



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

Autor/a: Mercedes A. Sastre.

Título: Federalismo y destino incierto de los convenios firmados por las provincias con la Nación

Palabras/frases claves: Poder tributario. Provincias. Federalismo.

Sumario: I – Introducción. II – Los acuerdos entre la Nación y las Provincias. III – Los precedentes del Superior Tribunal de Justicia de Chubut. IV - Algunas reflexiones en torno al federalismo de concertación, los convenios y su cumplimiento por parte de los sujetos signatarios. V - Conclusión.

Mes: Abril.

Año: 2026.

Resumen: En el presente trabajo se aborda un tema de interés y actualidad, como lo es el relativo al federalismo de concertación y el alcance de las facultades tributarias de las Provincias frente a los Pactos Fiscales, entre dichas jurisdicciones, suscriptos.

I- Introducción.

Iniciamos este trabajo repasando los objetivos que los pactos y consensos fiscales celebrados por las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Nación han perseguido en lo que hace específicamente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos para, luego, adentrarnos en los recientes pronunciamientos del Supremo Tribunal de la Provincia del Chubut que resolvieron las demandas opuestas por contribuyentes locales que tuvieron por fin repeler los cargos fiscales que en concepto del citado gravamen fueron iniciados en su contra.

Luego de ello, y habiendo presentado el tratamiento que el Supremo Tribunal de la Provincia del Chubut procuró en torno a la vigencia, operatividad y aplicación del Consenso Fiscal 2017, nos preguntaremos si los acuerdos de ese tipo celebrados en el contexto del denominado federalismo de concertación, han satisfecho los objetivos que se trazaron al momento de su firma. Del mismo modo, si las provincias han salido fortalecidas con la suscripción de estos convenios o, si por el contrario, sus facultades se han visto recortadas o -al menos- menguadas.

II- Los acuerdos entre la Nación y las Provincias.

2.1. El Pacto Fiscal I y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

El Pacto Fiscal I fue suscripto el 12 de agosto de 1992 mientras que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, un año después, esto es el 12 de agosto de 1993.

El primero de ellos buscó consensos entre la Nación y las provincias dirigidos hacia la coordinación del perfil del sector público, mientras que el segundo tuvo en miras un propósito tributario como así también que las partes se comprometieran a realizar "...distintas acciones necesarias para promover el empleo, la producción y el crecimiento armónico del país y regiones". Por el punto 4 del Acuerdo firmado en 1993, las partes convinieron "modificar el impuesto sobre los Ingresos Brutos disponiendo la exención de determinadas actividades", a saber: producción primaria; prestaciones financieras realizadas por las entidades comprendidas en la ley 21.526; compañías de capitalización y ahorro y de emisión de valores hipotecarios, las Administradoras de Fondos Comunes de Inversión y de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Compañías de Seguros, exclusivamente por los ingresos obtenidos de su actividad específica; compraventa de divisas, exclusivamente por los ingresos originados en la actividad; industria manufacturera, excepto los ingresos por ventas a consumidores finales que tienen el mismo tratamiento que el sector minorista; prestaciones de servicio de electricidad, agua y gas, excepto para las que se efectúen en domicilios destinados a vivienda o casa de recreo o veraneo; construcción de inmuebles.

En este marco, los estados provinciales podían eliminar otros beneficios, desgravaciones y deducciones existentes respecto de actividades que no figuraran en la lista pautada, a fin de compensar la posible falta de ingresos.

Uno de los aspectos más destacados del acuerdo, era el compromiso asumido por las partes firmantes para sustituir el impuesto sobre los ingresos brutos por otro general al consumo en un plazo no mayor a tres años desde la firma del Convenio. Esta acción estaba supeditada a la superación de un período de transición y al control de la evasión.

Las provincias y el Estado Nacional debían elevar el acuerdo a las respectivas legislaturas, para el dictado de las respectivas leyes de aprobación y la autorización a los poderes ejecutivos para dictar normas para cumplir con lo convenido.



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

Las partes convinieron también incluir en este Pacto Fiscal la prórroga hasta el 30 de junio de 1995 de la vigencia del anterior acuerdo, esto es, del suscripto el 12 de agosto de 1992. De este modo, el cumplimiento de los extremos de los pactos tenía como fecha tope el 30 de junio de 1995.

Distintas leyes introdujeron prórrogas al cumplimiento de los objetivos previstos en el Pacto Fiscal. Finalmente, con la firma del Consenso Fiscal 2017 se resolvió suspender los extremos convenidos en estos compromisos.

2.2. El Consenso Fiscal 2017.

El 16 de noviembre de 2017 el Poder Ejecutivo Nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires firmaron el Consenso Fiscal, que fue aprobado por ley 27.429. Las partes acordaron suspender los plazos previstos (y hartamente prorrogados) para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II, entre aquellas jurisdicciones que ratificaban el presente consenso (Punto II) y fijaron el 31 de diciembre de 2019 como fecha para satisfacer los compromisos que asumían en este momento.

En materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las partes asumieron el compromiso de eliminar los tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien; desgravar los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios; desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se llevara a cabo en el exterior del país; establecer exenciones y aplicar alícuotas no superiores a las que para actividad y periodo convinieron las partes; adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación; evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes que tornaran más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su situación pura en el ámbito local; establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones acumulado en un plazo razonable.

Este acuerdo fue ratificado localmente por medio de la Ley XXIV 79¹.

2.3. Los consensos fiscales 2018, 2019 y 2020.

La situación de crisis imperante en nuestro país hizo que las partes tuvieran que plasmar en nuevos acuerdos, modificaciones a los compromisos asumidos por el Estado Nacional, las provincias y la CABA mediante el Consenso Fiscal 2017. En este marco, se firmaron los consensos fiscales 2018, 2019 y 2020, el 13/09/2018, 17/12/2019 y 4/12/2020, respectivamente².

2.4. El Consenso Fiscal 2022.

Este convenio fue firmado el 27 de diciembre de 2021 por el Poder Ejecutivo Nacional y algunas provincias. Entre sus extremos, convinieron aspectos relativos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más precisamente al hecho imponible del gravamen estableciendo que éste alcanzaba al ejercicio habitual y a título oneroso, —lucrativo o no— en las jurisdicciones provinciales y en la CABA, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza).

Se advirtió que el impuesto debía recaer sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate y que debía aplicarse respecto de la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares efectuadas en el país, considerando que el nexo jurisdiccional para los sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el país estará presente cuando exista presencia digital del vendedor, prestador y/o locador en la jurisdicción del domicilio del adquirente.

¹ B.O. 09/03/2018.

² Adhesiones locales: Ley XXIV 88 al Consenso fiscal 2019 y Ley XXIV 97 (B.O. 20/08/2021) al 2020.



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

Se propuso gravar la comercialización de bienes o servicios a través de medios o tecnología que permita la realización de las transacciones en forme remota, cuando el domicilio del adquirente se ubique en territorio provincial o de la CABA.

Se previó alcanzar con el gravamen el comercio electrónico de servicios digitales prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a consumidores o empresas domiciliados, radicados o constituidos en jurisdicción provincial y la CABA, incluso el servicio de suscripción 'online' para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.), y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma, o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares.

Se aclaró que la comercialización de los servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, quedaría alcanzada por el tributo en cuestión, cuando se verificare que la prestación de servicios se desarrollare o utilizare económicamente en la jurisdicción o que recayera sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc., radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial y la CABA o, bien, cuando el prestador o locador contare con una presencia digital en la jurisdicción, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

Se decidió mantener desgravados los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes (excepto los vinculados con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios) y los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.

Se establecieron alícuotas máximas por actividad y se aclaró que los servicios conexos a las actividades que se detallaban en un cuadro anexo, como así también aquellas relacionadas con el juego, el tabaco y las bebidas alcohólicas, no tendrían tal limitación.

Se decidió continuar aplicando las alícuotas establecidas en el Título III de la ley 23.966 "Ley de Hidrocarburos", respecto de las actividades hidrocarburíferas y sus servicios complementarios, incluidas las actividades de refinería con expendio al público.

Se resolvió que las actividades encuadradas dentro de Agricultura, Ganadería y Silvicultura, Pesca, Explotación de Minas y Canteras e Industria que vendan a consumidores finales estarían gravadas - por esas operaciones - a la alícuota máxima establecida para comercio mayorista, minorista y reparaciones en general. Finalmente, las partes se comprometieron a no aplicar alícuotas adicionales por sobre las establecidas.

Finalmente, se acordó una especie de “perdón” o “amnistía” en cuanto a los compromisos que hubieran sido suscriptos a partir de los instrumentos anteriores pero no se hubieran cumplido. En este aspecto, se convino en la cláusula decimosexta: “Las Partes acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad, a través de los Consensos Fiscales suscriptos en fecha 16 de noviembre de 2017, 13 de septiembre de 2018, 17 de diciembre de 2019 y 4 de diciembre de 2020, teniendo únicamente como exigibles aquellas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha de la firma del presente Consenso, así como las que surjan expresamente estipulado en el mismo”.

La provincia del Chubut ratificó este acuerdo mediante la Ley XXIV 101.

III- Los precedentes del Superior Tribunal de Justicia del Chubut.

3.1. La posición de los demandantes.

A continuación, daremos cuenta de los principales agravios puestos de manifiesto por las empresas en relación a los efectos derivados de la suscripción de los Consensos fiscales por parte de la provincia del Chubut.

Las firmas contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos TELECOM ARGENTINA S.A. y “AMX ARGENTINA S.A. c/ PROVINCIA DEL CHUBUT cuestionaron ante el Tribunal Superior de la Provincia del Chubut mediante la demanda contencioso administrativa prevista en el artículo 79 del Código Fiscal, los respectivos actos administrativos emitidos por el Ministerio de Economía que ratificaron el procedimiento determinativo llevado a cabo por el Fisco provincial, en torno al reclamo del citado gravamen, más intereses y multas con sustento en haber aplicado una alícuota menor a la correspondiente conforme las leyes impositivas aplicables en cada uno de los períodos involucrados.³

³ En “TELECOM ARGENTINA S.A. c/ PVICIA DEL CHUBUT S/ DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA”, expte 25805/23 se discuten los periodos 9/19 al 5/20, por las actividades: código



Esencialmente, las contribuyentes impugnaron el actuar del Fisco en el entendimiento que resultaba de aplicación inmediata los efectos de los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut al firmar el Consenso Fiscal 2017, en lo particular cuando refiere a la adecuación de los alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos⁴ de una serie de actividades para el período 2018-2022. Solicitaron la declaración de inconstitucionalidad y/o inaplicabilidad al caso de las leyes impositivas aplicables respecto de los años involucrados, puesto que establecían alícuotas mayores para la actividad que desarrollaban en el territorio de la Provincia del Chubut a las contenidas en el Anexo I del Consenso Fiscal que el 16 de noviembre de 2017, ésta había suscripto junto a otros Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con la Nación. Refirieron del mismo modo, a los extremos del Consenso Fiscal suscripto en 2019. Manifestaron que esos Acuerdos fueron ratificados por el Congreso Nacional por medio de las leyes 27429 y 27542 y localmente, por las normas XXIV 79 y XXIV 88, respectivamente. En definitiva, arguyeron que el accionar del Fisco era violatorio a los compromisos que la Provincia había asumido al suscribir los citados consensos, incurriendo de esa manera en una modificación unilateral terminantemente prohibida toda vez que los pactos, una vez ratificados por las legislaturas locales, integraban el derecho intrafederal ostentando en consecuencia, una jerarquía superior dentro de la estructura legal de los estados provinciales firmantes. Concluyeron que, en esas condiciones de ratificación, sus extremos eran operativos y de aplicación inmediata. También sostuvieron que, no obstante, no haber firmado los Consensos cuya aplicación reclaman, gozaban de un derecho subjetivo para repeler el ilegal reclamo del fisco provincial por estar éste originado en el incumplimiento de un pacto que era de naturaleza operativa desde que había sido ratificado por la legislatura local. En este aspecto, abundaron señalando que

614010 -Servicios de proveedores de acceso a internet-, código 612000 -Servicios de Telefonía móvil-, código 611090 -Servicio de telefonía fija y código 422200 -Construcción, reforma y reparación de redes.” En “AMX ARGENTINA S.A. c/ PROVINCIA DEL CHUBUT s/Demanda Contencioso Administrativa” 25929 se discute el periodo 1 a 6 de 2021; en 26313 los periodos 1 a 8 de 2019 y en 26075 los periodos 1 a 4 de 2020.

⁴ Un anexo al Consenso contenía alícuotas para el gravamen que operarían como topes en la gravabilidad de las actividades sobre las cuales repercutía.

los extremos de los consensos, una vez ratificados, eran operativos y de aplicación inmediata. Que no quedaba librado a la voluntad de las provincias definir qué cláusulas se cumplirían o no. Aseveraron que el Consenso Fiscal 2017 cuando expresó: *“El presente Consenso producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha”*, no hacía más que refrendar su posición en el sentido de que la suscripción y posterior adhesión por la ley local no implicaban una *“mera posibilidad de adecuar las alícuotas”*, librada a la voluntad de cada uno de los suscriptores, sino una obligación que debían cumplir. Señalaron también que no debía olvidarse que la suscripción de esta clase de acuerdos tuvo entre sus objetivos, el de beneficiar a los contribuyentes individuales con una reducción de la presión fiscal excesiva. Advertieron, en cuanto a la que denominaron *“cláusula de amnistía”* presente en el Consenso Fiscal 2022, que no debía ser considerada como una vía libre para exonerar de falta de responsabilidad en el incumplimiento de obligaciones que debieron ejecutarse en el pasado por parte de las partes suscribientes conforme acuerdos anteriores ratificados por Leyes provinciales, todo ello en perjuicio de los derechos adquiridos por los contribuyentes.

3.2. La posición de la demanda.

La defensa de la Provincia opuso la improcedencia del reclamo efectuado sosteniendo que la actividad del Fisco provincial era directa derivación de la aplicación de las leyes impositivas vigentes para cada uno de los períodos involucrados en los respectivos procedimientos determinativos (Ley Impositiva XXIV N° 82 correspondiente al año 2018 aplicable también al 2019, Ley Impositiva XXIV N° 87 para 2020, Ley 91 que modifica su similar 87, Ley Impositiva XXIV N° 85 para 2021), en cuanto a las actividades objeto de verificación.

Señaló que, en el Consenso Fiscal 2017, se dejó expresamente aclarado que la firma por los respectivos Ejecutivos, no importaba una operatividad automática o de pleno derecho del acuerdo. Refirió -en este contexto- a que la ley de ratificación local, en este caso el artículo 2 de la Ley XXIV N° 79, había establecido que los compromisos asumidos por la Provincia se harían operativos a partir de la sanción de leyes específicas que serían enviados por el Ejecutivo a tales fines. Por ello, destacó la falta de operatividad de sus extremos y la necesaria sanción de leyes tendientes a cumplir los distintos



compromisos suscriptos. Advirtió también, que los contribuyentes eran terceros en relación a los pactos por lo cual estaban impedidos de reclamar su aplicación. Expresó que el Consenso era un instrumento que daba el “puntapié inicial” para que las jurisdicciones -en ejercicio de sus facultades reservadas- dictaran las medidas conducentes a la operatividad de las obligaciones expresadas en el Acuerdo. Hizo mención a la suscripción del Consenso 2021 firmado por la Provincia el 27/12/2021 y ratificado por ley XXIV N° 101, en la que los estados firmantes acordaron dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas anteriormente a través de los Consensos de 2017, 2018 y 2019 teniendo únicamente como exigibles, aquellas cuyo cumplimiento se hubiera efectivizado a la fecha de la firma del Consenso 2021. Dijo que desde la firma de este último compromiso como de la sanción de su ley de ratificación, debía ser de aplicación la cláusula específica 16°, que debía entenderse como una “exoneración” o “amnistía” respecto de aquellos aspectos que pudieron haber sido entendidos como incumplidos por las signatarias.

3.3. La decisión del Superior Tribunal de Justicia.

Planteada así la cuestión, damos cuenta del abordaje procurado por el Superior Tribunal quien se introduce en el análisis de los alcances del Consenso Fiscal 2017 preguntándose si la Provincia del Chubut se encontraba obligada a adoptar las alícuotas establecidas en el Anexo respectivo para los distintos períodos fiscales o si, por el contrario, podía dejarlas de lado para ejercer las facultades impositivas propias.

Inicia su voto el Dr. Mario L. Vivas trayendo a colación jurisprudencia del Tribunal Federal, en el que se sostuvo que las provincias argentinas gozan de los poderes originarios que no fueron delegados oportunamente al Estado Nacional⁵. Recuerda también que los pactos celebrados por las provincias forman parte -según lo ha sostenido la Corte Suprema- del federalismo de concertación configurando de esta manera el derecho intrafederal, por lo que, una vez que el convenio suscripto es ratificado por las legislaturas locales, se incorpora al derecho público local con una entidad superior, esto

⁵ CSJN, Fallos 331:1412.

es, 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 Provincias⁶.

Continúa el ministro señalando que la especial naturaleza de los convenios en cuestión no trae aparejada necesariamente la aplicación lisa y llana en las jurisdicciones suscribientes puesto que ello dependerá de las características de las pautas o compromisos que hayan asumido. En este sentido, recalca en las diferentes materias por las que navega el pacto, si se han fijado metas de aplicación inmediata o si, en cambio, esas se hallan supeditadas a ulteriores intervenciones. Repasa los aspectos a los cuales las partes se comprometieron con el Consenso Fiscal 2017 poniendo el énfasis en la Cláusula VI “IMPLEMENTACIÓN” en la que se estipuló que dentro de los 30 días de suscripto el Consenso, los Poderes Ejecutivos de las provincias firmantes, de la CABA y del Estado Nacional elevarían a sus respectivas legislaturas los proyectos de ley para aprobar el pacto, modificar las leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos Poderes Ejecutivos para dictar normas a tal fin.

Dice el Ministro: “En nuestra provincia, la Honorable Legislatura sancionó la Ley XXIV N° 79, en cuyo art. 1 se aprueba el Consenso Fiscal y en su art. 2 establece expresamente que “...los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut en el Consenso Fiscal que se aprueba por el artículo 1° de la presente Ley, se harán operativos mediante leyes específicas, cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo a tal fin.” (el subrayado es propio), por lo que mal podía acompañarse el entendimiento procurado por la que firma en torno a la procedencia de la adopción inmediata de las alícuotas que para el impuesto sobre los ingresos brutos, contenía el anexo del Consenso fiscal en cuestión. Todo lo contrario, sostiene Vivas, era necesario el dictado de leyes locales que adoptaran los extremos propuestos: “De tal modo, se compatibilizan los acuerdos celebrados con el reconocimiento de las atribuciones propias de las provincias que los suscribieron en materia tributaria local.”. Agrega que en el ejercicio propio de las facultades tributarias locales, la legislatura local procedió a dictar la norma de adhesión bajo una fórmula que condicionó los compromisos asumidos por el ejecutivo a su propia

⁶ CSJN, Fallos 322:1781.



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

y ulterior aprobación, por medio del dictado de leyes específicas; normas que no fueron sancionadas, y que, a la postre, vienen a generar el actual conflicto⁷.

La primera conclusión a la que arriba el sentenciante es que los legisladores locales se reservaron sus competencias específicas para el análisis y dictado de normas tributarias y que la interpretación de la actora no toma en cuenta el artículo 2 de la ley de adhesión que así se los ordena, para dar prioridad al artículo 1°. Así las cosas, las alícuotas que contenía el Anexo I del Consenso Fiscal celebrado en el año 2017 no estuvieron vigentes en los períodos objeto de conflicto como tampoco eran de aplicación inmediata, puesto que era necesario para ello, el dictado de leyes específicas. De esta manera, para los períodos involucrados, eran de aplicación las leyes impositivas pertinentes que contenían las gabelas que el legislador local entendió que eran procedentes, distintas por cierto a las indicadas en Anexo del Consenso 2017 y que, a la postre, fueron las aplicadas por la Autoridad de Aplicación a la empresa actora.

Como derivación de todo lo expuesto, el voto también desconoce que la empresa goce de derechos -en la medida que no suscribió ninguno de los consensos fiscales- para exigir en forma directa, la aplicación de los extremos allí convenidos. La carencia de la norma “específica” torna en inexistente su pretense derecho a cuestionar el actuar del fisco local, finaliza sosteniendo el Ministro.

⁷ Primer y segundo párrafos del punto IV.5 en la sentencia 39/25 dictada en los autos “TELECOM ARGENTINA S.A. c/ PVCIA DEL CHUBUT S/ DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA”, expte 25805/23: “Traigo a colación aquí el debate parlamentario de la Ley XXIV N° 79, que resulta ilustrativo de la voluntad del legislador en oportunidad de adicionar el art. 2° a la ley que trataban. Así, el ex Diputado Jerónimo García expresó que “...nuestro Bloque va a votar el consenso fiscal y va a ratificar lo suscripto oportunamente por el señor Gobernador de la Provincia, con una inclusión en el artículo 2° que -de alguna manera- va a determinar una participación de esta Legislatura para hacer operativas muchas cuestiones del pacto, haciendo una reserva de las propias facultades”. También dijo el entonces Diputado Alfredo Di Filippo: “¿Qué pusimos nosotros en el artículo 2°, paso a leerlo, y repito, lo tomamos y hablamos con la Provincia del Chaco porque ellos hicieron un artículo que le da cobertura y en cierta forma licúa los posibles efectos negativos del Pacto Fiscal, “Artículo 2°. Establécese que los compromisos asumidos por la Provincia del Chubut en el Consenso Fiscal que se aprueba por el artículo 1° de la presente ley se harán operativos mediante leyes específicas, cuyos proyectos serán remitidos por el Poder Ejecutivo a tal fin.”. O sea que cualquier actitud, cualquier ley que necesiten relacionado con el pacto fiscal, tendrá que pasar por este recinto para su aprobación o su rechazo. Nosotros en esas condiciones lo vamos a apoyar al pacto fiscal, en estas condiciones y con este artículo lo vamos a apoyar. Al Gobierno ahora le vamos a dar esta herramienta, con este artículo agregado, y esperamos que pelee condiciones....”.

Sentado ello, y más allá de las alternativas propias que marcan cada una de las pretensiones involucrados en los expedientes analizados, el Tribunal Superior - en pleno- rechaza el reclamo realizado por las firmas contribuyentes sobre la base de un único argumento: la suscripción de un convenio de estas características por parte del ejecutivo, no implica de por sí que sus efectos se trasladen hacia los contribuyentes puesto que debe estarse a los extremos de la necesaria ley de adhesión dictada por la legislatura local en ejercicio de la facultades impositivas que le son propias y no ha delegado.

IV- Algunas reflexiones en torno al federalismo de concertación, los convenios y su cumplimiento por parte de los sujetos signatarios.

El federalismo de concertación se inserta en el programa constitucional y debe interpretarse de manera dinámica y sobre todo sistémica para garantizar el funcionamiento del proyecto global de la Nación⁸ y, en esa medida, el respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos y en particular, en lo que nos interesa aquí, de los contribuyentes. Ahora bien, para la concreción de esta premisa no puede dejar de sopesar el ejercicio pleno de las facultades de las provincias quienes, como sabemos, se han reservado para sí determinados ámbitos de actuación, tal como cita el ministro Vivas en los pronunciamientos de los que hemos dado cuenta: “De acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75), razón por la cual, no es objetable la facultad de las provincias para darse Leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 -hoy art. 126- de la Constitución, siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña.” (Fallos: 331:1412).”

En este contexto, la suscripción de acuerdos, pactos, consensos comprensivos de diferentes temáticas que traspasan los intereses locales constituye una dinámica propia y, por cierto, elogiada de los estados federales que llevan adelante políticas comunes de

⁸ CORONELLO S., E., “El federalismo de concertación en el programa constitucional”, en “Derecho Constitucional financiero y tributario local”. Edit. Ad Hoc. 2015, p. 95.



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

distinta naturaleza en pro del bienestar y mejoramiento de cada uno de sus miembros. Desde antiguo, nuestra Corte Federal ha interpretado esta idea en el contexto del programa constitucional dando cuenta de que se procura “una sola Nación para un solo Pueblo”⁹.

Ábalos, en el trabajo citado, da cuenta de las notas salientes de nuestro federalismo político y fiscal desde sus orígenes y cómo la Corte Federal ha conceptualizado los pactos y consensos como una manifestación positiva del federalismo de concertación tendiente a establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite el crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías locales¹⁰. In re “El Cóndor Empresa de Transportes SA c/ Provincia de

⁹ CSJN, Fallos 178:9.

¹⁰ En este contexto, se impone la cita del antecedente “Matadero y Frigorífico Merlo SA” en el que la Corte Nacional abandonó la línea jurisprudencial sostenida hasta el momento (Asoc de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Buenos Aires Pcia. de y otro s/ acción declarativa” – Fallos 322:181 -, “El Condor Empresa de Transportes SA c/ Provincia de Buenos Aires” – Fallos 324:4226-), señalando que las leyes convenio entre la Nación y las provincias, integran el derecho local, y que “...su violación colisiona, en primer término, con el plexo normativo provincial, y tal circunstancia excluye la cuestión de la materia exclusivamente federal”. Esta declaración, ha impactado en el escenario de los reclamos locales y en consecuencia en el armado de las defensas de los contribuyentes. La doctrina se ha pronunciado en contra de este pronunciamiento, entre ellos, el siempre presente maestro Enrique Bulit Goñi quien sostuvo “Lo que sí puede señalarse es que cuanto la Corte manda que los conflictos litigiosos que se planteen con referencia a la interpretación y consiguiente aplicación de tales acuerdos, “sean sustanciados ante los tribunales locales competentes, por las vías que las normas procesales respectivas dispongan, sin perjuicio de la intervención ulterior de esta Corte en el supuesto de suscitarse una cuestión federal durante su curso” está enviando esas causas a una vía muerta, a lo que también debe atenderse, pues la propia Corte nos enseña que una de las formas más certeras de apreciar el acierto o el error de una interpretación jurídica, es reparar en sus efectos.” (“Ingresos Brutos. Convenio Multilateral y Jurisdicción Idónea. Un dilema sin solución efectiva en la actualidad. Pag 73 – 96) colaboración para el libro: “La Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema de la Nación. A 150 años de su primera sentencia”. AAEF-ERREPAR.2013.

Esta manifiesta oposición de la doctrina se agudizó con el dictado del pronunciamiento “Papel Misionera SAIFC c/ Provincia de Misiones” en el que la Corte se declaró incompetente para entender en la causa diciendo que las leyes convenio entre las que cabe incluir el régimen de coparticipación federal y el Convenio Multilateral en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las legislaturas provinciales, hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público provincial. En definitiva, y al decir del fallecido maestro BULIT GOÑI, en este contexto el sistema de coparticipación federal ha sufrido una desjerarquización al ser considerado por la Corte no como derecho federal, tampoco intrafederal, sino como derecho meramente local, extraño a sus estrados. (En “Coparticipación federal de impuestos nacionales, a veinte años de la reforma constitucional de 1994” – Impuestos – 2014-).

Buenos Aires”¹¹ la Corte Nacional dijo “...los pactos (que) constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendiente a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinados a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales ..” (el subrayado es propio).

No obstante ello y pese a esos caros objetivos, cuando de ejercicio de facultades impositivas se trata, ya en cabeza de las Provincias, ya de la Nación y aún de las Municipalidades, el conflicto aflora. De por sí, algunas de las normas que nuestra Carta Magna contiene en materia impositiva y financiera han sido objeto de inmensos debates y cierto es que lo siguen siendo. En este sentido, y a modo de ejemplo, se inscribe la distribución de las facultades impositivas entre la Nación, las Provincias y las Municipalidades: “Estas disposiciones han generado tensiones que subsisten aún después de la reforma constitucional de 1994, resolviéndose generalmente a favor del Estado nacional ocasionando el desmedro de los fiscos provinciales y municipales. Además, las normas constitucionales en materia tributaria se encuentran acompañadas por las de derecho intrafederal cuya interpretación y efectividad práctica no siempre han contribuido al fortalecimiento federal. Este derecho intrafederal, desde la óptica constitucional tiene como contenido las relaciones de las provincias con el estado federal y entre sí, con ejemplos las leyes-contratos, los convenios entre estado federal y provincias, los tratados interprovinciales, etc.”¹²

Siguiendo en la línea de conflictos eternos en el programa federal, se encuentra la siempre actual y renovada disputa de si las provincias pueden dictar normas relativas a la prescripción de los tributos locales y no sólo en cuanto a su plazo, sino también las causales de interrupción y suspensión¹³. Y qué decir en cuanto a definir el plazo de

¹¹ CSJN, Fallos 324:4226.

¹² ABALOS, M., G., “El sistema fiscal federal en el programa constitucional” en “Tributación local. Estudio integral y sistemático de la fiscalidad provincial y municipal” - T. I – Edit. Ad Hoc. Buenos Aires. 2021, p. 134-163.

¹³ El desarrollo de esta contienda ha tenido varias etapas que han abarcado períodos anteriores al actual Código Civil y Comercial y, en vigencia de éste, modificaciones de importancia que repercuten sobre las facultades de las provincias en esta materia. Obsérvese el gran impacto que tuvo al respecto la sanción de la ley denominada “Inocencia Fiscal” N° 27.799 (B.O. 02/02/2026) sobre los artículos 2532 y 2560 de ese cuerpo normativo. El artículo 2532 antes de la modificación apuntada establecía: “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos.”



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

prescripción respecto del ejercicio de las facultades sancionatorias, respecto de lo cual la Corte Federal in re “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”¹⁴ ha concluido, aunque no sin dejar intersticios para la duda, que las haciendas locales deben aplicar las normas del Código Penal en el cómputo del plazo de prescripción para aplicar las infracciones tributarias (y cuál debe ser el término para ejecutarlas nos preguntamos).

En este marco, entendemos que el espíritu de la no supresión de la individualidad de la Provincia en el abordaje de la temática de neto carácter impositivo, más precisamente, en el tratamiento de las derivaciones locales de los convenios suscriptos, ha inspirado al Supremo Tribunal local en el abordaje descripto antes de ahora.

En ese delicado y tenso juego de fuerzas centrípetas y centrífugas, se evidencia una creciente realidad y es que el Gobierno central sigue marcando la ruta y los objetivos de la política nacional en clara desventaja de los estados provinciales y, si bien es cierto que con la reforma constitucional del 1994 “... se han explicitado más competencias provinciales en general en clave concurrente o compartida con la Nación y la Ciudad de Buenos Aires, marcando un camino decidido hacia un federalismo de concertación que promueve el fortalecimiento de las relaciones interjurisdiccionales como también la asunción de las atribuciones propias de cada orden de gobierno”¹⁵, no menos cierto es que en muchas ocasiones aquellos se han convertido en los sujetos débiles de la relación

Esta norma en su redacción actual no contempla la última oración, es decir que ha suprimido la facultad de las provincias en establecer el plazo de prescripción liberatoria en materia impositiva.

Como anticipamos, el artículo 2560 también ha sufrido una profusa modificación. Previa a la reforma, la norma prescribía que el plazo de la prescripción era de cinco años, excepto que estuviera previsto uno diferente en la legislación local. Actualmente, el texto prescribe en lo medular: “El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local. En materia de tributos establecidos por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o los municipios, el término de la prescripción se regirá por lo dispuesto en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en la norma que en el futuro la sustituya.” Se observa claramente (y con alarma), que las provincias carecen actualmente de facultades para establecer los plazos de prescripción (y causales de suspensión e interrupción) en el ámbito impositivo.

¹⁴ CSJN, Fallos 346:103.

¹⁵ ÁBALOS, M., G., op. cit.

que continúan aceptando -por ejemplo y entre otras cuestiones- las pautas de la coparticipación que le son impuestas¹⁶.

La Corte nacional ya dijo in re “Bressani Carlos H. y otros c/Provincia de Mendoza”¹⁷ “...los constituyentes actores y testigos presenciales del proceso que tuvo su término en la Constitución de 1853, establecieron una unidad no por supresión de las provincias (...) sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma.” Sin perjuicio de ello, cierto es que, a lo largo de nuestra historia y como bien ha afirmado Spisso¹⁸, no siempre ha sido así toda vez que -en muchos casos- la unanimidad en la suscripción de un consenso fue forzada por la adopción nacional de medidas de ejecución de los Pactos Fiscales que discriminaron en disfavor de las provincias no adheridas, lo que constituyó un abierto alzamiento contra el régimen republicano federal. Un ejemplo de ello, lo encontramos en la quita de porcentuales en la coparticipación¹⁹.

Abordando otra arista de esta cuestión, y en referencia ahora al grado de cumplimiento de los extremos suscriptos por las provincias, la Ciudad de Buenos Aires y

¹⁶ Claro ejemplo de ello, lo constituye el reciente Dec. (PEN) 219/26 -B.O. 06/04/2026- por el cual se dispuso otorgar en el ejercicio fiscal 2026 un “anticipo financiero” a las provincias que manifestaron verse impedidas transitoriamente de atender financieramente sus compromisos más urgentes derivados de la ejecución de sus presupuestos de gastos y amortización de deudas. El anticipo en cuestión deberá ser reintegrado dentro del ejercicio fiscal 2026. Entre los considerandos de la norma, se alude a que estos adelantos son a cuenta de las respectivas participaciones en el producido de los impuestos nacionales sujetos a distribución o de los montos previstos en el Compromiso Federal. El art. 2 del Decreto dispone: “Facúltase a la Secretaria de Hacienda del Ministerio de Economía a disponer la cancelación de los anticipos otorgados, con más los intereses que se devenguen calculados sobre la base de una Tasa Fija Nominal Anual del QUINCE POR CIENTO (15%), mediante la afectación de la respectiva participación de las provincias detalladas en el artículo 1° del presente decreto, en el régimen de la Ley N° 23548 y sus modificaciones o el que lo sustituya y en otros recursos coparticipables sin afectación a un destino específico.” También se faculta a ese mismo Organismo a establecer las condiciones del desembolso, las formas de cancelación y demás condiciones aplicables, pudiendo suscribir acuerdos para determinarlos. Para dar cumplimiento a lo decidido, se establece y esto es de relevancia, que los gobiernos de las provincias deberán: 1.- afectar su participación en el Régimen Transitorio de Distribución de Ingresos Fiscales entre la Nación y las Provincias (ley de coparticipación) y en otros recursos coparticipables sin afectación a un destino específico por hasta el monto anticipado con más sus intereses. Y d.- Autorizar a la mencionada Secretaría a retener automáticamente del monto coparticipable en virtud de la ley 23548, y otros recursos coparticipables hasta el monto anticipado más los intereses para proveer a su cancelación.

¹⁷ CSJN, 02/06/1937.

¹⁸ SPISSO, R., “Derecho Constitucional Tributario”. Edit. Lexis Nexis. 3° Edición. Buenos Aires. 2007, p. 223.

¹⁹ OCAMPO, C., A. “Cambios en la relación fiscal Nación-Provincias 12/2015-08/2018”. Edit. ConTexto Chaco. 2018, p. 21-43.



Publicaciones periódicas de la *Revista Patagónica de Derecho*

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm

la Nación en el Consenso Fiscal, Argañaraz²⁰ nos ilustra respecto del (in)cumplimiento de las provincias a su compromiso de adecuar las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme el Anexo del Consenso Fiscal 2017: la autora señala que solo 15 provincias satisfacían esa porción del acuerdo a la fecha de su análisis²¹. Delfino y De Allende²² nos ilustran respecto del caso “Córdoba” cuando en el año 2012 esta provincia sancionó la Ley 10077 a fin de denunciar el Pacto Fiscal I a partir del ejercicio fiscal 2012.

En este mismo andarivel, se inscriben aquellas situaciones que se dan en el contexto de pactos suscriptos, aprobados por las respectivas legislaturas y aún con normas dictadas por ellas con la finalidad de ponerlos en marcha pero cuyos extremos introducen exigencias para hacer efectivos los compromisos asumidos, que terminan por hacer caer en saco roto los fines supralocales que perseguían. La Corte Federal ha tratado estos supuestos dejando sin efecto, por ejemplo, los reclamos efectuados por la aplicación de alícuotas de Ingresos Brutos diferenciales, superiores dependiendo de si la firma contaba o no con establecimiento industrial en la provincia reclamante: “Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción declarativa de certeza”²³ es una de ellas en una larga lista de casos. La Corte recalcó allí que la Argentina debe entenderse como un solo mercado económico, más allá de su organización federal y que deben respetarse esa unidad, el principio de igualdad ante la ley y la prohibición expresa de establecer “aduanas interiores”. Asimismo, señaló que implementar barreras al comercio interprovincial excede la

²⁰ ARGAÑARAZ, N., “Consenso fiscal. Cumplimiento provincial y reciente suspensión” en “Tributación local. Estudio integral y sistemático de la fiscalidad provincial y municipal” - T. I - Edit Ad Hoc. Buenos Aires. 2021. Pag 29-43. En el mismo sentido el artículo de DAHLGREN, Germán. Edit. ConTexto. Chaco. 2018, pp. 55-59.

²¹ DAHLGRE, G., “El consenso fiscal y la disminución de la presión tributaria local. El caso de la Provincia del Chaco.” Temas de Tributación Provincial y Municipal. Enfoques desde el Nordeste Argentino. Edit. ConTexto. Chaco. 2018, pp. 55-59.

²² DELFINO, F., y ALLENDE, M., “Pactos federales: crónica de la des-concertación”. Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local. Edit Ad-Hoc. Buenos Aires. 2015, pp. 266 -270.

²³ CSJN, Fallos 340:1480.

competencia tributaria local y restringe facultades que la Carta Magna confiere al Congreso de la Nación²⁴²⁵.

V- Conclusión.

El federalismo que hemos adoptado como forma de organización -art. 1 de la Constitución Nacional- demanda un delicado equilibrio de fuerzas en el que cada uno de los protagonistas: las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Nación juegan una desafiante y constante partida para hacer efectivos derechos, obligaciones e intereses de cada uno de ellos. Si bien es cierto que no ha sido objeto de análisis de este trabajo, las Municipalidades forman parte de este escenario también.

En este juego de intereses, no han sido pocas las ocasiones en que estos sujetos han coincidido en la firma de convenios cuyos múltiples propósitos, proyectan sus efectos no sólo respecto de cada uno de los firmantes individualmente considerados, sino de todo el conjunto.

Este escenario se proyecta, obviamente, sobre los ciudadanos y en lo que aquí nos interesa, los contribuyentes en especial aquellos que realizan actividades gravadas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en más de una jurisdicción que ven en los compromisos que las provincias asumen con la suscripción de estos pactos, una cierta expectativa a que esos extremos se cumplan.

En paralelo, los estados ejercen sus facultades propias a la hora de aplicar localmente esos acuerdos, generándose diversos conflictos que en algunos casos son dirimidos por la Corte Federal.

Como decía Bulit Goñi hace 13 años atrás y no resulta ajeno a la realidad actual: “La Argentina no es una confederación de estados, es un estado federal. Un estado federal en las normas, que lejos está de haberse realizado en los hechos, lo que se constata, entre otros, con el hecho de que más de un tercio de su población habita en el 0,1% de su territorio, o de que en cualquiera de los partidos del Gran Buenos Aires hay más habitantes que en toda la Patagonia. Concentración poblacional que es consecuencia de

²⁴ “Rieles y Cosas S.A. c/ Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, “Comercial Rossi S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” y “Panificadora Veneziana S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”, todos ellos del 09/04/2026, de las más actuales.

²⁵ El maestro SPISSO en la obra ya citada, alertaba en relación al Pacto Fiscal Federal suscripto en 1993, que las jurisdicciones locales habían desnaturalizado la esencia del Pacto Fisca.

Anticipos *Doctrinarios*

Publicaciones periódicas de la ***Revista Patagónica de Derecho***

Observatorio de Derecho Constitucional y Derechos Humanos

Director: Leonardo Andrés Behm



la concentración económico-financiera, pero que a su vez es causa de crisis y de distorsiones de cada día más difícil solución.”

Ojalá que dentro de 13 años podamos efectuar una conclusión a este tema sosteniendo que el federalismo no es sólo cuestión de normas.