

FEDERALISMO Y POTESTADES TRIBUTARIAS LOCALES: EVOLUCIÓN Y DESAFÍOS

MARÍA GABRIELA ABALOS¹

Universidad Nacional de Cuyo. Universidad de Mendoza
Universidad Austral

Recibido: 18/04/2023

Aceptado: 24/04/2023

Resumen

Todo federalismo supone descentralización del poder en el territorio, lo cual debe ir acompañado por atribuciones propias de cada orden de gobierno con autonomía junto a los recursos económico-financieros indispensables. El texto constitucional de 1853/60 se estructura sobre la base de dos órdenes de gobierno, siendo las provincias las que delegan poderes a la nación, consagrándose en materia tributaria la separación de fuentes con tesoros distintos, formados con tributos propios de cada uno. El devenir de sucesivas crisis económicas acarrea la transformación paulatina hacia un sistema de concurrencia que, en la práctica, produce una centralización nacional considerable. La reforma constitucional de 1994 sentó las bases para el dictado de una norma de coparticipación tributaria, cuyo nacimiento estaría sustentado en los acuerdos entre los dos sujetos referidos más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dado su régimen de gobierno autónomo. Incumplidos los plazos constitucionales para su dictado, se suceden leyes y consensos que buscan armonizar el ejercicio competencial de los distintos sujetos, pero no logran concretar la normativa de coparticipación, sino que, por el contrario, refuerzan el rol de la nación como principal ejecutor de la política fiscal. Frente a esto, cabe reforzar el desafío de arribar a acuerdos que involucren, por un lado, la obligación de cumplimiento estricto con la prohibición de modificaciones unilaterales, y, por otro, el compromiso local de mejorar el control del gasto público, la responsabilidad fiscal, la transparencia y el buen gobierno.

Palabras clave: federalismo, poder tributario, federalismo fiscal, distribución de competencias tributarias.

1 Doctora en Ciencias Jurídicas y Sociales. Especialista y magíster en Magistratura y Gestión Judicial. Profesora titular de Derecho Constitucional (Facultad de Derecho, Universidad Nacional de Cuyo), de Derecho Constitucional y de Derecho Público Provincial y Municipal (Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Mendoza). Profesora en la Maestría de Derecho Administrativo y en varias diplomaturas (Universidad Austral). Jueza del Tribunal de Gestión Judicial Asociada en lo Tributario de Mendoza.
Correo electrónico: mgabalos@itcsa.net / ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-1963-3347>.

Federalism and Local Tax Powers: Evolution and Challenges

Abstract

All federalism supposes decentralization of power in the territory, which must be accompanied by attributions of each level of government with autonomy, together with the essential economic and financial resources. The constitutional text of 1853/60 is structured on the basis of two levels of government, with the provinces delegating powers to the Nation, establishing in tax matters, the separation of sources with different treasures, formed with taxes of each one. The evolution of successive economic crises leads to a gradual transformation towards a competition system that in practice, produces considerable national centralization. The constitutional reform of 1994 laid the foundations for the issuance of a tax co-participation norm, whose birth would be sustained in the agreements between the two referred National and Provincial levels, plus the City of Buenos Aires, due to its autonomous government regime. Since the constitutional deadlines for its issuance have not been met, laws and consensuses have been following one another, seeking to harmonize the exercise of competence of the different entities, but failing to specify the co-participation regulations. However, on the contrary, the role of the Nation as the main executor of the policy fiscal has been reinforced. Therefore, it is worth reinforcing the need to reach agreements that involve, on the one hand, the commitment to strictly comply with the prohibition of unilateral modifications and, on the other, the local commitment to improve control of public spending, fiscal responsibility, transparency and good governance.

Key words: federalism, tax power, fiscal federalism, distribution of tax powers.

1. Introducción

El federalismo argentino, a partir del texto constitucional tanto en su versión primigenia como luego de la reforma de 1994, presenta ricos matices que se reflejan desde los aspectos políticos e institucionales hasta la compleja distribución de competencias tributarias.

La forma de Estado federal es adoptada y adaptada por el texto constitucional configurando un régimen político particular, el cual fue mutando desde 1853 a 1860, pasando por algunas prácticas de concertación a mediados del siglo XX en medio de reiteradas discontinuidades democráticas, hasta llegar al retorno a la legalidad institucional en 1983, que abrió el camino hacia la reforma de 1994. Dicho proceso se ha ido enriqueciendo con diversas interpretaciones doctrinarias y variadas visiones jurisprudenciales del máximo tribunal de justicia federal.

El ánimo que inspira estas apreciaciones es el de mostrar la evolución, con avances y retrocesos, en el cumplimiento efectivo de cláusulas constitucionales, específicamente las referidas a la distribución de competencias tributarias entre los sujetos del federalismo.

2. Federalismo fiscal: desarrollo, evolución, estado actual

Desde el comienzo de la conformación del Estado argentino, hubo especiales condiciones económicas, geográficas, culturales, religiosas y políticas que, asociadas a las pasiones e ideologías imperantes, fueron tejiendo la concepción de un federalismo particular. La coexistencia de fuerzas de centralización y de descentralización se canalizó en propuestas centralistas, federales y confederales que produjeron un fenómeno complejo, con sus matices y sus desequilibrios (Zorraquín Becú, 1958).

El texto constitucional de 1853 acuñó un federalismo con notas unitarias en un intento de conciliación y de superación de la pugna de intereses nacionales y provinciales, buscando equilibrar la unidad y la diversidad. Con la incorporación de la provincia de Buenos Aires, la reforma de 1860 le dio un giro más federal al suprimir algunas notas unitarias, como la revisión de las constituciones provinciales por parte del Congreso, la atribución del mismo órgano de realizar juicio político a los gobernadores y la competencia de la Corte federal para resolver conflictos de poderes provinciales, entre otras.

Con el correr del siglo XX, a pesar de la discontinuidad constitucional materializada por seis Gobiernos de facto, en los interregnos de vigencia democrática se concretan algunos ejemplos de un federalismo de mayor concertación a través del ejercicio coordinado de atribuciones nacionales y provinciales. El instrumento que posibilita tal camino es el de los tratados interprovinciales, utilizados mucho antes del texto 1853/60, y se concretan en este período en relación con los ríos interprovinciales, por ejemplo, con el tratado suscripto en 1960 entre las provincias de Santa Fe y Entre Ríos, que llevó a la construcción del túnel subfluvial que une las capitales de dichas provincias. También con la creación del Consejo Federal de Inversiones en 1959, por medio del acuerdo entre las provincias, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y, en ese momento, el territorio nacional de Tierra del

Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. De igual manera, se crearon la Comisión Federal de Impuestos y otros comités federales en distintas materias, como educación, salud, ambiente, seguridad, etc. (Abalos, 2021).

El advenimiento de la democracia a fines de 1983 produjo un despertar constituyente provincial en más de una decena de estados locales, que pusieron en marcha su poder reformador recogiendo particularidades locales y adelantándose en la incorporación y reconocimiento de derechos fundamentales, de institutos novedosos, como los consejos de la Magistratura, los mecanismos de democracia semidirecta, etc., que luego tendrían cabida en la Constitución Nacional (CN) de 1994. Junto a ello, se advirtió una real preocupación por la defensa de las potestades tributarias locales, declamando el ejercicio de poderes impositivos provinciales que muchas veces en la práctica colisionan con normas constitucionales y legales nacionales.

Por último, la reforma de 1994 arrojó luces y sombras en torno al federalismo tanto desde lo político institucional como desde lo fiscal. Fueron avances significativos para la descentralización política del poder tanto la incorporación de las nuevas autonomías de la Ciudad de Buenos Aires (art. 129) y de los municipios (art. 123) como la consagración de las regiones (art. 124), el reconocimiento del dominio provincial de los recursos naturales (art. 124), el de la potestad tributaria y el ejercicio del poder de policía provincial y municipal en los establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30) y la posibilidad de las provincias de celebrar convenios internacionales (art. 124 de la CN). Como contracara, se menciona el nuevo carácter del Senado, que se transformó de cuerpo calificado representante de las provincias en pie de igualdad a ser el seno de las disputas partidarias; la elección directa del presidente, que acentúa los desequilibrios por la despereja distribución poblacional; la ampliación de facultades del presidente en materia legislativa a través de los decretos delgados, los de necesidad y urgencia y la promulgación parcial de leyes —con controles escasos y poco eficientes—; y finalmente la convalidación del *statu quo* en materia tributaria con la concentración en manos de la nación de los principales impuestos directos e indirectos con la injustificada demora en la sanción de la ley convenio de coparticipación (Abalos, 2013).

Merece especial tratamiento la temática fiscal, dado que tiene importancia configurante del federalismo argentino desde sus orígenes. Se distingue en el texto de 1853/60 entre las facultades originarias de las provincias para recaudar impuestos indirectos internos y directos como regla general, limitando la recaudación federal a los indirectos externos (derechos de importación y exportación) y excepcionalmente, por tiempo limitado, a los directos (ex art. 67, incs. 1 y 2 concs. arts. 4 y 121 de la CN) y el rol centralista y promotor del Estado central, destinado a ser la maquinaria impulsora del progreso y la ilustración (ex art. 67, inc. 16 de la CN), aunque respetando los principios liberales de la iniciativa individual en materia económica.

Las tensiones que generan estas disposiciones subsisten aún después de la reforma constitucional de 1994, resolviéndose generalmente a favor del Estado nacional, muchas veces, en desmedro de los fiscos provinciales y municipales. Además, las normas constitu-

cionales en materia tributaria se encuentran acompañadas por las del 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 en las leyes de contratos, los convenios entre Estado federal y provincias, los tratados interprovinciales, etc. (Bidart Campos, 1996). En materia tributaria, encierra una multiplicidad de competencias y funciones: las propias de las provincias y las de ejercicio concurrente y compartido con la nación, incluyendo después de la reforma de 1994 a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires e involucrando indirectamente a los municipios.

Una de las manifestaciones del poder de imperio estatal es la potestad tributaria, que consiste en el poder del Estado de dictar normas a efectos de disponer unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas según la competencia espacial estatal atribuida, comprendiendo también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas (García Vizcaíno, 2016).

En el federalismo argentino, el poder tributario de los entes de gobierno está determinado por la Constitución Nacional, y conforme con su art. 121, el Gobierno federal ostenta potestades limitadas, pues sólo posee las que las provincias le confiaron al sancionar la carta fundamental, mientras que éstas tienen poderes tributarios amplios, con la sola excepción de los que fueron entregados al Gobierno federal, o sea, los llamados “poderes delegados”. En cuanto a los municipios, su potestad tributaria no está mencionada expresamente en ese texto, pero resulta de su condición de elemento esencial del sistema de gobierno adoptado (art. 5) y de su autonomía (art. 123). Por su parte, la Ciudad de Buenos Aires, con su régimen de gobierno autónomo reconocido en el art. 129, también posee facultades impositivas en el marco que le brinda el texto constitucional.

De esta forma, el poder tributario es ejercido por cada orden de gobierno —nación, provincias, municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires— en la esfera territorial de su jurisdicción conforme a las disposiciones constitucionales y legales que perfilan y limitan tales potestades. Ahora bien, el transcurso del tiempo ha ido modificando en gran medida el panorama de la Constitución, ya que los poderes del Gobierno federal se han ampliado justificándose en los estados recurrentes de emergencia económica e institucional y en las exigencias de la complejidad del mundo moderno. Además, han apelado a las denominadas “facultades implícitas” y a las nuevas modalidades surgidas de las leyes de contratos sobre unificación de impuestos —las cuales, en la práctica, han conducido a dilatar el poder tributario nacional—, y también a la regulación del comercio internacional e interprovincial. Estos aspectos han suscitado un Gobierno federal de amplios poderes (Spisso, 2023).

En un Estado federal con más de un nivel de gobierno autónomo, surge imperiosamente la necesidad de diagramar un modo de distribución de facultades impositivas que le garantice a cada uno de dichos órdenes de gobierno la obtención de fuente de recursos suficientes para el cumplimiento de sus cometidos. Tradicionalmente, se reconocieron los siguientes

tes modos de distribución de las potestades impositivas: separación de fuentes, sistema de interconexión y sistema mixto. Siguiendo a Jarach (1993), se identifican cinco sistemas: concurrencia, separación de las fuentes, participación, cuotas adicionales y asignaciones globales o específicas.

3. Distribución de competencias tributarias

La distribución de competencias tributarias concebida por la Constitución de 1853/60 se basaba en la separación de fuentes tributarias entre el Gobierno federal y los Gobiernos provinciales, con tesoros distintos formados con tributos propios de cada uno. Sin embargo, la práctica constitucional fue demostrando el débil nivel de acatamiento al texto constitucional en relación con los impuestos directos —que, conforme al anterior art. 67, inc. 2, eran de las provincias y, excepcionalmente, nacionales— y con los indirectos internos, que, por no estar expresamente delegados a la nación, eran exclusivamente provinciales.

De esta forma, el sistema originalmente inserto en el texto constitucional rigió entre 1853/1860 hasta 1890, momento en el que se pasó a una nueva etapa caracterizada por la concurrencia fáctica de fuentes tributarias, debido a que se crearon los impuestos al consumo por parte del Gobierno federal como facultad concurrente con las provincias. Ello, en una interpretación alejada de la letra de la Constitución de 1853, de donde surgía que las provincias solamente delegaban los aduaneros y, en forma excepcional, los impuestos directos, por lo que los indirectos internos quedaban bajo la órbita provincial. A ello se le sumó en 1932, bajo el Gobierno de facto de José F. Uriburu, la creación del impuesto a la renta con carácter nacional, ratificado por el Congreso a través de la Ley 11682 por un período de dos años, luego prorrogado indefinidamente, por lo cual se desconocía el carácter de excepción con el que habían sido delegados. De ahí que se haya producido el nacimiento de la tercera y última etapa, la de la coparticipación impositiva entre nación y provincias con la Ley 12139 de unificación de impuestos internos (1934), que comenzó a regir el 1 de enero de 1935 y que estableció que las provincias que adhirieran a dicho régimen participarían del producto de todos los impuestos internos nacionales.

Posteriormente, el Congreso sancionó la Ley 12143 de impuesto a las ventas (1935) y la Ley 12147 de prórroga del impuesto a los réditos (1935). Luego de ello, la Ley 12956 de distribución de impuestos nacionales (1947), que disponía una distribución primaria del 79% para la nación y el 21% para las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires de la recaudación del impuesto a los réditos, a las ventas, a las ganancias eventuales y a los beneficios extraordinarios. Por su parte, la Ley 14390 de régimen de unificación de impuestos internos (1954) contiene similares lineamientos que la anterior, y la Ley 14788 de coparticipación federal del producido de impuestos (1959) estableció una distribución primaria que aumentaba la participación provincial anualmente en dos puntos: 72% para la Nación y 28% para las provincias. Posteriormente, durante el Gobierno de facto en 1973, sobrevino la Ley 20221 de coparticipación de impuestos nacionales, que en el art. 1 pres-

cribió, como masa coparticipable, el producido de los siguientes impuestos: a los réditos, ganancias eventuales, tierras aptas para la explotación agropecuaria, regularización patrimonial, posición neta de divisas, parque automotor, ventas, venta de valores mobiliarios, internos, adicional a los aceites lubricantes y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

En el retorno a la legalidad institucional, no se ratificó la normativa anterior, por lo que entre los años 1985 y 1987 rigieron algunos decretos y un convenio financiero transitorio, hasta que finalmente en 1988 el Congreso sancionó la Ley 23548 de coparticipación, que se encuentra aún vigente pese a que se había previsto como un régimen transitorio. Sus disposiciones principales son: art. 2: se amplió la masa coparticipable al incluirse “todos los impuestos nacionales existentes o a crearse”; art. 3: se mejoró la participación provincial en la distribución primaria; art. 4: se establecieron los porcentajes correspondientes a cada una de las provincias a los efectos de la distribución secundaria.

A esta normativa se le sumaron pactos fiscales anteriores a la reforma de 1994: el primero, del 12 de agosto de 1992; y el segundo, del 12 de agosto de 1993. En el primer pacto, las provincias debieron ceder el 15% de la coparticipación para el pago de las obligaciones previsionales nacionales, originándose ello en el pedido de la mayoría de las provincias a la nación para que se hiciera cargo del déficit de sus cajas de previsión social. En el segundo, llamado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, se obligaba a las provincias a derogar y modificar distintos tributos de acuerdo con la política impositiva del Gobierno federal y a transferir las cajas de jubilaciones al Sistema Nacional de Previsión Social.

Como derivación de las disposiciones de la Ley 23548 de coparticipación y de los pactos fiscales referidos, las potestades tributarias de las provincias y de los municipios no podrían gravar, cualquiera fuera la denominación o naturaleza del tributo, las materias imponibles sujetas a impuestos nacionales coparticipados (prohibición de aplicar tributos análogos). En relación con los municipios, sólo podrían aplicar a las actividades desarrolladas dentro de su jurisdicción “tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”, ya que, en general, las materias imponibles sujetas a gravámenes nacionales y provinciales gravan prácticamente todas las manifestaciones existentes de la capacidad contributiva.

La situación generada por estas normas legales, más los pactos fiscales federales y las asignaciones específicas de recursos —que detraen fondos de la coparticipación primaria de la Ley 23548—, han producido un estado de verdadera confusión e incertidumbre en el sistema general de redistribución de recursos entre la nación y las provincias, lo que con acierto ha sido calificado como el “laberinto de la coparticipación” (Casás, 1996).

4. Ley convenio de coparticipación

La reforma de 1994 ratificó la distribución de competencias entre el Gobierno federal y las provincias en relación con los tributos indirectos externos, como por ejemplo los nacionales —en el inc. 1 del art. 75—; en cambio, agregó los tributos indirectos internos con

carácter de concurrentes —en el inc. 2, primer párrafo del art. 75—, mientras que mantuvo la redacción original con respecto a los tributos directos como correspondientes sólo en forma excepcional al Gobierno federal —en el inc. 2, segundo párrafo del art. 75—, desconociendo lo que la práctica constitucional había impuesto décadas atrás (Bulit Goñi, 2009).

De esta forma, en el esquema distributivo, luego de la reforma de 1994, le corresponde al Gobierno nacional establecer: i) exclusivamente y de manera permanente derechos de importación y exportación, venta y locación de tierras de propiedad nacional y las rentas de correos (arts. 4, 9, 75, incs. 1, 5, 14 y 126 de la CN); ii) en concurrencia con las provincias y en forma permanente, impuestos indirectos (arts. 4, 17, 75, inc. 2 y 121 de la CN); iii) por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la nación —siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan— impuestos directos (arts. 4, 17, 75, inc. 2 de la CN); iv) en la Ciudad de Buenos Aires, en cuanto siga siendo Capital Federal y ataña intereses de la nación, tributos de carácter local respetando los poderes de policía e imposición de las provincias y municipios (art. 75, inc. 30 de la CN).

Las provincias, a su vez, pueden establecer impuestos de carácter directo e indirecto en forma permanente, con excepción de los impuestos aduaneros, mientras que la Ciudad de Buenos Aires, dado su régimen de gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción (art. 129 de la CN), ostenta las mismas facultades tributarias que las provincias. A su vez, en materia de impuestos directos, las facultades de la nación se hallan en teoría limitadas por la prescripción del art. 75, inc. 2 de la CN, aunque la práctica constitucional ha desvirtuado totalmente la aludida restricción, soslayándola con un simulado acatamiento a sus disposiciones mediante las sucesivas prórrogas de los tributos directos, como el impuesto a las rentas, que la nación ha establecido sin solución de continuidad desde 1932 (Spisso, 2023).

Ahora bien, la mencionada reforma de 1994 decidió incorporar expresamente en el texto constitucional el régimen de coparticipación en el segundo párrafo del inc. 2 del art. 75. Allí estableció como coparticipables los tributos indirectos internos y los directos que, en forma excepcional, recaude el Gobierno nacional, salvo la parte o el total de ellos que tengan asignación específica. Esta última cuestión fue objeto de intensas negociaciones, ya que constituye comúnmente una forma de detraer fondos de la masa coparticipable perjudicando a las provincias; debido a ello, se fijaron especiales condiciones en el inc. 3, tales como que sean por tiempo determinado establecido por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara (Hernández, 2010)

De esta forma, el segundo párrafo del inc. 2 dispone que “[u]na ley-convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”. Esta norma tendrá que ajustarse a las siguientes exigencias constitucionales: 1) debe tener origen en la Cámara de Senadores; 2) la sanción debe ser con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara; 3) no puede ser modificada unilateralmente; 4) no puede ser reglamentada; 5) debe ser aprobada por las provincias; 6) la distribución entre

la nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, y entre éstas, se efectuará en relación directa con las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto; 7) debe contener criterios subjetivos, como equidad, solidaridad y prioridad para lograr un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional; 8) un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires en su composición (Pérez Hualde, 2014).

Se ha diagramado una ley de convenio, es decir, una norma contractual que debe surgir de los acuerdos entre los distintos sujetos del federalismo, sancionada por el Congreso con una mayoría agravada y finalmente aprobada por las provincias. En relación con la distribución primaria, o sea, entre la nación y las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, se dispone, por un lado, lo vinculado a asignaciones específicas en el inc. 3, y, por otro, que “la relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto”, como dice el inc. 2 del art. 75 en una frase que se correlaciona con un párrafo posterior de la misma norma, que expresa: “No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires, en su caso”.

Para la distribución secundaria, o sea, entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, los criterios de reparto deben ser: a) objetivos, es decir, exentos de parcialidad, con razonabilidad; b) equitativos, es decir, con justicia en el caso concreto, v.gr., a mayor capacidad contributiva o poblacional, mayor distribución; c) solidarios: con ayuda mutua entre las provincias, v.gr., redistribución que beneficie a las poblaciones rezagadas; y d) prioritarios para el logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. Ello está vinculado directamente con los propósitos del art. 75, inc. 19, que aspira a ser la nueva cláusula del progreso, con especial énfasis en el “desarrollo humano”, lo que obliga a un gran esfuerzo para corregir los desequilibrios, desigualdades e injusticias de la sociedad argentina.

Por su parte, la disposición transitoria sexta señala como plazo para la sanción de la ley de convenio de coparticipación “antes de la finalización del año 1996”. Además, prescribe que “la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de esta reforma, no podrá modificarse sin la aprobación de la provincia interesada”. Finalmente, agrega que

tampoco podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de esta reforma y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos y judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias.

Sin embargo, la ley de convenio de coparticipación impositiva no ha sido sancionada en los plazos fijados, con lo que se verifica una grave violación a la Constitución que afecta directamente al federalismo.

El texto incumplido merece algunas consideraciones críticas. Por un lado, la incompleta mención a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, por otra, la exigencia de aprobación por parte de las provincias. Sobre el primer punto, se observa que si bien en el párrafo referido a los acuerdos previos no se menciona a la Ciudad, luego aparece en el tercer párrafo, que la incluye en la distribución, en el quinto, que exige una ley de la Ciudad para aprobar la transferencia de competencias, servicios o funciones, y en el sexto, cuando prevé que en el organismo fiscal federal esté asegurada la participación de esta Ciudad en su composición. Es criticable la omisión de esta Ciudad en la parte referida a la distribución de competencias tributarias, como en lo concerniente a los acuerdos previos que den base a la ley de convenio y su aprobación. No se advierte fundamento jurídico alguno a tales ausencias, por ello, debería interpretarse el texto con uniformidad y concebir a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en todas las etapas de la ley de convenio, ya que ello es coherente con la incorporación de esta como un nuevo sujeto del federalismo argentino (Abalos, 2021).

Luego, en relación con la exigencia de aprobación por parte de las provincias y conforme a lo expuesto por la Ciudad de Buenos Aires, se ha dicho que la reforma habría introducido un instrumento de naturaleza confederal (Vanossi, 2013). En opinión de algunos, debería ser la ley de convenio la que determine cómo deberá producirse esa aprobación por parte de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires, cuántas provincias se requerirá para su entrada en vigencia, qué efectos producirá para las que la aprueben y cuáles serán los efectos jurídicos aplicables a las que no lo hagan (Pérez Hualde, 2014). En nuestra opinión, en armonía con el resto del texto del inc. 2 en análisis, si para la aprobación de la ley de convenio y para las asignaciones especiales del inc. 3 el constituyente de 1994 previó la mayoría absoluta de cada cámara del Congreso, no así la unanimidad, podría exigirse esa misma mayoría tanto para la instrumentación de los acuerdos previos como para la posterior aprobación por parte de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires. De esa forma, correspondería, sobre un total de veinticinco actores (la nación, las veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), por lo menos, la mayoría de trece para movilizar las dos instancias referidas. Resulta razonable desechar cualquier pretensión de unanimidad por carecer de sustento constitucional y por ser, en los hechos, un insalvable obstáculo para concretar la mentada norma (Abalos, 2021).

Por último, cabe resaltar que tal ley debía ser sancionada antes de fines del año 1996. Su incumplimiento vino acompañado de nuevos acuerdos entre la nación y las provincias, como el Primer Compromiso Federal del 6 de diciembre de 1999 y el Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal del 20 de noviembre de 2000, aprobados por las leyes 25235 y 25400, respectivamente. Las prórrogas que se sucedieron al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Desarrollo fueron dispuestas, hasta el 31 de diciembre de 2001, por medio de las leyes 24468 (art. 5), 24699 (art. 1), 25063 (art. 11), 25239 (art. 17)

y por el Decreto 2054/2010 hasta el 31 de diciembre de 2015. Con posterioridad, la Ley 26078, aprobatoria del Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el Ejercicio 2006, en su art. 76 dispuso la prórroga, durante la vigencia de los impuestos respectivos o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el art. 75, inc. 2 de la CN —lo que ocurriera primero—, de la distribución del producido de los tributos previstos por diversas normas, entre ellas, la Ley 24130 y el ya citado art. 17 de la Ley 25239, en este caso, por cinco años, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2010. Próximo a su vencimiento, el Poder Ejecutivo Nacional remitió al Congreso el Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2011. Sin embargo, no se logró el *quorum* necesario para debatir el proyecto y, por tanto, no recibió sanción. Por ello, se dictó el Decreto de necesidad y urgencia 2054/2010, por el que se hizo operativa la prórroga del Presupuesto para el Ejercicio 2010 —art. 1— en virtud de lo dispuesto del art. 27 de la Ley 24156 de Administración Financiera. Asimismo, por medio de dicho decreto fueron prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2015 los plazos establecidos en el art. 17 de la Ley 25239 —art. 26 del Anexo—, es decir, los atinentes al Pacto Fiscal. La Cámara de Diputados del Congreso de la Nación, por Resolución del 24/10/2012, declaró la validez del decreto 2054/2010.

En los resonados casos de noviembre de 2015, la Corte Suprema de Justicia federal declaró la inconstitucionalidad del art. 76 de la Ley 26078 y del art. 4 del Decreto 1399/2001, en lo atinente a la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables pactada en la cláusula primera del Acuerdo entre el Gobierno nacional y los Gobiernos provinciales del 12 de agosto de 1992, fundándolo en tres argumentos centrales: 1) que la prórroga de la vigencia de tales detracciones se había llevado a cabo de manera unilateral por la nación; 2) que se pretendía mutar su naturaleza jurídica por la de una asignación específica en abierta violación al texto constitucional; 3) en la ausencia de plazo determinado.²

Estos pronunciamientos acarrearón el dictado de varias normas y empujaron otro acuerdo: el Consenso Fiscal del 16 de noviembre de 2017, suscripto por la nación con veintidós provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con la negativa expresa de la provincia de San Luis y el cambio posterior de La Pampa. Entre sus objetivos principales, se visualiza la necesidad de armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones de forma tal de promover el empleo, la inversión y el crecimiento económico, fomentar políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad y la necesidad de acordar una solución integral y realista a los conflictos judiciales suscitados entre las distintas jurisdicciones, y también emprender el diálogo institucional que desemboque en una nueva ley de coparticipación federal (Abalos y Vinassa, 2019).

Luego, la Ley 27469 ratificó el Consenso Fiscal 2018, donde se efectuaron modificaciones al Consenso anterior. Por último, el 17 de diciembre de 2019 se suscribió un nuevo con-

2 Corte Suprema de Justicia de la Nación, 24/11/2015, *Santa Fe, provincia de contra Estado Nacional p/acc. declarativa de inconstitucionalidad*; *San Luis, provincia de contra Estado Nacional p/acc. declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos*; *Córdoba, provincia de contra Estado Nacional p/medida cautelar*.

senso fiscal entre la nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ratificado por la Ley 27542. Concomitantemente, la Ley 27541 declaró en emergencia pública nueve materias, entre ellas, la económica, fiscal y financiera, además de la sanitaria. Esta, agravada con la posterior declaración de pandemia del COVID-19 por parte de la Organización Mundial de la Salud, contribuyó a la proliferación de decretos de necesidad y urgencia y resoluciones administrativas del jefe de Gabinete de Ministros, que pusieron en crisis, entre otras cuestiones, la coparticipación. Luego de ello, mediante la Ley 27634, se aprobó el Consenso Fiscal del 4 de diciembre de 2020. Al año siguiente, el 27 de diciembre de 2021, se firmó otro Consenso Fiscal, ratificado por la Ley 27687.

5. Interpretación jurisprudencial

El diagrama constitucional descripto impone la concurrencia en el ejercicio de competencias tributarias entre la nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, lo que obliga a focalizar en la necesaria armonización (Abalos, 2015). En esta línea se encaminan los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: tanto desde el caso *Simón Mataldi S.A.* de 1927 (Fallos: 314:862), referido a impuestos indirectos, como diez años más tarde en la causa *Bressani* (Fallos: 178:9), donde se destacaba la vocación de la Constitución Nacional, creadora de

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.

Varias décadas después, se reiteraron las manifestaciones de coordinación de potestades tributarias desde la causa *Chevallier* de 1991 (Fallos: 314:862), donde se afirma que tanto los pactos fiscales como la ley de coparticipación comportan por sus alcances y contenido una manifestación positiva del llamado “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 regionales. Estas manifestaciones del federalismo de concertación configuran el derecho intrafederal y son parte del derecho local, dado que reconoce la existencia de una trama de coordinación entre los distintos niveles de gobierno que se proyecta sobre la validez de los tributos.

Dicha interpretación jurisprudencial merece algún reproche. Sin perjuicio de reconocer que tanto la ley de coparticipación como los pactos fiscales federales buscan ser ejemplo de federalismo de concertación para regir en una provincia determinada, debieron ser ratificados por su legislatura respectiva y luego se incorporaron al derecho público interno del Estado provincial sin posibilidad de modificación unilateral por ninguna de las partes fir-

mantes. Resulta claramente objetable la ausencia de libre voluntad de las provincias contratantes, ya que fueron impuestos desde el Estado nacional. Como bien afirma Spisso (2023, p. 282), la unanimidad 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.

En noviembre de 2015, volvió a pronunciarse la Corte Suprema en los casos de las provincias de Santa Fe, San Luis y Córdoba,³ donde se declaró la inconstitucionalidad del art. 76 de la Ley 26078 y la de los arts. 1, inc. a) y 4 del Decreto 1399/2001 en relación con las detracciones de fondos coparticipables y la consecuente modificación de los términos y porcentajes establecidos en la Ley 23548. Esto se fundó en: 1) la prórroga de la vigencia de tales detracciones de manera unilateral imputable a la nación; 2) la pretensión de cambiar su naturaleza jurídica por la de una asignación específica en abierta violación al texto constitucional; y 3) la ausencia de plazo determinado.

Además de ello, el tribunal se encargó de recordarles a los sujetos del federalismo que el incumplimiento de la manda constitucional no puede justificarse por la imposibilidad de lograr acuerdos políticos, puesto que, en la medida en que la Constitución materializa el consenso más perfecto de la soberanía popular, frente a sus definiciones, los poderes constituidos deben realizar todos los esfuerzos necesarios para asegurar el desarrollo del proyecto de organización institucional que traza su texto. Señala con acierto que las autoridades nacionales (presidente y Congreso) son las coordinadoras del sistema federal de concertación y sobre ellas pesan las convocatorias pertinentes a los fines de elaborar las propuestas normativas o los acuerdos previos para implementar el sistema de coparticipación, aunque ello no les quita responsabilidad a los Gobiernos locales.

En esa línea, acierta la Corte cuando pretende que las provincias asuman las consecuencias de sus propios actos u omisiones, de forma tal de hacer visible que, en muchos casos, los mandatos de la política partidaria de turno y la ocasional simpatía con el Gobierno nacional no siempre se compadecen de las reales necesidades de los ciudadanos. Ello hay que sopesarlo con el grado de asfixia económico-financiero de los estados locales con el centralismo fiscal que domina la historia argentina desde fines del siglo XIX, lo cual acarrea situaciones de virtual parálisis provincial, cuya única vía de escape, relativa y mentirosa, es doblegarse ante la nación. Aunque el *mea culpa* también debe ser provincial, puesto que el control del gasto público y la responsabilidad fiscal no son objetivos frecuentes.

Acorde con estas interpretaciones, cabe citar los casos resueltos en defensa de las potestades tributarias municipales frente a las omisiones inconstitucionalidades de las provincias: *Intendente de la Municipalidad de La Rioja*, de noviembre de 2014, y *Municipalidad de La Banda*, de agosto de 2018.

Asimismo, cabe mencionar la resolución adoptada por la Corte Federal en el marco de

3 Corte Suprema de Justicia de la Nación, *Córdoba, provincia de contra Estado Nacional p/medida cautelar*, 24/11/2015; *San Luis, provincia de contra Estado Nacional p/acc. Declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos*, 24/11/2015; *Santa Fe, provincia de contra Estado Nacional p/acc. Declarativa de inconstitucionalidad*, 24/11/2015.

dos acciones en las que se solicitaron medidas cautelares sobre planteos en torno a la coparticipación. Por un lado, en el caso *Provincia de Entre Ríos contra Estado Nacional*, del 1 de octubre de 2019, se discutió la constitucionalidad de las medidas tomadas por el Gobierno Federal a raíz de los decretos 566/2019 y 567/2019, que dispusieron el congelamiento del precio de los combustibles durante 90 días y la eliminación del impuesto al valor agregado a algunos productos de la canasta básica, respectivamente. La mayoría del tribunal, conformada por Lorenzetti, Maqueda y Rosatti, decidió favorablemente la suspensión de los efectos de los decretos cuestionados. Así pues, en el marco de conocimiento propio de una medida cautelar, se tuvo por acreditada la verosimilitud del derecho invocada por la provincia con fundamento en el marco constitucional y de derecho intrafederal en el que se encuentra el régimen de coparticipación federal. Ello supone que tales normas se encuentran fuera de la esfera de disponibilidad individual de las partes y sólo pueden ser modificadas por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes. Se hizo hincapié en los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal y se destacó expresamente el principio de integralidad de la masa coparticipable, el carácter convencional o concentrado del sistema y la intangibilidad de los recursos provinciales.

El voto en disidencia de Rosenkrantz puso el acento en la legitimación de la que carecería el estado local a fin de rechazar la pretensión y, en consecuencia, todo otro reclamo que tuviera por objeto el aseguramiento para las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de un determinado nivel de recaudación fiscal. Esta posición parte de exigir un caso contencioso entre partes ligadas por una relación jurídica, con la existencia de un agravio concreto, reconocido normativamente. Luego agrega que el régimen de coparticipación no otorga a las provincias derecho ni expectativa alguna respecto de un determinado nivel de recaudación por parte del Estado nacional ni tampoco confiere derecho a que se establezcan determinados impuestos ni a que ciertas actividades se vean alcanzadas por tal o cual impuesto coparticipable o estén exentas de él. En cambio, entiende que sí existe derecho de las provincias a la distribución de impuestos coparticipables ya recaudados, lo que es reconocido en los casos resueltos en 2015 que involucraron a las provincias de Santa Fe, Córdoba y San Luis.

Como consecuencias de esta resolución, en diciembre de 2019 se firmó una modificación de los pactos fiscales suscriptos en 2017 y en 2018, en la que se incluyó una suspensión —por un año— de los juicios entablados por los estados locales contra la administración nacional por la disminución de impuestos coparticipables, ganancias e IVA y una suspensión de la reducción, acordada en 2017, de los impuestos provinciales, ingreso brutos y sellos.

Por último, cabe mencionar la resolución de la medida cautelar en el amparo incoado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra la Ley 27606 y su antecedente, el Decreto 735/2020 del 9 de septiembre del 2020, por el cual el Poder Ejecutivo Nacional dispuso en forma unilateral un recorte de la coparticipación de la Ciudad para ser transferido al Fondo de Fortalecimiento Fiscal de la provincia de Buenos Aires. Tal resolución se emitió el 22 de diciembre de 2022, y luego de un claro desarrollo de los antecedentes constitucionales de

la Ciudad conforme al texto de 1853 y a la reforma de 1994, se admitió parcialmente la cautelar solicitada. Se hizo hincapié, por un lado, en la falta de conformidad de la Ciudad con la reducción referida en el marco de las normas de derecho intrafederal —como la normativa de coparticipación vigente— y, por otro lado, en que la transferencia de competencias a la Ciudad —como las de seguridad en materia no federal— debe ser acompañada por los recursos necesarios, lo cual también supone el concurso de voluntades de las partes involucradas. En síntesis, hizo lugar parcialmente al reclamo cautelar de la Ciudad disponiendo que se le remita el 2,95% de los fondos coparticipables correspondientes a la nación, es decir, un coeficiente menor al pretendido, pero superior al que se estableció en el decreto y en la ley atacados durante la tramitación del proceso.

6. Conclusión

El federalismo argentino, desde el texto de 1853/60, se caracteriza por buscar el equilibrio entre las autoridades centrales y los entes autónomos, consagrándose la fórmula alberdiana de la unidad federativa o la federación unitaria. La reforma de 1994 ha explicitado competencias provinciales, en general, en clave concurrente o compartida con la nación y la Ciudad de Buenos Aires, que exigen su traducción en un federalismo de concertación que promueva tanto el fortalecimiento de las relaciones interjurisdiccionales como también la asunción responsable de las atribuciones propias de cada orden de gobierno.

La efectividad real de las autonomías tanto de la Ciudad de Buenos Aires como de las provincias y, dentro de ellas, de sus municipios se basa en la descentralización de recursos acompañada de responsabilidad fiscal, control del gasto público, transparencia y buen gobierno. En este sentido, el fortalecimiento de las autonomías está unido al reconocimiento de las potestades tributarias propias de cada orden de Gobierno —siempre en necesaria armonización— sustentada en interpretaciones dinámicas que posibiliten nuevas formas de cooperación interjurisdiccional.

La gran deuda pendiente es el dictado de la ley de convenio de coparticipación. Esta omisión lesiona gravemente el régimen federal y, con ello, el diseño de la organización de los poderes públicos, pues la división de las funciones del Estado tanto en su faz vertical como horizontal se erige como un pilar esencial en garantía de la real y plena vigencia de los derechos humanos.

Los estados integrantes del federalismo muestran, por un lado, una débil voluntad para efectivizar los mandatos constitucionales en materia tributaria. No solamente se convalida hacer de la excepción —en el caso— de los impuestos directos la regla a favor de la nación, sino que, en general, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires continúan, con cierta pasividad, aceptando las pautas de coparticipación impuestas por el Estado nacional y, con ello, las obligadas adhesiones a los pactos y compromisos fiscales. Por otro lado, algunos estados locales también revelan conductas alejadas del control del gasto público y de la responsabilidad fiscal, demostrando la conveniencia de la centralización recaudatoria.

Cabe un fuerte reproche, además, al apartamiento del principio de legalidad en materia tributaria y presupuestaria con ejemplos de fuerte centralismo nacional, dejando en manos del presidente y, en muchos casos, de su jefe de Gabinete el manejo discrecional de reestructuraciones presupuestarias, transferencias de fondos reservados y también modificaciones unilaterales de la masa de coparticipación, todo lo cual se acentuó en el contexto de pandemia producido por el COVID-19.

La armonización tributaria —de la mano de los consensos entre los sujetos federales— es imperiosa y permitirá superar la cada vez más visible desigualdad en los desarrollos provinciales, la escasa fortaleza municipal, la concentración poblacional en la pampa húmeda y la centralización económica en Buenos Aires, todo ello en buena medida convalidado por la dirigencia provincial que permite los avances que ha dado el centralismo nacional (Hernández, 2015).

Se impone el replanteo dentro de las autonomías provinciales de la descentralización municipal, tanto en lo institucional como en lo económico financiero. Las provincias, en mayor o menor medida, repiten las reprochables prácticas centralistas del Gobierno nacional en las relaciones con sus municipios.

El fortalecimiento del federalismo fiscal exige la concreción de acuerdos, de consensos frente a la aplicación de las normas vigentes para construir la futura nueva ley de convenio de coparticipación. Ello, sobre la base de saludables autonomías provinciales, municipales y de la Ciudad de Buenos Aires que, en los hechos, no pueden verse desconocidas por la nación. En este sentido, se debe reforzar el cumplimiento de los consensos fiscales y, en ese marco, la prohibición de medidas unilaterales de cualquiera de las partes que puedan borrar los compromisos asumidos. En esta lógica, cabe avanzar en la construcción de consensos mayoritarios, desechándose cualquier pretensión de unanimidad, puesto que ello sería un insalvable obstáculo para concretar la mentada norma.

Bibliografía

- Abalos, M. G. (2013). Semblanza del federalismo argentino. En *Primer Seminario Internacional de Cooperación Judicial Argentino-Chilena* (pp. 76-86). Imprenta Oficial del Poder Judicial de Mendoza.
- Abalos, M. G. (16 de diciembre de 2015). Armonización tributaria y derecho intrafederal: consideraciones críticas. *El Derecho* (suplemento de Derecho Constitucional).
- Abalos, M. G. (2021). *El sistema fiscal federal en el programa constitucional*. En Álvarez Echagüe, J. M. (Dir.) *Tributación Local. Estudio integral y sistemático de la fiscalidad provincial y municipal. A 20 años del Seminario Internacional de Tributación Local, Dr. José O. Casás* (Tomo I, pp. 135-154). Ad Hoc.
- Abalos, M. G. y Vinassa, F. (20 de febrero de 2019). Influencia del Consenso Fiscal en provincias y municipios. *La Ley*, 23-43.
- Bidart Campos, G. J. (1996). *Manual de la Constitución Reformada* (Tomo I). Ediar.
- Bulit Goñi, E. G. (2009). *Constitución Nacional y Tributaria Local* (Tomo I). Ad-Hoc.

- Casás, J. O. (1996). *El laberinto de la Coparticipación*. *Periódico Económico Tributario*, (10).
- García Vizcaíno, C. (2016). *Manual de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot.
- Hernández, A. M. (2010). La coparticipación impositiva federal. *La Ley*, 2010-A, 1123.
- Hernández, A. M. (2015). *Propuestas para fortalecer el federalismo argentino*. Instituto de Federalismo, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba.
- Jarach, D. (1993). *Finanzas públicas y derecho tributario* (2ª reimp.). Cangallo.
- Pérez Hualde, A. (2014). *Los organismos federales de control en la Constitución: de servicios públicos y fiscal*. Rap.
- Spisso, R. R. (2023). *Derecho Constitucional Tributario* (8ª ed.). Abeledo Perrot.
- Vanossi, J. R. (2013). Federalismo fiscal argentino. Aspectos constitucionales. *La Ley*. 2013-F, 1157.
- Zorraquín Becú, H. (1958). *El federalismo argentino*. Perrot.

Jurisprudencia citada

Corte Suprema de Justicia de la Nación

- Bressani, Carlos y otros contra Provincia de Mendoza*, 02/06/1937, Fallos: 178:9.
- Córdoba, provincia de contra Estado Nacional p/medida cautelar*, 24/11/2015.
- Entre Ríos, provincia de contra Estado Nacional s/medida cautelar*, 01/10/2019.
- Gobierno de la ciudad de Buenos Aires contra Estado Nacional s/medida cautelar*, 22/12/2022.
- Intendente Municipal Capital s/amparo*, 11/11/2014.
- Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Municipalidad de la Ciudad de La Banda contra Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero s/conflicto entre poderes públicos*, 23/08/2018.
- San Luis, provincia de contra Estado Nacional p/acc. Declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos*, 24/11/2015.
- Santa Fe, provincia de contra Estado Nacional p/acc. Declarativa de inconstitucionalidad*, 24/11/2015.
- Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra provincia de Buenos Aires*, 28/09/1927, Fallos: 314:862.
- Transporte Automotores Chevallier S.A. contra provincia de Buenos Aires*, 20/08/1991 Fallos: 314:862.

