuó una modificación en el régimen de la actividad industrial –que hasta el año 2003 había estado exenta– e implementó la alícuota cero.

Si bien en términos de realidad económica el cambio introducido no tiene mayores implicancias, dado que en ninguno de los supuestos mencionados corresponde abonar el tributo, puede resultar un mecanismo interesante para el Fisco, a fin de obtener mayor información acerca de la operatoria de los contribuyentes inscriptos en el tributo.

125. Revilla, Pablo, “El impuesto sobre los ingresos brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, *op. cit.*, pp. 361-363.

126. Bulit Goñi, Enrique, “Restricción inconstitucional agravada por la exención a la industria en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires”, en ídem (comp.), *Constitución Nacional y Tributación Local*, *op. cit.*, p. 1380. Al respecto se puede ver también: Mattarollo, Mariana, “Las alícuotas diferenciales en materia de ingresos brutos relacionadas con el principio de igualdad y la cláusula comercial”, en V Jornada de Derecho Tributario en Homenaje al Profesor Dr. Esteban Juan Urresti, Buenos Aires, Facultad de Derecho de la UBA, noviembre de 2016.

127. Dec. N° 882/2004 (BO N° 1965, 18/06/2004).

Los años siguientes la redacción se mantuvo igual, aunque contenida en la Ley Tarifaria.

Façoniers

El 6 de noviembre de 2007 el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad resolvió en una causa¹²⁸ en la que dejó firme la sentencia que había concluido que no podía considerarse que la actora desarrollase actividad industrial por su propia cuenta, si esta contrataba a un tercero a tal fin –*façonier*–, a quien proveía de insumos, diseños industriales, marca y envoltorio, pero era quien, en los hechos, procesaba esos factores para obtener el producto final y asumía el riesgo del proceso industrial que aquella comercializaba.

Este criterio fue reaceptado por la ley tarifaria correspondiente a 2008,¹²⁹ en tanto incorporó la categoría del *façonier* a su texto, al precisar que

... [p]ara gozar de la alícuota establecida en el presente artículo [cero %], el proceso industrial deb[ía] ser realizado en su totalidad en el establecimiento industrial habilitado, quedando excluidos de la aplicación de dicha tasa, los contribuyentes o responsables que no reali[zasen] el proceso de industrialización de insumos sino a través de los denominados “*façoniers*”, confeccionistas o terceros (art. 6o, pto. 2 b).

Exento, siempre que la facturación no supere los 20.000.000 de pesos anuales. El *façon* puede tratarse como industria en determinadas condiciones

En 2009, el Código Fiscal correspondiente a ese año¹³⁰ volvió a contemplar a la actividad como exenta, pero agregó un requisito novedoso. Esto es, que dichos ingresos “no supe[rasen] los veinte millones de pesos (\$20.000.000) anuales” (art. 141, inc. 25). Esta dispensa operaría de pleno derecho sin la necesidad de que los contribuyentes solicitaran

128. “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A c/ GCBA s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Expte. N° 5335/07 y su acumulado “Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Compañía Papelera Sarandí S.A.C.I.I.A c/ GCBA s/impugnación de actos administrativos”, Expte. N° 5331/07.

129. Ley N° 2568, Dec. N° 2128/07.

130. Ley N° 2997, 23/12/2008.

su reconocimiento ante el organismo fiscal “excepto en los casos que esa Administración dis[pusiera] la obligatoriedad de su inscripción”.

Por su parte, la Ley tarifaria correspondiente a ese año estableció una tasa del 1,00% aplicable a la porción de ingresos que superasen la suma referida atribuible a la Ciudad de Buenos Aires y previó una forma calcular la base que correspondía tributar en la Ciudad.

Los interrogantes acerca de la forma en que debía efectuarse el cálculo establecido allí pretendió resolverse con la incorporación de la cláusula transitoria segunda a la Ley tarifaria de 2010, pasaje que clarificó que lo dispuesto en la norma mencionada resultaría de aplicación a los ingresos obtenidos por la actividad industrial desarrollada en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad, debidamente habilitados por esta, cuando la parte del proceso industrial realizado por “*façoniers*”, terceros o confeccionistas no superase el 10% (diez por ciento) del total del proceso productivo.

Como se puede observar, con la incorporación de la normativa referida, se permitió aplicar el tratamiento de industria (exención o alícuota del 1% dependiendo del monto de ingresos), a los ingresos correspondientes a actividades industriales desarrolladas en la Ciudad, incluyendo las realizadas en calidad de *façoniers*, aun hacia periodos no prescriptos, en los que los contribuyentes no habían podido acceder a la liberalidad por realizar parte de sus actividades a través de dicha modalidad.¹³¹

Y aquí es donde llegamos al primero de una serie de pronunciamientos que ha dado el Tribunal Superior local sobre las temáticas que han sido motivo de estudio a lo largo de este trabajo.

“Valot”

Se trata de lo resuelto en una acción declarativa de inconstitucionalidad iniciada por la empresa Valot,¹³² en la que dicha firma planteaba, básicamente, que las exigencias contenidas en la normativa fiscal

131. Laguzzi, Eduardo, *Tributos en la Ciudad de Buenos Aires, análisis integral de su sistema impositivo*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2013, pp. 77-78. Con respecto a esta cuestión también se puede ver Arosteguy, Jorge, “Comentarios sobre las modificaciones al Código Fiscal y Ley Tarifaria para el año 2010”, en DTE, Buenos Aires, marzo de 2010, pto. b).

132. “Valot S.A. c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Expte. N° 6942/09 del 02/08/2011.

para el 2009, en cuanto solamente eximía del impuesto a los ingresos brutos a los ingresos provenientes de la actividad industrial cuando esta se desarrollase en un establecimiento localizado en la Ciudad de Buenos Aires y no superase la suma de \$20.000.000 anuales, vulneraba las disposiciones del Pacto Fiscal II y, en consecuencia, devenían inconstitucionales por afectar lo dispuesto en una norma de rango superior, integrante del llamado “derecho intrafederal”.

Allí, el Tribunal Superior enfocó el asunto desde una óptica diferente de aquella propuesta por la Cámara en “Viñas La Heredad”.

En efecto, la mayoría del Tribunal consideró –por distintos fundamentos– que de acuerdo con la doctrina vigente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación los acuerdos interjurisdiccionales constituían parte del Derecho Público local y, en dicha inteligencia, las normas locales podían contrariar sus previsiones sin afectar el principio de jerarquía normativa contenido en la Constitución.

Puntualmente, coincidió la mayoría en cuanto que la alegada jerarquía superior que la accionante endilgaba al convenio en cuestión no se derivaba de la Constitución sino de una doctrina de la Corte que ya no se encontraba vigente.

Por su parte, el Dr. Casás señaló que las lesiones al Pacto no se traducían en un agravio de carácter constitucional que habilitase la vía del artículo 133, inciso 2 de la Constitución local. No obstante, consideró procedente el análisis de la constitucionalidad de las normas, no en su cotejo con el Pacto sino con otros derechos consagrados en la Constitución Nacional y local, aspecto que los restantes magistrados habían considerado que había sido introducido por la parte actora en forma secundaria o inoportuna.

Así pues, luego de efectuar un extenso análisis de la cuestión planteada, declaró la inconstitucionalidad y la consecuente pérdida de vigencia de algunos tramos de la norma impugnada, por cuanto entendió que violaban el derecho de igualdad, en tanto dispensaban un tratamiento fiscal desigual según el lugar donde se encontrase localizado el establecimiento fabril. Al tiempo que ello repercutía de manera negativa en el comercio interjurisdiccional, siendo que solo cabe al Congreso su reglamentación.

Asimismo, consideró que el trato proferido afectaba la “solidaridad federal” que supone que las provincias no pueden amparar una

conducta que interfiriese en la satisfacción de un interés público nacional, lo que no implicaba la subordinación al Estado central pero sí imponía la coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general. Ello, aclaró, no implicaba que las provincias estuvieran impedidas de establecer franquicias, exenciones, exoneraciones, bonificaciones e, incluso, subsidios fiscales por razones de política económica. Sin embargo, agregó, constituiría un retroceso si se admitiera la introducción de un régimen que, en lugar de favorecer la producción interna, hostilizara la externa.

Por último, en punto a la defensa del GCBA relativa a que muchas jurisdicciones provinciales también brindaban el mismo tratamiento diferencial que allí se cuestionaba, señaló que ello no purgaba el vicio de las disposiciones cuestionadas, pues admitirlo sería como “sostener que la violación contumaz y reiterada de los derechos, garantías y principios constitucionales opera la abrogación de la Ley Suprema” (consid. 9).

“HB Füller”

En “HB Füller”¹³³ el Tribunal se encontró frente a una sentencia que, con matices, reproducía lo resuelto por esa misma Sala en “Viñas La Heredad” en la medida en que consideraba que las reglamentaciones locales del Pacto fiscal II que exigían la inexistencia de deuda para acceder a la exención bajo examen, vulneraban el principio de jerarquía normativa al restringir el alcance de la exención contenida en el Pacto Fiscal II, cuyas previsiones –al ser parte del derecho intrafederal– gozan de preeminencia sobre la normativa local.

Aquí, nuevamente, la mayoría reprodujo lo sostenido en “Valot”, con arreglo a que ni la Constitución Nacional ni la Constitución local confieren a los acuerdos interjurisdiccionales jerarquía superior al derecho local, en tanto tampoco lo hace la doctrina de la Corte Suprema de la Nación, que más bien los asimila al Derecho Público local. También consideró que, en cualquier caso, la exigencia aludida se trataba de una reglamentación razonable de la exención.

133. TSJCABA “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB Füller SAIC c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos”, Expte. N° 9281/12, 04/11/2014.

Resulta interesante el análisis efectuado por el doctor Lozano quien, a lo expuesto, agregó las siguientes consideraciones que en apretada síntesis enunciaré a continuación: 1) que no había razones de derecho positivo para seguir la pirámide propuesta por el profesor Zorraquín Becú, en vez de aquella contenida en el artículo 31 de la Constitución Nacional. En tanto, no puede haber productos de los gobiernos locales que se encuentren por encima de la Ley Suprema de la Nación, pues en caso de admitir la hipótesis de dicho profesor, ello significaría aceptar una reforma de la Constitución por una vía distinta que la prevista en el artículo 30 de dicho cuerpo normativo; 2) el Pacto no acuerda derechos subjetivos a favor de los contribuyentes para reclamar el cumplimiento de lo allí acordado; 3) según la tesis del derecho intrafederal, los pactos interjurisdiccionales tienen una jerarquía similar a los Tratados Internacionales, por lo que debieran interpretarse de acuerdo con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que son las mismas que consagra el Código Civil. Es decir, a) buena fe –allí nadie había denunciado el Pacto–; b) de acuerdo al texto y al contexto –la exención nunca se había previsto para operar en forma automática–; c) prácticas ulteriores a la firma del tratado –otras provincias también habían interpretado que la exigencia allí cuestionada era procedente–.

Resulta por demás relevante el voto del doctor Casás quien se expidió ampliamente con relación a los instrumentos de derecho intrafederal, razón por la que considero necesario reseñar las piezas principales de su enriquecedor voto. En primer término, puso en evidencia que abandonaría allí una vieja postura sostenida en el plano doctrinal¹³⁴ con arreglo a la cual los contribuyentes carecían de acción para reclamar el cumplimiento del Pacto en el que no habían sido parte y, en su lugar, consideró que este era oponible a los Fiscos y permitía articular reclamos por parte de los contribuyentes ante su eventual inobservancia de lo acordado por leyes-convenio.

En cuanto a la jerarquía de los tratados interjurisdiccionales sostuvo que tanto la Ley de Coparticipación federal –régimen con expresa consagración constitucional– como los acuerdos federales complementarios –con menor intensidad y con carácter derivado– constituyen normas de reconocimiento constitucional, dada la expresa referencia

134. Casás, José, “Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, *op. cit.*

al régimen de distribución de la renta pública federal y de armonización tributaria contenida en esta (cfme. art. 75, inc. 2, párrs. 2 a 6).

Así pues, resultaba evidente que los pactos suscriptos por el gobierno central y los Estados locales, ratificados por los órganos legislativos de las dos esferas de gobierno, no podían encasillarse dentro del derecho común sancionado por el Congreso de la Nación, ni dentro del derecho local residual, pues tales reglas sancionadas por el Poder Legislativo nacional solamente pueden calificar como federales sin perjuicio de que, a su vez, en razón de la adhesión y vistas desde otra perspectiva, también constituyan Derecho Público local para los Estados singulares.

En cuanto a la vigencia del Pacto, señaló que en este se habían establecido pautas tributarias de aplicación inmediata e incondicionada por parte de las provincias (cfme. acto declarativo 1, apartados 1, 2 y 3 primera parte); así como también compromisos tributarios provinciales de operatividad diferida y condicionada (acto declarativo 1, apartados 3 *in fine*, 4, 5, 7, 8, y en apartado 4, párrafo segundo), donde se previó que la dispensa en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actividad industrial debía ser completa al 30 de junio de 1995.

Estas últimas estipulaciones fueron suspendidas en su vigencia por determinados períodos mediante diversas normas que se sucedieron una tras otra –detalladas en el voto–,¹³⁵ que prorrogaron el plazo para el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el Pacto.

Si bien señaló que la mayoría de las prórrogas referidas no habrían contado con la unanimidad de las correlativas adhesiones de to-

135. Ley N° 24468 (BO 23/03/1995) prorrogó el plazo hasta el 1/04/1996 (art. 5); Ley N° 24699 (BO 27/09/1996), suspendió el Pacto hasta el 31/12/1998 (art. 1); Ley N° 24919 (BO 31/12/1997), postergó la aplicación del Convenio hasta el 31/12/1999 (art. 2); Ley N° 25235 de ratificación del “Compromiso Federal” (BO 7/01/2000), previó una prórroga por 2 años o hasta la sanción de la nueva Ley de Coparticipación Federal, lo que sucediera primero (punto primero del anexo a la Ley); Ley N° 25239 de Reforma Tributaria (BO 31/12/1999), prorrogó el plazo hasta el 31/12/2001 o hasta la entrada en vigor del nuevo Régimen de Coparticipación Federal, lo que sucediera primero (art. 17); Ley N° 25400 ratificatoria del “Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” (BO 10/01/2001), suspendió hasta el 31/12/2005; Ley N° 25570 de ratificación del “Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” (BO 6/06/2002), con una fórmula equivalente a la anterior Ley reseñada (art. 4, párr. 2); y Ley N° 26078 de Presupuesto General de la Administración Nacional (BO 12/01/2006), prorrogó por 5 años los plazos establecidos en el art. 76 (v. consid. 4° del voto del Dr. Casás).

das las jurisdicciones locales, entendió que ello no viciaba la prórroga en la medida en que no había sido introducida unilateralmente por quienes tenían la obligación de satisfacer las apuntadas obligaciones –esto es, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires–, sino justamente por quien en el Pacto conformaba su contraparte –esto es, la Nación– quien, por lo demás, había dispuesto la suspensión a través del Congreso, que en definitiva representa la voluntad general, y sin el cual no podría haber finanzas nacionales. Al mismo tiempo, sólo se había visto alterado el Pacto en una de las modalidades de los actos jurídicos, esto es, en el plazo en que deben satisfacerse ciertas obligaciones y no en sus estipulaciones esenciales.

Por los motivos expuestos, consideró que el Pacto solamente se encontraba operativo por una porción de la totalidad de los períodos en que el contribuyente reclamaba la procedencia de la exención.

En otro orden, agregó que el Pacto no contemplaba el cumplimiento de recaudo alguno para que operara el beneficio respecto de contribuyentes que desplegaran actividad industrial. Y, en ese sentido, señaló que, independientemente de la jerarquía normativa que se asigne a los instrumentos interjurisdiccionales o de la prelación que consecuentemente se les atribuyera frente a las disposiciones normativas locales, las partes de dichos convenios no podían por sí solas desatender las obligaciones allí asumidas. Pues lo que entre todas las partes se pacta, en lo sustantivo, no puede ser afectado por disposiciones unilaterales de aquella que pretenda verse relevada de sus obligaciones si se tiene en cuenta que las convenciones deben cumplirse de buena fe, evitando hacer jugar requisitos desnaturalizantes, más aún cuando ellos pueden obedecer no ya a una actitud francamente incumplidora de un contribuyente, sino a una interpretación orientada a no honrar los compromisos asumidos.

Sostuvo que también representa una referencia insoslayable como pauta hermenéutica de este tipo de institutos que la propia Constitución Nacional, con alcance más general y al normar el Sistema de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales, establezca en el quinto párrafo del inciso 2 del artículo 75 que las disposiciones de dicho régimen “no podrán ser modificadas unilateralmente ni reglamentadas”, de donde resulta claro que ningún fisco puede desobligarse de

los compromisos asumidos a su respecto, ni siquiera valiéndose de resquicios colaterales u oblicuos.

De acuerdo a lo expuesto, sostuvo que encontrándose operativo el compromiso de la jurisdicción local durante un lapso, el rechazo del pedido por registrar deuda anterior en el gravamen al momento de solicitar formalmente la dispensa a la Administración, se exhibía como un apartamiento palmario, unilateral y desnaturalizante de las obligaciones asumidas en el Pacto, en cuanto entendió ajustado el rechazo en los períodos en que este no se encontraba operativo.

Así las cosas, considero un gran aporte jurídico el voto del doctor Casás, quien no necesita introducciones al momento de referir a su vasto conocimiento acerca del Derecho Constitucional Tributario y Financiero, por cuanto, más allá de que su postura no haya sido acompañada por el resto de sus colegas, considero que es la que más se ajusta a la doctrina del derecho intrafederal que ha ido demarcando el Máximo Tribunal de la Nación, así como a los lineamientos aportados por la doctrina.

Cabe recordar que el fallo reseñado fue dictado con anterioridad a que la Corte Suprema se expidiera en la causa de “Santa Fe”,¹³⁶ a la que referimos con anterioridad. No obstante, sigue la línea que luego fijara dicho precedente en punto a que las normas de derecho intrafederal son superiores al Derecho Público local. Si bien el jurista referido no lo expresa en esos términos –como sí lo hace la Corte posteriormente en “Santa Fe”–, expone que “los acuerdos federales complementarios [a la Ley de Coparticipación]” se encuentran reconocidas en la Constitución y ostentan carácter federal, aunque también local, pues deben ser aprobadas por los órganos legislativos de las partes signatarias.

No comparto en su totalidad –más allá de la elocuencia del análisis– la postura asumida por el magistrado con relación a la pérdida de vigencia del acuerdo mediante normas que, en su mayoría, no habrían contado con la unanimidad de las correlativas adhesiones de todas las jurisdicciones locales. Ello así, por los motivos que analizaré a continuación.

Conforme se ha estudiado a lo largo de este trabajo en el marco del derecho intrafederal, no es posible la modificación unilateral de lo acordado. Ese fue el criterio seguido por el Máximo Tribunal de la

136. CSJN, Fallos: 338:1356.

Nación en “Santa Fe”, al abocarse al análisis de las mismas normas¹³⁷ que las reseñadas por el magistrado en su voto, aunque en ocasión de analizar la prórroga de la detracción del 15% de la masa de ingresos coparticipables prevista originalmente en el Pacto Fiscal I y cuya primera suspensión estuvo dada en el Pacto Fiscal II.

En dicha oportunidad, el Tribunal cimero expuso que hasta el año 2005:

... aparece un hecho y una conducta institucional indiscutible, cual es que las partes respetaron aquel rango normativo superior del derecho intrafederal, expresión máxima de voluntad de los órganos superiores de nuestra organización constitucional. Asimismo, reconocieron implícitamente algo característico de los convenios que se habían firmado, esto es su periodicidad, hasta el vencimiento de la prórroga pactada en el “Compromiso Federal por el Crecimiento y Disciplina Fiscal” (31/12/2005).

Y que

... a pesar de [esa] conducta institucional prolongada que se extendió durante catorce años, con la sanción y promulgación del artículo 76 de la ley 26.078 se prorrogó de manera unilateral la vigencia” [de aquello convenido inicialmente en el Pacto Fiscal I, prorrogado en el Pacto Fiscal II] (consids. N° 15 y 16).

A lo que agregó en el considerando N° 17 que

... vencido el plazo fijado en el último acuerdo reseñado, y en el contexto de la sanción legislativa del presupuesto para el ejercicio 2006, sin pacto o acuerdo federal previo, el Congreso de la Nación estableció en el artículo 76 de la ley 26.078 que se prorrogaba [por 5 años más] [...] durante la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero, la distribución del producido de los tributos prevista en las Leyes Nos. 24.977, 25.067 y sus modificatorias, Ley de Impuesto a las Ganancias.

Así pues, en dicha causa el Máximo Tribunal federal consideró que no era válida la norma que permitía al Estado Nacional continuar detrayendo una porción de aquello que le correspondía en concepto de coparticipación a la provincia de Santa Fe, sin que esta hubiese

137. Cotejar considerando 12, 13 y 14 de Fallos: 338:1356 con consid. 4, del voto del Dr. Casás en la causa “HB Füller”, Expte. N° 9281/12, citada.

prestado expresa conformidad a ello. Y en ese entendimiento, ponderó que con anterioridad a dicha prórroga –durante catorce años– la provincia había expresado su conformidad a las prórrogas de la obligación en cuestión, mediante la correspondiente adhesión a las normas que la instituían o en el marco de algún acuerdo federal, extremo que no había ocurrido en ese caso. Lo que motivó que reputara de “unilateral” la acción del Estado nacional mediante el dictado de la Ley N° 25067.

Ahora bien, cabe dejar en claro que –según se desprende de los diálogos de los senadores convocados en la comisión de coparticipación federal de impuestos llevada a cabo en agosto de 2010–¹³⁸ algunas jurisdicciones habían expresado su adhesión a dicha norma, circunstancia que generaba cierta perplejidad en cuanto a cómo operaba ello frente las jurisdicciones que habían optado por no adherir.

La Corte no brindó mayor precisión allí acerca de qué ocurría cuando –como en ese caso– la prórroga no contaba con la adhesión de la totalidad de las jurisdicciones que habían suscripto el acuerdo en un primer término. No obstante, fue clara en cuanto a que no tiene virtualidad para aquella que optó por no adherir.

Casás, por su parte, señaló en el voto mencionado que la mayoría de las normas mediante las que se prorrogó el Pacto Fiscal II –sin precisar cuáles sí y cuáles no– no habrían sido suscriptas por la totalidad de las jurisdicciones que habían formado parte del Pacto original pero que ello no era óbice para reputarla inválida, por cuanto había sido introducida por el Estado Nacional que –por último– en el caso bajo examen no era quien tenía la obligación de satisfacer las apuntadas obligaciones sino, justamente, su contraparte.

Así las cosas, si bien es cierto que la prórroga unilateral por parte del Estado Nacional en ese caso solo dispensaba a las jurisdicciones de su deber de eximir o modificar determinados impuestos locales en tanto en “Santa Fe” perjudicaba la posición de las demás partes, entiendo que esto no resulta suficiente para tenerla por válida. Ello en la medida en que –tal como venimos sosteniendo y señaló la Corte expresamente en “Santa Fe”–, las leyes-convenio solamente pueden ser modificadas por convenios de igual naturaleza que aquel que le dio

138. Versión taquigráfica de la reunión de la Comisión de Coparticipación de impuestos llevada a cabo el 10 de agosto de 2010 en la Cámara de Senadores de la Nación. Disponible en: <http://www.senado.gov.ar/upload/9119.pdf> [fecha de consulta: 29/04/2021].

nacimiento, por lo que no es admisible que el Estado prorrogue unilateralmente una obligación consensuada entre muchas partes.

Como dije antes, me permito abrir el interrogante acerca de qué ocurre cuando algunas de las partes adhieren a la propuesta de modificación y otras no. Probablemente podrían optar por denunciar el Pacto. Tampoco purga el vicio, en mi opinión, la circunstancia de que haya sido llevada cabo por medio de leyes emanadas del Congreso Nacional.

Es que, tal como se dijo, la autoridad ejecutiva o legislativa de una parte carece de la atribución de reglamentar con carácter obligatorio para el todo, en tanto ello no parece ajustarse a la lógica inherente al federalismo de concertación en donde cada jurisdicción se manifiesta a través de su representante natural, que es el gobernador. Pues “ello es atentatorio de los principios fundamentales de la asociación federativa en que la personalidad política de los pueblos no puede ser eliminada sino en todo aquello que corresponde al modo de ser exterior de cada estado” (consid. 27, en “Santa Fe”). Así pues, siguiendo el razonamiento de la Corte, entiendo que solamente serán oponibles a la Ciudad la prórroga de las obligaciones asumidas en el Pacto que esta hubiese ratificado.

Ahora bien, todo esto siempre y cuanto se comparta la tesis del Dr. Casás en cuanto a que las previsiones del acuerdo que nos ocupan –contenidas en el acto declarativo 1, apartado 4– constituyen compromisos tributarios provinciales de operatividad diferida y condicionada, puesto que, en caso de considerarlo de aplicación inmediata e incondicionada, ningún efecto pueden haber causado a su plena eficacia las suspensiones efectuadas mediante los pactos y leyes dictadas por el Congreso.

Entiendo que la postura del magistrado en ese aspecto se condice con lo decidido por el Máximo Tribunal en “AGUEERA”¹³⁹ –aspecto que recordó en “Pan American Energy”–,¹⁴⁰ en tanto sostuvo allí que el universo legal sobre el que actúa el tratado presenta diferentes matices en lo que se refiere a su vigencia,

... inmediata o subordinada a determinados efectos, cuanto a la materia sobre la que actúa. En algunos casos, se acuerda la derogación inmediata de ciertas normas como en el supuesto de autos (punto 2 del art. 1°), en otros se alude a la implementación progresiva de algún régimen fiscal

139. CSJN, Fallos: 322:1781.

140. CSJN, Fallos: 335:996.

(exenciones a los ingresos brutos puntos 4 *in fine* y 7) [...] y también se fijan políticas futuras como “propender a la privatización total o parcial”...

A su vez, la redacción del Pacto no da mucho lugar a dudas en cuanto a la operatividad, por ejemplo, de la cláusula contenida en el acto declarativo 1, apartado 2, por cuanto dice: “Derogar de inmediato los Impuestos Provinciales específicos que graven la Transferencia de Combustible, Gas, Energía Eléctrica [...] excepto”, en tanto las previsiones que aquí interesan fueron enunciadas en el Pacto de la siguiente manera en el punto 4:

Modificar el impuesto a los ingresos brutos, disponiendo la exención de las actividades que se indican a continuación: e) Producción de bienes (industria manufacturera); f) [...] Estas exenciones podrán implementarse parcial y progresivamente de acuerdo a lo que disponga cada Provincia, pero deberán estar completadas antes del 30 de junio de 1995.

Así pues, más allá de la actitud asumida por la Ciudad y otras jurisdicciones en tanto incorporaron la exención a la actividad industrial en forma inmediata en sus legislaciones locales, si abonamos a la teoría de que las cláusulas de este con relación a la eliminación del impuesto sobre los ingresos brutos en determinadas actividades no eran operativas, entonces esta se encontró suspendida –por seguro– hasta el 31 de diciembre de 2005 y, con posterioridad a ello, en la medida en que –por lo menos la Ciudad– haya adherido la prórroga intentada mediante la Ley N° 25048.

No desconozco la postura asumida por la Comisión Federal de Impuestos en las Resoluciones Generales N° 35/2014¹⁴¹ y 36/2017¹⁴² –emitidas con anterioridad al fallo de la Corte en “Santa Fe” y la firma del Consenso Fiscal de 2017, respectivamente– en tanto consideró que los compromisos efectuados por las jurisdicciones en el Pacto Fiscal II se encontraban prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2015¹⁴³ (Res. N° 35) y 31 de diciembre de 2017¹⁴⁴ (Res. N° 36).

141. BO del 06/11/2014.

142. BO del 29/12/2017.

143. Mediante el Dec. PEN N° 2054/2010 (BO 22/12/2010), que prorrogó el 31/12/2015 los plazos establecidos en la Ley N° 25239.

144. Ley N° 27199 (BO 4/11/2005), que prorrogó por cinco años los plazos establecidos en el art. 17 de la Ley N° 23239.

No obstante, cabe poner de relieve que si bien la última resolución referida reitera los términos de la anterior –en punto a que el Pacto mantiene su vigencia y se encuentra prorrogado–, expone que “ante nuevas prórrogas que se produjeran todo ello debiera interpretarse así en la medida en que se haya producido la adhesión a las mismas y respecto de las jurisdicciones que la formalizaren” (consid. 8), puesto que “se tra[ta] de una norma de alcance general [y] en su dictado no se ha efectuado distingo alguno entre las prórrogas pasadas, la vigente al momento de su publicación o las que pudieren tener lugar en el futuro”.

Entiendo que el agregado efectuado por la Comisión en la última de las resoluciones referidas se explica en el contexto posterior al contundente fallo de la Corte con relación al derecho intrafederal recaído en “Santa Fe”, en cuanto que no podía evitar, en su análisis, hacer mención a la necesidad de que las prórrogas cuenten con la adhesión de las jurisdicciones que componen el acuerdo.

También resulta interesante resaltar, al menos, otras dos posturas jurisprudenciales acerca de la vigencia y operatividad del Pacto propuestas por Tribunales cuya interpretación también nos lleva a reflexionar acerca de la diversidad hermenéutica de la que es pasible esta cuestión. Me refiero a lo resuelto por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata en diversas causas¹⁴⁵ en las que consideró que si bien el Pacto había sido prorrogado por las mismas normas que reseñara en su voto el doctor Casás y la Corte en “Santa Fe” –a las que, vale aclarar, la provincia de Buenos Aires había adherido en su totalidad– estas no habían puesto en crisis la operatividad y vigencia de las partes del convenio que tuvieron oportuna ejecución, en la medida en que la adopción de las prórrogas se vinculaba con la necesidad de:

... patentizar el pleno vigor de la normativa intrafederal [...] a pesar de los años transcurridos desde su celebración [...] y otorgar nuevos plazos para adoptar las medidas pendientes de instrumentación, mas no para burlar, frustrar o desconocer aquellas otras que pudieran haber sido satisfechas antes o durante los periodos de prórroga acordados.

En otro sentido, también resulta interesante el análisis aportado por el doctor Francisco Ferrer –Titular del Juzgado N° 23 del

145. Entre otras: “El Marisco S.A c/ Provincia de Buenos Aires –Fisco Provincial s/ pretensión declarativa de certeza” (C-4535-MP1), 15/09/2016.

fue Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad– en la causa “Valot”¹⁴⁶ en donde, en lo que aquí interesa, consideró que el Pacto era operativo y que ninguna norma había suspendido válidamente sus efectos.

A esta altura de los acontecimientos, deviene oportuno recordar que –tal como se adelantó– el Pacto ha sido prorrogado nuevamente mediante el Decreto PEN N° 2054/2010 y la Ley N° 27199, aunque ello no ha sido motivo de análisis aún por la jurisprudencia local. No obstante, algún sector de la doctrina¹⁴⁷ ya ha cuestionado que la primera de estas haya sido instituida mediante un Decreto de Necesidad y Urgencia, en la medida en que el asunto versa sobre cuestiones tributarias, extremo que se encontraría reñido con el artículo 99, inciso 3, de la Constitución Nacional.

Asimismo, al momento de establecer su validez, deberá analizarse si estas han sido instituidas mediante el procedimiento exigido por el derecho intrafederal que fuera analizado precedentemente.

En cualquier caso, el Pacto se encuentra actualmente suspendido por el Consenso Fiscal firmado el 17 de noviembre de 2017¹⁴⁸ por el Estado Nacional con la Ciudad de Buenos Aires y las provincias –con excepción de San Luis–.

Aunque no resulta menor que al decidir ello hubiesen ponderado, en los considerandos del acuerdo, que el 31 de diciembre de 2015 vencía la prórroga para el cumplimiento de las cláusulas previstas en el Pacto fiscal II.

Cabe poner de resalto aquí que en dicho instrumento las provincias se comprometieron nuevamente¹⁴⁹ –aunque de manera más acotada– a efectuar una desgravación progresiva de la actividad manufacturera en el ISIB, la que debiera completarse en el año 2022, con la exención plena de dicha actividad.

146. “Valot S.A. c/ AGIP s/ impugnación de actos administrativo”, Expte. N° 41298/0 del 07/04/2017.

147. Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., pp. 260-261; Tozzini, Gabriela, “Pronunciamiento sobre el Pacto II desconoce decisorios de CSJN y legitima la anomia del federalismo fiscal”, 08/12/2014. Disponible en: <https://www.eldia.com/nota/2014-12-14-la-comision-nacional-de-impuestos-y-el-pacto-fiscal-ii> [fecha de consulta: 29/04/2021].

148. Ver punto V del Consenso Fiscal del 16/11/2017.

149. Anexo I del Consenso Fiscal.

“Orbis Mertig”¹⁵⁰

En esta causa, la empresa actora cuestionó la constitucionalidad de las normas locales que limitaban la exención en cuestión a los casos en los que el establecimiento estuviese radicado en la Ciudad de Buenos Aires, en tanto –según indicaba– ello contravenía normativa de jerarquía superior a las normas locales y efectuaba una distinción de acuerdo al origen del establecimiento que se encuentra prohibida por la cláusula del comercio, el principio de igualdad y la prohibición de establecer aduanas interiores.

Ante dicho planteo, la mayoría de la Sala I¹⁵¹ siguió el criterio mayoritario expuesto en la causa “Valot” –con relación a la jerarquía del Pacto Fiscal II– y, además, consideró que se trataba de una distinción que no contrariaba el texto constitucional.

Por su parte, la doctora Schafrik siguió los lineamientos establecidos por el doctor Casás en la causa “Valot” y consideró, por un lado, que el requisito de la ubicación de la fábrica para acceder a la exención en el ISIB violaba la garantía de igualdad y las previsiones de la cláusula comercial. Por otro lado, entendió que la Constitución (cfme. art. 75, inc. 2) inhibe las facultades reglamentarias del órgano ejecutivo y las posibilidades de modificar las leyes-convenio en forma unilateral.

Radicada la causa en el Tribunal Superior de Justicia, este emitió su pronunciamiento con posterioridad a la sentencia de la Corte en “Santa Fe”. No obstante, de la lectura del voto no existe remisión alguna a dicho fallo, extremo que resulta por demás llamativo, máxime si se tiene en cuenta que la mayoría del Tribunal reiteró su postura referente a que las previsiones del Pacto Fiscal II no constituyen normas de jerarquía superior al Derecho Público local y, en consecuencia, no se vulnera la jerarquía normativa cuando se no se sigue las previsiones de este, interpretación que no se ajusta a lo decidido por el Máximo Tribunal de la Nación con relación a la jerarquía de la normativa intrafederal.

Por su parte, el doctor Casás mantuvo el voto sostenido al resolver en la causa “Valot”, criterio que fue compartido en esta ocasión por el

150. TSJCABA “Orbis Mertig SAIC c/ GCBA y otros s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, del 17/05/2017.

151. Cámara CAyT, “Orbis Mertig SAIC c /GCBA s/ acción meramente declarativa”, Expte. N° 29803/O del 27/05/2014.

doctor Lozano, quien –en ese caso– enfocó la cuestión desde la perspectiva en la que cabía analizar la constitucionalidad del tratamiento diferencial proferido por la normativa local, según en donde se encontrase ubicado el establecimiento industrial, para luego concluir –al igual que el Dr. Casás– en la inconstitucionalidad de la diferenciación aludida.

Con posterioridad a ello, el Máximo Tribunal de la Nación emitió su pronunciamiento en la causa Bayer,¹⁵² en la que –en el mismo sentido que votó la minoría en la causa aludida– dejó en claro que “el distinto domicilio de una persona no puede ser elemento diferenciador” y que

... la norma no puede constreñir [...] al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada [pues] la conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios y la igualdad frente a las cargas públicas, con relación a las que ejercen idéntica actividad y decidieron instalarse en otra jurisdicción.

La problemática aludida también fue contemplada en el Consenso Fiscal¹⁵³ suscripto apenas unos días después de la sentencia referida, en tanto estipuló entre los compromisos asumidos por las provincias y la Ciudad de Buenos Aires con relación a los Ingresos Brutos, el de “(e)liminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien”.

“Valot”

Más recientemente, la Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria de la Ciudad emitió su pronunciamiento¹⁵⁴ en un proceso ordinario iniciado por la empresa Valot ante la primera instancia del fuero Contencioso Administrativo.

152. CSJN, Fallos: 340:1480, “Bayer S.A c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, 31/10/2017.

153. Punto III a).

154. Sala I en autos “Valot S.A. c/ AGIP-DGR s/ impugnación actos administrativos”, Expte. N° 41298/2011, 10/8/2018.

La sentencia de grado había resuelto –en lo que aquí interesa–, con apoyo en la sentencia de “Santa Fe”, que el Pacto Fiscal II, por su condición de ley-convenio, posee jerarquía superior a las leyes locales y, entonces, no podía ser modificado unilateralmente por la Ciudad, aunque puede reglamentarse razonablemente. Sin embargo, consideró inválidos los requisitos exigidos por la normativa local con relación a la ubicación y habilitación del establecimiento, así como el referente al tope de facturación anual impuesto por la Ciudad para acceder a la exención.

La Sala, por su parte, confirmó el decisorio aludido, pero lo revocó en lo referente al tope de facturación, en un fallo que –a mi entender– fuerza una interpretación que desoye por completo la jurisprudencia vigente en la materia e ignora la lógica que atraviesa al derecho intrafederal. Para así decidir, consideró que, de acuerdo con la última doctrina de la Corte, el Pacto Fiscal II no constituye derecho federal y ello no ha sido modificado por dicho Tribunal en la causa “Santa Fe”. A lo que agregó que, en cualquier caso, dicha causa –a diferencia de esa– versaba sobre la Ley de Coparticipación, extremo que no se verificaba en el caso.

Además indicó que el alcance que el contribuyente atribuía al Pacto también había sido motivo de pronunciamiento por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en el precedente “Valot”, en el que había dejado bien en claro que este no posee una jerarquía normativa superior a las leyes locales.

Por último, sostuvo también que la Ciudad no había eliminado la exención, sino que solamente la había sujetado a ciertas condiciones, y que para determinar si esas condiciones desconocían la voluntad de las partes no bastaba con reparar en el texto del Pacto, sino que era necesario considerar también los fines perseguidos y la conducta posterior de las jurisdicciones que lo ratificaron. Así pues, entendió que no parecía haber sido la intención de estas vedar la posibilidad de que cada jurisdicción ejerciese su potestad tributaria, en tanto muchas habían revisado la regulación relativa al tratamiento fiscal de las fábricas e, incluso, en el Consenso Fiscal de 2017 se había acordado una alícuota máxima para la industria manufacturera y papelera durante 2018, lo que resultaba demostrativo del reconocimiento de la posibilidad de gravar la actividad industrial. En ese sentido, puso de relieve que habiendo transcurrido muchos años desde la suscripción de este, era posible admitir ciertas modulaciones en el modo en que se

implementan las políticas consensuadas a medida que pasa el tiempo, sin que esto implique una transgresión de lo acordado.

Por otro lado, señaló que aun si las exenciones previstas en el Pacto se considerasen una suerte de estipulación a favor de terceros, lo cierto es que a estos no les asistía un derecho a que estas se mantengan indefinidamente con un alcance que no surge de manera inequívoca de la voluntad de las partes que suscribieron el Pacto.

Finalmente, indicó que la condición objetada por la contribuyente había sido instituida a través de una ley de la Legislatura, por lo que gozaba de una presunción de validez, que el contribuyente no había logrado derribar.

Conclusión

Habiendo llegado a este punto y luego de efectuar un pormenorizado análisis acerca del derecho intrafederal –desde la perspectiva del máximo Tribunal de la Nación, de la doctrina y de los Tribunales locales en el marco de la exención a la actividad industrial–, se advierte la imperiosa necesidad de trabajar en el fortalecimiento de dicho instituto.

Este cometido encuentra su primer obstáculo en las pujas de poder que naturalmente evidencia cualquier sistema federal y que, en particular, ha experimentado nuestro país desde los orígenes de la organización nacional.

Sin embargo, ello no puede constituir un óbice para continuar en el camino de la concertación, que parece ser el único que permite coordinar y armonizar de mejor manera las necesidades de las distintas jurisdicciones, al tiempo que aporta una herramienta que ofrece un mayor dinamismo a los cambios que se van presentando a lo largo del tiempo.

Pues acompaña, en definitiva, el programa que la Constitución va teniendo para nuestra Nación, de acuerdo a las necesidades que se van presentando.

Con miras en dicho objetivo, resulta fundamental que los diversos operadores que intervienen en la creación de un acuerdo intrafederal, se comprometan a contribuir a aportar la mayor claridad posible en la materia al momento del debate, la redacción de la norma, su reglamentación, ejecución e interpretación, puesto que tratándose de convenios concertados entre múltiples actores, no hay lugar para que cada uno de los involucrados en dicho proceso se aleje de lo dispuesto originalmente en la norma convenida.

Eso es, de alguna manera, lo que parece haber ocurrido con lo acordado hace un cuarto de siglo en el Pacto Fiscal II, que actualmente se encuentra suspendido, pero aún no se sabe con certeza si su contenido se encontraba operativo y/o vigente, por cuanto existen diversas interpretaciones –todas ellas provenientes de fuentes respetadas– que disienten en este punto.

Aspecto que parece insólito en una comunidad jurídica en la que –a pesar de no ser perfecta– las instituciones funcionan y sus integrantes respetan las normas.

Pareciera que la falta de previsión de un plazo de vigencia expresa en el instrumento mencionado atentó contra su propia existencia, pues en lugar de importar ello su perduración en el tiempo, por el contrario, su letra fue perdiendo fuerza normativa con el devenir del tiempo al punto del olvido de su razón de ser.

Ese es un aspecto que se observa con claridad al analizar, por ejemplo, las sentencias recaídas en los tribunales de la Ciudad, en donde en ningún momento del debate se puso el eje en los motivos que condujeron a las partes a concertar la exención bajo estudio, sino que el examen se limitó al análisis de la letra del Pacto, su jerarquía, vigencia y operatividad.

Entonces, se olvida que muchas de las concertaciones intrafederales de orden tributario exceden lo estrictamente político y se vinculan, entre otras cuestiones, con aspectos económicos de la tributación, cuyo incumplimiento redundará muchas veces en una mayor presión tributaria para los contribuyentes.

El camino sinuoso, evidenciado por la jurisprudencia de la Corte, con relación a la naturaleza del derecho intrafederal tampoco parece haber ayudado mucho a la hora de otorgarle un lugar claro dentro de las fuentes normativas.

A ello se suma la rigidez con la que está prevista la modificación de cualquier aspecto de lo convenido en el ámbito intrafederal, circunstancia que termina traducándose en su incumplimiento.

Ello nos lleva a afirmar la necesidad de que los acuerdos suscritos en el marco del derecho intrafederal prevean un plazo de vigencia acotado en el tiempo o algún mecanismo de denuncia de su contenido, a fin de evitar que estos se conviertan en un valladar para las partes, cuya única salida parezca ser la inobservancia de los términos de aquello que fuera pactado.

Por lo pronto, la exención de la actividad manufacturera ha sido incorporada nuevamente en el Consenso Fiscal de 2017 y debiera estar completa para el 2022. Veremos si en esta ocasión los distintos operadores se prestan a darle un cumplimiento incondicionado.

Resulta interesante poner de relieve que parte de la rigidez que evidencia el derecho intrafederal tiene su origen –probablemente– en la forma en que la propia Constitución enuncia cómo debiera formarse la ley madre del sistema en cuestión, esto es: la Ley de Coparticipación, en tanto impone requisitos tan inalcanzables que solo han logrado asegurar que esta nunca se dicte.

En ese sentido, me permito reflexionar acerca de si es posible, dado lo decidido por la Corte en la causa iniciada por la municipalidad de La Rioja¹⁵⁵ –tendiente a obtener el cumplimiento del mandato contenido en la Constitución provincial, relativo al dictado de una Ley de Coparticipación municipal– replicar dicho planteo ante dicho Tribunal, dada la omisión legislativa consistente en la ausencia de dictado de la Ley de Coparticipación federal de impuestos, cuya única justificación radica en no haberse alcanzado en un cuarto de siglo los acuerdos políticos necesarios para lograr dicho cometido.

En otro orden de ideas, no desconozco que los fiscos locales necesitan recaudar y que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos constituye su principal fuente de ingreso propia. Sin embargo, cada fisco no puede conducirse como un ente aislado, independiente de esa regulación tributaria de orden intrafederal, comprometida por sus propios poderes ejecutivos.

Una buena razón de su inobservancia, creo yo, se vincula con que a las partes de estos acuerdos –las provincias y el Estado nacional– poco les importa el cumplimiento por parte de los otros Estados federados de aquellas cláusulas vinculadas con la modificación o derogación de algún tributo allí acordado y, entonces, quienes terminan perjudicados son los contribuyentes, quienes desconocen al momento de efectuar su planificación tributaria de qué manera interpretarán los fiscos locales dichas normas en cada jurisdicción y en los distintos momentos de su vigencia.

Sea cual fuere la razón, considero que en la medida en que los gobiernos provinciales y la Nación sigan suscribiendo acuerdos de orden intrafederal en los que se comprometan también normas con contenido tributario, es preciso que, a fin de resguardar la seguridad jurídica, los firmantes se comprometan, con cierto grado de seriedad,

155. CSJN, Fallos: 337:1263, “Intendente Municipal Capital de la Rioja s/ amparo”, 12/11/2014.

a respetar y hacer valer los compromisos allí asumidos, pues de nada sirve continuar dicha práctica institucional si la fuerza de su letra dependerá de la buena voluntad de los gobiernos de turno o de la interpretación descontextualizada que vayan a hacer años después los operadores judiciales de las distintas jurisdicciones.