



 **realidad
económica**

Nº 374 AÑO 55

16 de agosto al 30 de septiembre de 2025

ISSN 0325-1926

Páginas 111 a 144

ECONOMÍA DISTRIBUTIVA NACIONAL

Coparticipación Federal de Impuestos. Historia y prospectiva de un conflicto fiscal

Rubén Manasés Achdjian*

* Doctor en Ciencias Sociales por la Universidad de Buenos Aires (UBA), licenciado en Ciencia Política (UBA) y especialista de posgrado en Administración Financiera del Sector Público (UBA). Titular de la materia "El Estado local y la fiscalidad", Maestría en Ciudades, Facultad de Arquitectura, Diseño y Urbanismo (FADU-UBA), Ciudad Universitaria de Buenos Aires, pabellón 3, Av. Costanera 2160 (C1428), Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, ruben.achdjian@gmail.com.

RECEPCIÓN DEL ARTÍCULO: enero de 2025

ACEPTACIÓN: julio de 2025



Resumen

El artículo analiza el funcionamiento del régimen de Coparticipación Federal de Impuestos en Argentina desde herramientas teórico-conceptuales aportadas por la sociología del conflicto y la teoría del juego social. En este orden de ideas, el texto propone el abordaje de las siguientes preguntas. ¿Cómo se originaron los mecanismos legales empleados por el gobierno nacional y las provincias argentinas para distribuir la renta fiscal federal? ¿Por qué el Congreso omitió sancionar una nueva ley de CFI, pese al mandato constitucional que así lo obligaba y a las recomendaciones de la extensa literatura existente sobre federalismo fiscal? ¿Es posible que los enfoques teóricos denominados “conflictivistas” ofrezcan alguna alternativa para allanar esta cuestión?

Palabras clave: Coparticipación Federal de Impuestos – Laberinto fiscal – Reforma impositiva – Federalismo fiscal – Modelos de reparto fiscal

Abstract

Federal Tax Revenue Sharing. History and Prospects of a Fiscal Conflict

This article examines the operation of Argentina’s Federal Tax Revenue Sharing system using theoretical and conceptual tools drawn from conflict sociology and the theory of social games. It seeks to address the following questions: How did the legal mechanisms employed by the national government and the provinces to distribute federal tax revenues originate? Why has Congress failed to enact a new Federal Tax Revenue Sharing Law, despite the constitutional mandate to do so and the recommendations of extensive literature on fiscal federalism? Could “conflictivist” theoretical approaches provide an alternative path to resolving this long-standing issue?

Keywords: Federal Tax Revenue Sharing – Fiscal labyrinth – Tax reform – Fiscal federalism – Fiscal distribution models

Introducción

La Coparticipación Federal de Impuestos (en adelante, CFI) es un régimen legal vigente en la República Argentina que regula los procedimientos para que la recaudación impositiva obtenida por aplicación de leyes federales se distribuya entre el Estado nacional y las provincias.

Al hablar de “régimen legal” busco resaltar el hecho de que la CFI no se resume en una sola norma aislada, en realidad, compone una compleja arquitectura jurídica formada por leyes, acuerdos, decretos, resoluciones, fallos judiciales y otros actos administrativos de variada antigüedad y relevancia.¹ No obstante, sí existe una norma fundamental que legitima y articula el funcionamiento integral del régimen: la Ley 23.548, sancionada en enero de 1988 y aún vigente.

En los últimos treinta años se produjo una extensa literatura académica dedicada a describir y explicar el funcionamiento de las relaciones fiscales intergubernamentales en la Argentina y a construir modelos teórico normativos para sostener las distintas recomendaciones sobre el diseño del futuro régimen de reparto fiscal.

Aun así, los gobiernos nacionales y provinciales electos desde 1988 a la fecha, lejos de avanzar en la dirección aconsejada por la literatura –e incumpliendo, incluso, el mandato expresado en el texto constitucional reformado de 1994– suplieron la falta de un proceso que culminara en la sanción de una nueva ley de CFI mediante diversas negociaciones que se formalizaron a través de pactos, acuerdos, consensos y adendas que fueron mayormente ratificados por el Congreso.

¹ Excluimos del alcance del régimen de la CFI y, por lo tanto, del interés del presente artículo otras formas de distribución financiera de recursos desde el Estado nacional a las provincias; entre ellas, los montos de las obras públicas en diversas localidades provinciales y que se expresan en las leyes anuales del presupuesto nacional o los avales que el Estado nacional brinda a las provincias para concertar operaciones de endeudamiento con organismos financieros internacionales.

A la luz de esta experiencia, si las decisiones públicas adoptadas por el Estado nacional y las provincias en materia de distribución de la renta fiscal federal evitaron adoptar las recomendaciones oportunamente aportadas, la literatura académica sobre el federalismo fiscal argentino debería darse, de aquí en más, a la tarea de revisar sus modelos teóricos normativos antes que seguir sosteniendo el argumento de que los gobiernos, por alguna ininteligible razón, prefieren mantener un régimen de reparto ineficiente e irracional –un “laberinto fiscal” según algunos destacados autores sobre el tema– en lugar de abordar el debate y la sanción de una nueva ley de CFI.

Existe una distancia notoria entre el régimen de reparto “posible” –el que los actores construyeron a lo largo del tiempo– y aquel otro que la literatura jurídica y económica recomiendan como “deseable”. La brecha verificable entre *realidad* y *modelo* ha planteado, en los últimos años, la necesidad de recurrir a otras perspectivas teóricas que puedan ser capaces de responder mejor la pregunta de por qué los gobiernos, respecto de la CFI, adoptan comportamientos supuestamente “anómalos” cuando, en rigor, se trata de conductas habituales y persistentes en el tiempo cuya intencionalidad merecería ser explicada de alguna otra manera. Por ejemplo, desde una perspectiva teórica conflictivista.

El origen de una metáfora

En junio de 1996 la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata organizó un seminario internacional sobre federalismo fiscal. Entre los expositores invitados al evento se hallaba Richard Bird, autor de importantes textos sobre descentralización fiscal y director del *International Center of Tax Studies* de la Universidad de Toronto, Canadá.

Una anécdota de aquel encuentro refiere que, luego de observar un diagrama sobre el funcionamiento de la CFI, el profesor Bird expresó asombrado que se trataba de un sistema enmarañado, semejante a un “laberinto”. De allí en más, la literatura jurídica y económica sobre la CFI recurrió una y otra vez a la metáfora de Bird para ilustrar el complejo diseño del régimen de reparto fiscal y justificar, así, la necesidad de reemplazarlo por otro que fuera mucho más simple, transparente y automático. En los márgenes de esta literatura también podemos hallar recomendaciones en favor de eliminar por completo la CFI y devolverles a las provincias sus potestades impositivas originarias.

La Ley 23.548 de CFI fue sancionada por el Congreso Nacional durante las sesiones extraordinarias llevada a cabo en enero de 1988. En su origen se trató de un régimen transitorio de reparto cuyo vencimiento operaba el 31 de diciembre de 1989. Sin embargo, la incorporación de una cláusula de prórroga automática ante la eventual carencia de un régimen sustitutivo a dicha fecha permitió su vigencia ininterrumpida hasta nuestros días.

En los años siguientes a su sanción legislativa, el gobierno nacional acordó con las provincias algunas modificaciones indirectas a la ley que permitieron, por un lado, realizar deducciones previas (precoparticipaciones) sobre la recaudación de algunos impuestos relevantes y, por otro, que la Nación pudiera transferirles a las provincias distintas competencias que hasta entonces formaban parte de sus responsabilidades primarias. Por uno y otro camino –el de la reducción de ingresos a distribuir o el de la traslación de gastos entre distintos niveles de gobierno– la versión original de la ley de CFI fue alterada.

La Convención Constituyente de 1994 incorporó la cuestión de la CFI al texto reformado y estableció los contenidos legales que debía satisfacer toda futura ley que se dictara en la materia. Estableció, además, el 31 de diciembre de 1996 como plazo perentorio para que el Congreso Nacional sancionara una norma sustitutiva de la Ley 23.548.

Este mandato lleva incumplido casi treinta años. Sin embargo, desde entonces, los sucesivos gobiernos nacionales y provinciales suscribieron trece acuerdos –el último de ellos, el 9 de julio de 2024–² para regular distintos aspectos de sus

² El Pacto de Mayo es el último de todos estos acuerdos. Fue firmado el 9 de julio de 2024 en San Miguel de Tucumán por 17 de los 23 gobernadores provinciales y el jefe de gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. A diferencia de los acuerdos anteriores, el Pacto de Mayo no incluyó alusiones relevantes sobre el régimen de reparto fiscal, salvo una cláusula vagamente redactada en que las partes expresan su compromiso para producir “la rediscusión de la coparticipación federal de impuestos para terminar para poner fin al modelo extorsivo actual que padecen las provincias”. Transcurrido más de un año desde la celebración del acuerdo, no se han registrado avances en la discusión de una nueva ley de CFI, mientras que la disputa por la distribución de los recursos fiscales entre el gobierno nacional y los gobernadores ha escalado. Así lo prueban los recientes proyectos de ley impulsados por los gobernadores para la eliminación de diversos fideicomisos y fondos nacionales y para garantizar la automaticidad en la distribución de los Aportes del Tesoro Nacional (ATN), tratados y sancionados parcialmente por el Senado en la sesión del 10 de julio de 2025.

relaciones fiscales sin que por ello se avanzara efectivamente en la sanción de una nueva ley de CFI, tal como lo ordenaba la nueva Constitución y aun cuando en cinco de estos acuerdos se incluyeron cláusulas expresas que comprometían a las partes a hacerlo dentro de un plazo preestablecido.

La prehistoria de la CFI

Las primeras leyes de reparto de la recaudación fiscal entre el Estado nacional y las provincias argentinas surgieron de la reforma impositiva impulsada a fines de 1934 por el gobierno de Agustín P. Justo. Hasta ese momento, cada nivel de gobierno contaba con la potestad de crear, percibir y aplicar algunos gravámenes de manera exclusiva, mientras que, sobre otros, esta potestad era compartida o concurrente.

Algunos autores sostienen que el modelo fiscal establecido en el texto de la Constitución de 1853 se basaba en el principio de la completa separación de fuentes tributarias (Porto, 2003; Ávila, 2009; Hernández, 2009; Dalla Vía, 2016; Altavilla, 2020). De acuerdo con esto, cada nivel de gobierno ejercía facultades exclusivas de imposición verificándose “una clara estructura de imputabilidad fiscal” en la que “la autoridad que gastaba era la misma que recaudaba” (Ávila, 2009: 3). Sin embargo, las atribuciones conferidas por la Constitución originaria al Estado nacional y a las provincias para fijar y recaudar impuestos no se verificaban con la claridad que estos autores le han atribuido.

Si bien el texto constitucional de 1853 establecía que la fijación y el cobro de los derechos sobre la exportación e importación en las aduanas nacionales era una atribución fiscal exclusiva del Estado federal, la reforma constituyente de 1860 limitó su recaudación hasta diciembre de 1866. Esta cláusula había sido incorporada en el texto constitucional reformado en 1860 a instancias de los convencionales de la provincia de Buenos Aires, quienes imaginaban que una vez cumplido ese plazo los derechos de exportación serían restituidos al erario provincial como un recurso propio. El principal defensor de esta cláusula fue Rufino de Elizalde, ministro de Hacienda provincial, quien durante los debates de la Convención reformadora sostuvo que en Estados Unidos los aranceles a la im-

portación eran un impuesto federal, mientras que los derechos de exportación eran percibidos de manera autónoma por cada Estado de la Unión.

A poco de andar la constitución reformada, esta restricción temporal motivó la convocatoria, en septiembre de 1866, a una nueva convención constituyente que revocó el plazo establecido para el cobro de los derechos de exportación que había sido establecido por la Convención Constituyente de 1860 y los instituyó como recurso permanente del tesoro federal.

En cuanto a las contribuciones directas, la Constitución de 1853 autorizaba al Congreso Nacional a crearlas por un tiempo determinado, “siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”. La doctrina jurídica infirió de este breve párrafo que, dadas estas limitaciones en el plazo y el objeto, los impuestos directos –aplicados al patrimonio y a los ingresos de los contribuyentes– eran fuentes tributarias exclusivas de las provincias, aun cuando en el texto constitucional no se los había categorizado taxativamente de esta manera.

Por último, y en relación con los impuestos indirectos –aplicados a los consumos– la ambigüedad del texto constitucional fue aún mayor: no los mencionó expresamente y tampoco estableció a qué nivel de gobierno le correspondía percibirlos. No obstante, la tradición impositiva existente en el territorio argentino hacia mediados del siglo XIX –heredada de la legislación fiscal española y del derecho tributario provincial creado a partir de 1820– admitía que fueran las provincias quienes tuvieran a su cargo la fijación y el cobro de estos impuestos.

Esta cuestión –omitida en el texto constitucional de 1853 y no enmendada por las reformas de 1860 y 1866– dio lugar a una intensa polémica legislativa que se extendió entre enero de 1891 –cuando el gobierno nacional obtuvo del Congreso la facultad de fijar impuestos internos, mediante la Ley 2774– y en enero de 1895, cuando se aprobó la Ley 3221. De allí en más, quedaron mejor establecidas las facultades concurrentes –esto es, compartidas– del Estado nacional y las provincias para percibir impuestos indirectos.

Durante las siguientes décadas, el modelo de concurrencia fiscal no registró mayores variaciones sino hasta fines de 1934 cuando el gobierno nacional –a instancias de Federico Pinedo, ministro de Hacienda del presidente Agustín P. Justo– envió al Congreso tres proyectos de ley para unificar los impuestos internos a

nivel nacional y crear nuevos gravámenes a los réditos y a las ventas. La novedad de esta reforma fiscal fue que cada uno de estos tributos preveía un sistema de recaudación centralizada en el nivel federal y mecanismos adicionales para distribuir una parte de los recursos percibidos entre todas las provincias que formalizaran su adhesión al nuevo régimen. La reforma, que se instrumentó con la sanción de las Leyes 12.139, 12.143 y 12.147, marcó el punto de inicio de la CFI en la Argentina.

La distribución de los gravámenes contemplaba, en el caso de los impuestos internos unificados, que las provincias percibieran asignaciones expresadas en sumas fijas y ciertas de dinero, mientras que, para los impuestos a los réditos y a las ventas, los montos a percibir surgían de la aplicación de las alícuotas específicamente previstas en cada ley. Además de estos mecanismos, cada una de estas leyes establecía un plazo de vigencia –generalmente, de diez años desde su sanción– que fue puntualmente prorrogado por los gobiernos sucesivos, incluso los regímenes de facto.

Entre 1947 y 1951 el gobierno peronista encaró importantes reformas fiscales basadas en tres ejes: 1) la modificación de los impuestos existentes y la creación de otros nuevos (ganancias extraordinarias, beneficios eventuales, transmisión gratuita de bienes, etc.); 2) la mayor participación porcentual de las provincias en el régimen de reparto y 3) la creación de un organismo intergubernamental permanente, para coordinar y fiscalizar el régimen de reparto.

En los años que siguieron al derrocamiento de Perón se llevaron a cabo otras reformas que ampliaron progresivamente la participación de las provincias en la recaudación impositiva. En 1959, con la sanción de la Ley 14.788, las provincias pasaron a percibir del 21% al 42% de los ingresos fiscales federales, mientras que con la Ley 16.453 (enero de 1964) incrementaron su participación al 46%.

En marzo de 1973, semanas antes de que asumiera el nuevo gobierno peronista, la saliente dictadura cívico militar sancionó el Decreto/Ley 20.221 de CFI que unificó todos los sistemas de reparto fiscal existentes en uno solo, estableció una distribución igualitaria de 48.5% para el Estado federal y las provincias, determinó indicadores socioeconómicos para dotar de racionalidad el reparto provincial y creó un Fondo de Desarrollo Regional para financiar obras de infraestructura de interés provincial o regional.

Durante el gobierno peronista de 1973-1976 no hubo mayores modificaciones al régimen vigente, salvo una adecuación derivada de la creación del impuesto al valor agregado (IVA) y del impuesto a las ganancias, que reemplazaron a los gravámenes a las ventas y a los réditos creados durante el gobierno de Justo.

Posteriormente, la última dictadura cívico militar (1976-1983) llevó adelante dos políticas que alteraron de manera directa e indirecta el funcionamiento del régimen de reparto establecido por el Decreto/Ley 20.221.

La primera de ellas dispuso la transferencia de los servicios educativos de nivel inicial y primario y la administración de los hospitales nacionales a las provincias, a la Ciudad de Buenos Aires y al entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego. De esta manera, el Estado nacional se desvinculó de su responsabilidad primaria en la provisión de estos servicios que pasaron a ser administrados por los gobiernos subnacionales sin que se les reasignara una mayor participación en el régimen de reparto fiscal. La segunda medida adoptada por el gobierno de facto fue la sanción del Decreto/Ley 22.293 que dispuso la supresión, a partir del 1 de octubre de 1980, de las contribuciones patronales al sistema previsional y al Fondo Nacional de la Vivienda.³ Para compensar esta merma de la recaudación decretó que, previo a ser distribuida con las provincias, se dedujeran recursos de la masa coparticipable. Por medio de estas dos políticas, el Estado nacional logró que las provincias cofinanciaran con sus recursos la eliminación de las contribuciones patronales y, al mismo tiempo, que se responsabilizaran de la provisión de bienes públicos con impacto social relevante y alta rigidez presupuestaria.

La vigencia del Decreto/Ley 20.221 se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1984 fecha en que caducó definitivamente. Al no existir una norma sustitutiva durante los siguientes tres años, se produjo una particular situación fiscal que algunos autores han denominado “período de vacío legal” (FIEL, 1993; Porto,

³ El sistema de prestaciones previsionales en la Argentina es un régimen solidario que se financia, principalmente, con 1) los aportes de los trabajadores en actividad, a quienes el empleador retiene una parte porcentual de sus remuneraciones brutas para depositarla en las cuentas de la Administradora Nacional de la Seguridad Social (ANSES) y 2) con las contribuciones de los empleadores, que se determinan como un porcentual sobre el total de la nómina salarial bruta que estos deben abonar. El Decreto/Ley 22.293 eliminó la obligación de los empleadores –que consistía, en aquel entonces, en una contribución del 15% de la masa salarial–, pero mantuvo la retención del 5% sobre los haberes de los empleados.

2003; Ávila, 2009; Parise, 2019). Efectivamente, entre enero de 1985 y enero de 1988, el funcionamiento del régimen de reparto fiscal se sostuvo mediante acuerdos transitorios que firmaron el gobierno nacional y las provincias; entre ellos, el *convenio financiero transitorio de distribución de recursos federales*, de marzo de 1986. Este convenio sirvió de base para discutir, un año y medio más tarde, el porcentual que finalmente se le asignó a cada provincia en el texto definitivo de la Ley 23.548.

Durante los años de *vacío legal*, el senador peronista por Salta Francisco Villada redactó y presentó un proyecto de ley de CFI que tomó estado parlamentario en mayo de 1985. La iniciativa fue apoyada por el bloque del Partido Justicialista (PJ), principal grupo de oposición en el Congreso, y resultó aprobada en el Senado. Sin embargo, cuando fue remitida a la Cámara de Diputados para su revisión, la Unión Cívica Radical (UCR), el partido oficialista que todavía mantenía la mayoría de ese cuerpo legislativo, impidió su tratamiento.

Luego de este fallido intento, la cuestión ingresó en estado de latencia durante los siguientes dos años, cuando el contexto político cambió significativamente. En las elecciones de renovación legislativa y de gobernadores que se llevaron a cabo en septiembre de 1987, el PJ logró un amplio triunfo que le permitió ganar cinco bancas en la Cámara de Diputados y gobernar en dieciocho de las veintidós provincias existentes. Entretanto, la UCR perdió el gobierno de cinco provincias y catorce bancas en la Cámara de diputados, debiendo resignar la mayoría relativa que allí mantenía.

Ante la debilidad política en la que se hallaba, el gobierno radical –exigido por el resultado electoral obtenido a negociar condiciones mínimas de gobernabilidad con la oposición– debió aceptar que se llevara a cabo el debate legislativo sobre el reparto fiscal impuesto por los gobernadores peronistas que produjo, pocos meses más tarde, la sanción de la Ley 23.548.

Siguiendo la misma lógica utilizada en la norma anterior del año 1973, la Ley 23.548 estableció tres grandes aspectos: 1) la composición de la masa coparticipable, integrada por los impuestos sujetos al reparto; 2) la fijación del porcentaje de la distribución primaria entre la Nación y las provincias en su conjunto, que claramente las favorecía y 3) la fijación de una distribución secundaria entre todas las

provincias, que prorrateaba entre ellas el porcentual preasignado por la distribución primaria.

Los actores políticos que participaron de las negociaciones, el debate legislativo y la sanción de la nueva ley asumieron que se trataba de un instrumento transitorio para regular las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias hasta un plazo que no fuera más allá de diciembre de 1989, fecha en la que en principio debía asumir el nuevo presidente que sucediera a Raúl Alfonsín. Ese plazo fue elegido, precisamente, para no condicionar al nuevo gobierno a cumplir con compromisos fiscales asumidos previamente.

En las elecciones presidenciales llevadas a cabo en mayo de 1989 el oficialismo radical resultó ampliamente derrotado por el PJ y a principios de julio –ante los efectos devastadores de una crisis económica y social sin precedentes– el gobierno nacional se vio obligado a adelantar el traspaso del mando presidencial. A poco de asumir, el nuevo gobierno peronista inició una profunda reforma estructural del sector público nacional que, a partir de abril de 1991, fue acompañada por la sanción de la ley de convertibilidad monetaria que en pocos meses permitió estabilizar los precios y revertir el proceso hiperinflacionario.

En ese contexto, el gobierno nacional negoció con los gobernadores –muchos de los cuales eran de su mismo signo político– distintas modificaciones que alteraron indirectamente el régimen de CFI sin que, por ello, resolvieran avanzar en la sanción de una nueva ley, tal como había sido originalmente previsto. Al igual que lo sucedido durante el gobierno de facto en 1978 y 1980, el Ministerio de Economía introdujo –a través de la modificación de leyes impositivas complementarias– nuevas modalidades de precoparticipación, destinos específicos a la recaudación de importantes impuestos que estaban sujetos al régimen de reparto y nuevas transferencias de los servicios de educación y salud hacia las provincias.⁴

⁴ Entre ellas, la Ley 23.966 que dedujo el 11% de la recaudación del IVA para financiar el sistema previsional, previo a ser distribuido con las provincias, y la Ley 24.073 que creó el Fondo del Conurbano Bonaerense con la precoparticipación del 10% del Impuesto a las Ganancias. Por su parte, las Leyes 24.049 y 24.061 continuaron el proceso de transferencias de los servicios de educación y salud desde la Nación hacia las provincias iniciado en 1978 por el gobierno de facto.

La “constitucionalización” del reparto fiscal

En diciembre de 1993 el Congreso declaró la necesidad de la reforma constitucional, habilitó la convocatoria a la elección de la nueva Convención Constituyente y limitó su futura actuación a una agenda de temas expresamente enumerados en el texto de la Ley 24.309; entre ellos, el de los requisitos legales para la sanción de un futuro régimen de CFI.

En abril de 1994 se llevaron a cabo las elecciones para designar convencionales constituyentes: sobre un total de 305 escaños, el PJ obtuvo 137 y la UCR, 74. Dado que la ley de necesidad de la reforma surgió de una negociación política previa entre los principales dirigentes de ambos partidos políticos, las bancas obtenidas por uno y otro partido garantizaban que los acuerdos previstos en la Ley 24.309 se aprobaran sin mayores dificultades en las sesiones de la Convención.

La nueva Constitución introdujo, entre otros aspectos, cambios importantes en la institucionalidad fiscal. En primer lugar, subsanó la omisión legal que sobre los impuestos indirectos habían incurrido los convencionales de 1853, al reconocerles al Estado federal y a las provincias la facultad concurrente para crearlos y percibirlos. Estableció, además, que todos los impuestos directos o indirectos, salvo aquellos que tuvieran una asignación legal específica, formaran parte de la masa coparticipable.

En segundo lugar, instituyó que los futuros regímenes de CFI adoptaran la forma de leyes convenio producidos por acuerdos previos celebrados entre la Nación y las provincias, garantizándoles a estas la remisión automática de los fondos que les correspondieran.⁵

En tercer lugar, estableció que la distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires tuviera en cuenta las competencias, los servicios y las

⁵ La automaticidad de las transferencias financieras desde el gobierno central hacia los gobiernos subnacionales está fundada en normas que establecen los criterios objetivos que fundan el régimen de reparto. La contracara de las transferencias automáticas son las transferencias discrecionales que, en el caso argentino, son aquellos recursos que las provincias reciben del gobierno nacional y que no se encuentran regulados por alguna ley que exponga los criterios de distribución. Estas transferencias suelen ser decisiones adoptadas por funcionarios del gobierno federal.

funciones asumidas por cada parte, para que la CFI cumpliera, por igual, con criterios objetivos y equitativos.⁶

En cuarto lugar, estableció que el tratamiento legislativo de toda futura ley de CFI tenga por Cámara de origen el Senado de la Nación y que sea sancionada con la mayoría absoluta de los miembros de cada cámara. Estableció, además, que las provincias aprueben esa ley por medio de sus respectivas legislaturas y que, una vez vigente, no pueda ser modificada ni reglamentada de manera unilateral.

En quinto lugar, impidió que el gobierno nacional transfiera nuevas competencias a las provincias sin mediar una ley del Congreso que lo apruebe y que, de hacerlo, se asignen los recursos financieros necesarios para que puedan proveer los servicios transferidos. El criterio que adoptaron los convencionales fue evitar que, de allí en más, se repitiera el mecanismo abreviado que había empleado el gobierno nacional en 1992 cuando transfirió los establecimientos de enseñanza media, técnica y terciaria y los hospitales nacionales, los institutos de minoridad y los programas sociales de nivel federal a las provincias.⁷

En sexto lugar, estableció que toda asignación específica de recursos solo pudiera hacerse por tiempo determinado y mediante la sanción de una ley especial del Congreso aprobada por la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. En este caso, el criterio tenido en cuenta fue evitar nuevas formas de precoparticipación que modificaran indirectamente la ecuación del reparto fiscal entre la Nación y las provincias, como ocurrió con la reforma impositiva prevista en la Ley 24.073.⁸

⁶ Artículo 75, inciso 2, párrafo tercero. Si bien la Constitución no enumera expresamente cuáles deberían ser los indicadores que dan cuenta de estos criterios, debe entenderse que los criterios objetivos (o devolutivos) tienen como finalidad que una parte de la recaudación impositiva vuelva a la jurisdicción donde se generaron, mientras que los criterios equitativos persiguen el objeto de garantizar la igualdad de oportunidades de toda la población para acceder a bienes públicos homogéneos en cantidad y calidad.

⁷ El caso paradigmático se produjo en ocasión de aprobar la ley de Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos para el año 1992. En el artículo 25 del proyecto se incluyó la transferencia a las provincias de los hospitales e institutos de minoridad que aún se hallaban en la órbita del Estado nacional.

⁸ La Ley 24.073 introducía modificaciones sobre diversos impuestos federales, entre ellos sobre el Impuesto a las Ganancias. La ley establecía que sobre la recaudación obtenida se aplicara una deducción

Por último, incluyó una disposición transitoria que obligaba al Congreso a sancionar una nueva ley de CFI antes de que finalizara el año 1996; un mandato que a la fecha se mantiene incumplido.

A treinta años de la reforma, aún existen discrepancias acerca de la conveniencia de haber constitucionalizado el régimen de CFI. Por un lado, Antonio M. Hernández –destacado jurista cordobés que integró la Convención Constituyente de 1994– sostuvo que, al incorporar la CFI en su agenda de reforma, los convencionales actuaron con “realismo institucional, al consagrar el mejor sistema posible –no ideal–, como fruto del acuerdo de las distintas fuerzas políticas, en un tema tan conflictivo” (Hernández, 26/6/2013: 18). Alberto Dalla Vía, en cambio, afirmó que esta incorporación produjo “un equívoco ‘blanqueo’ de llevar a la norma una práctica originada en un desvío” y que “dadas como estaban las circunstancias, no existía ninguna necesidad de incluir el sistema de coparticipación en la Constitución y sí, en cambio, hubiera sido conveniente abrir el debate sobre la atribución de fuentes impositivas originarias entre Nación y provincias (Dalla Vía, 2016: 69).

Los argumentos en uno y otro sentido se repiten en gran parte de la literatura jurídica sobre federalismo fiscal sin reparar demasiado en un hecho relevante: que la inclusión de la CFI en el texto constitucional vino acompañada de fuertes restricciones legales que obstaculizaron el cumplimiento del plazo ordenado por la Constitución para sancionar una nueva ley; entre ellas 1) la rigidez atribuida por la doctrina jurídica a la noción de “ley convenio”; 2) la ampliación del Senado con una tercera banca asignada a la minoría y 3) la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires.

Antes de la reforma de 1994, la noción jurídica de ley convenio dada por el derecho constitucional y financiero argentino era equiparable a la de los contratos de adhesión: la Nación convocaba a las provincias a pactar los términos sobre cómo distribuir las rentas fiscales y estas eran libres de adherir o no al régimen de

del 10% para financiar el Fondo del Conurbano –lo que aumentaba por una vía alternativa la participación de la provincia de Buenos Aires– y 2% para reforzar los aportes del tesoro nacional (ATN), un fondo administrado por el Ministerio del Interior para realizar transferencias discrecionales a los gobiernos provinciales. Estas formas de precoparticipación alteraban de manera indirecta la masa coparticipable y la distribución primaria.

reparto, sin que su puesta en vigencia estuviera sujeta a ninguna *regla de unanimidad*.⁹

El resultado de interpretar que la futura ley de CFI requería como condición *sine qua non* una expresión de unanimidad –que la Constitución nacional no menciona en ningún párrafo– solo permitió que cualquiera de las partes implicadas en el régimen de reparto fiscal pudiera bloquear cualquier iniciativa que percibiera como una amenaza a sus intereses o sus expectativas particulares. La capacidad de producir un bloqueo legislativo frente a acuerdos fiscales con inciertos resultados incentivó a los actores del conflicto a comportarse de manera competitiva antes que cooperativa.

La ampliación del Senado también produjo importantes efectos en las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias. La nueva Constitución aumentó de 48 a 72 el número de bancas, a razón de tres por cada provincia y otros tres por la Ciudad de Buenos Aires y, además, estableció que la tercera banca elegida en cada jurisdicción fuera ocupada por un representante de la minoría electoral.

Este nuevo sistema de representación –que, en realidad, es una reedición del sistema implementado por la dictadura cívico militar en 1972 y aplicado en las elecciones de marzo de 1973–¹⁰ le quitó poder de negociación a los gobernadores ante el gobierno nacional en cuanto a los acuerdos previos exigidos por la Constitución para sancionar la futura ley de CFI. A partir de esta nueva situación un gobernador electo solo podría alinear bajo su autoridad o influencia a dos de los tres senadores electos, dado que el tercero sería, necesariamente, su opositor.

Por último, el régimen de autonomía concedido a la Ciudad de Buenos Aires generó nuevos conflictos fiscales. Desde la reforma impositiva de 1934 en adelante,

⁹ El artículo 16 de la actual Ley 23.548 establece que “el derecho a participar en el producido de los impuestos a que se refiere la presente Ley queda supeditado a la adhesión expresa de cada una de las provincias” y agrega que “si transcurridos ciento ochenta (180) días a partir de la promulgación de la presente ley, alguna provincia no hubiera comunicado su adhesión, se considerará que la misma no ha adherido al régimen y los fondos que le hubieran correspondido (...) serán distribuidos entre las provincias adheridas en forma proporcional a sus respectivos coeficientes de participación”. Este artículo replicaba el texto del artículo 10 del anterior Decreto/Ley 20.221.

¹⁰ Establecido por el artículo 1 del Estatuto Fundamental temporario del 24 de agosto de 1972 y artículo 10 del Decreto/Ley 19.862.

la municipalidad de la ciudad siempre percibió una parte de la recaudación impositiva por ser la capital de la república. En ciertas ocasiones, las leyes de reparto fiscal la equipararon con las provincias y en otras la consideraron parte de las obligaciones financieras que le correspondían asumir al Estado nacional, tal como quedó expresado en el artículo 8 de la Ley 23.548.

Frente a la autonomía porteña, el texto constitucional reformado incurrió en la ambigüedad de no haber determinar si, frente a la futura ley de CFI, los recursos asignados a la Ciudad provendrán de la participación porcentual que obtenga la Nación en el nuevo esquema de distribución primaria o si, por el contrario, serán producto del coeficiente que las autoridades porteñas logren finalmente obtener de las negociaciones que mantenga con las distintas provincias al momento en que se defina el próximo esquema de distribución secundaria.¹¹

Quitas y restituciones. Postales recientes de un conflicto fiscal

A consecuencia de esta ambigüedad surgió entre la Nación y la Ciudad un importante conflicto financiero que se originó a causa de la transferencia de los servicios federales de seguridad a la jurisdicción porteña.

El 5 de enero de 2016 el gobierno nacional y el de la Ciudad suscribieron el Convenio de Transferencia Progresiva a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de Facultades y Funciones de Seguridad en Todas las Materias No Federales Ejercidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.¹² Sin perjuicio del contenido del convenio de transferencias y de la legitimidad jurídica de las partes para llevarlo a cabo, el procedimiento que aplicaron para validarlo no cumplió con los

¹¹ El segundo párrafo del artículo 75, inciso 2, de la CN establece que la futura ley de CFI deberá basarse en acuerdos “entre la Nación y las provincias” y omite mencionar a la Ciudad mientras que el tercer párrafo menciona que la distribución de la CFI se hará “entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre estas”.

¹² El Convenio instrumentaba la Ley 26.288 que modificó el párrafo 2 del artículo 7 de la Ley 24.588 –conocida de manera coloquial como Ley Cafiero– reemplazándolo por el siguiente: “El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires ejercerá las funciones y facultades de seguridad en todas las materias no federales. El Gobierno nacional las seguirá ejerciendo hasta tanto aquel ejercicio sea efectivamente asumido por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”.

requisitos establecidos en el artículo 75, inciso 2, párrafo 5 de la Constitución, el cual señala que: “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”.

En efecto, el Convenio no incluía entre sus cláusulas o anexos estimación alguna de los costos de los servicios a transferir o la descripción de los recursos nacionales que iban ser destinados al financiamiento de los servicios transferidos. Asimismo, no existió una ley del Congreso Nacional que ratificara el convenio y determinara estos aspectos del mismo modo que, desde la “jurisdicción interesada” tampoco hubo una norma sancionada por la legislatura porteña que aprobara la recepción de los servicios que la Nación transfería a la Ciudad.¹³

En desmedro de los requisitos constitucionales mencionados, la vía elegida por los gobiernos de la Nación y la Ciudad fue la de producir el traspaso de los servicios eludiendo la necesaria intervención de los poderes legislativos federal y local. El 18 de enero de 2016, Diego Santilli –vicejefe de gobierno y titular de la Legislatura de la Ciudad– firmó la resolución 298/16 con la que pretendió suplir la falta de una ley local específica sobre la cuestión. En esa misma fecha, el presidente Mauricio Macri firmó el Decreto 194/2016 en el que se establecía un incremento del porcentaje de coparticipación percibido por la Ciudad, de 1.40% vigente a 3.75%, para destinarlo al financiamiento de los servicios transferidos.

La motivación no confesada que perseguía el gobierno nacional era aprovechar la transferencia de competencias para favorecer financieramente al gobierno porteño, con quien compartía el mismo signo político. Para ello, y aun cuando la firma del convenio no ameritaba urgencia, ambos gobiernos resolvieron aprovechar el período de receso legislativo para avanzar con esta estrategia.

Consumado el traspaso e incrementada la participación de la Ciudad en la CFI, la reacción adversa de los gobernadores peronistas –opositores al gobierno

¹³ La firma del Convenio, el decreto que produjo el traspaso y la resolución del vicejefe de Gobierno de la Ciudad aceptando los servicios transferidos, se realizó, sin que mediara necesidad ni urgencia, durante el período ordinario de receso del Congreso Nacional y la Legislatura porteña.

nacional de entonces– fue casi inmediata. El 23 de enero se reunieron en la ciudad de San Juan y produjeron un documento en el cual rechazaban los términos del Decreto 194/2016, entendiendo que el aumento de la alícuota a favor de la Ciudad era desproporcionado en relación con el costo real de los nuevos servicios que el gobierno porteño debía asumir.

En un pasaje del breve aunque contundente documento, los gobernadores expresaron que “los coeficientes de distribución de los fondos coparticipables no pueden ser modificados mediante un decreto, sino que deben acordarse con todas las provincias. En este caso además, la norma utilizada (el Decreto 194/16) adolece de la exposición detallada de los fundamentos que una medida de esta importancia requeriría”.¹⁴

Pese a sus continuos reclamos, la situación se mantuvo invariable desde enero de 2016 hasta noviembre de 2017 cuando la Nación y las provincias suscribieron el Consenso Fiscal que preveía, entre otros temas, el compromiso del gobierno nacional para reducir el incremento porcentual otorgado al gobierno de la Ciudad. El 21 de diciembre de 2017, el Congreso Nacional sancionó la Ley 27.429 que ratificaba el acuerdo fiscal suscripto, en tanto que, a fines de marzo de 2018, el gobierno nacional redujo levemente la coparticipación de la Ciudad del 3.75% a 3.5%.¹⁵

Al inicio del gobierno de Alberto Fernández –quien asumió la presidencia de la Nación en diciembre de 2019– se iniciaron conversaciones con las autoridades de la Ciudad para reducir aún más la alícuota que les había otorgado el expresidente Macri. Sin embargo, ocurrió un hecho que cambió por completo el clima en el que se venían desarrollando las tratativas: en septiembre de 2020, en el contexto de la pandemia de covid-19, un sector importante de la policía bonaerense se amotinó en reclamo de la recomposición de sus salarios. Ante este grave incidente, la respuesta del gobierno nacional fue concluir las negociaciones iniciadas y reducir *motu proprio* la participación porteña en la CFI, de 3.5% a 2.32%. Con la quita producida (1.18 puntos porcentuales) el gobierno nacional dispuso la

¹⁴ Lima, O. (23/1/2016). “Por un verdadero federalismo”. SI San Juan. Disponible en: <https://sisanjuan.gob.ar/hacienda-y-finanzas/2016-01-23/237-por-un-verdadero-federalismo>.

¹⁵ Decreto PEN 257/2018.

creación de un Fondo de Fortalecimiento Fiscal de la Provincia de Buenos Aires para atender, entre otras cuestiones, el aumento salarial que reclamaban las fuerzas de seguridad.¹⁶

El 28 de diciembre de 2020, el Congreso sancionó la Ley 27.606 que ratificó el Convenio de transferencia suscripto en enero de 2016 al mismo tiempo que instruía a la Comisión Federal de Impuestos a elaborar un informe técnico sobre los costos reales de la transferencia. Asimismo, estableció que, hasta tanto se resolviera el conflicto entre la Nación y la Ciudad, esta recibiría una suma fija mensual de manera automática.

En respuesta a estas acciones, el gobierno porteño recurrió a la Corte Suprema de Justicia para lograr la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 27.606 y la restitución de los recursos retenidos. El 21 de diciembre de 2022, el tribunal supremo dictó una medida cautelar en favor de la Ciudad, suspendiendo la vigencia de la Ley 27.606 y fijándole una nueva alícuota de 2.95% en el reparto de la CFI hasta tanto se resolviera la cuestión jurídica de fondo.

El gobierno nacional dilató el cumplimiento de la sentencia de la Corte hasta septiembre de 2024, cuando las partes del conflicto acordaron en sede judicial un mecanismo para efectivizar la remisión de fondos reclamados por la Ciudad.

La literatura tradicional sobre la CFI

Existe, como se dijo, una extensa literatura académica sobre las relaciones fiscales intergubernamentales en la Argentina que se viene produciendo, con intermitencias, desde hace más de medio siglo. Si bien entre 1963 y 1984 se publicaron importantes trabajos sobre el tema (Consejo Federal de Inversiones, 1963; Fiorino, 1965; Jarach, 1966; Núñez Miñana, 1969, 1972, 1973; Macón, 1973; Núñez Miñana y Porto, 1981, 1981a, 1982, 1983; Petrei, 1984), los temas del federalismo fiscal adquirieron mayor impulso a partir de la década de 1990.

En los noventa el interés académico por la CFI ganó relevancia al ser incluida en una nueva agenda pública derivada de la reforma estructural del Estado y de la

¹⁶ Decreto PEN 735/2020, 10/9/2020.

convertibilidad monetaria. En buena parte de los debates políticos y académicos de aquella época se instaló un clima de ideas optimista respecto de las posibilidades de pensar un nuevo modelo de federalismo fiscal que pudiera ofrecer respuestas más adecuadas y eficientes a un contexto macroeconómico caracterizado por una sensible contracción de las capacidades de intervención pública y un sector público legalmente restringido para seguir financiado su déficit por medio de la emisión monetaria.

Luego de la etapa inicial de la reforma del Estado –basada en la privatización masiva de las empresas públicas existentes– surgió una matriz de relaciones Nación/provincias que se articuló alrededor de tres grandes objetivos: 1) descentralizar las competencias y funciones federales hacia los gobiernos subnacionales, 2) fortalecer las autonomías financieras provinciales y 3) sanear financieramente el sector público consolidado, para superar sus desequilibrios fiscales crónicos.

El éxito obtenido en el cumplimiento de los objetivos antiinflacionarios, producto de la convertibilidad, alentó al gobierno nacional a desplegar una nueva estrategia de negociación con las provincias, que se formalizó a través de pactos o acuerdos destinados a resolver problemas fiscales de coyuntura sin que ello implicara encarar, en lo inmediato, la discusión de un nuevo régimen de reparto.

Mientras el gobierno nacional controlaba la inflación y establecía negociaciones con las provincias, los economistas del federalismo fiscal creyeron oportuno producir recomendaciones sobre cómo debían diseñarse las nuevas relaciones financieras entre la Nación y las provincias, estimulados por el inusual clima de estabilidad macroeconómica que presumían duradero. Gran parte de estos textos se publicaron a partir de la segunda mitad de la década de 1990 hasta los primeros años de este siglo, para disminuir su producción en forma paulatina durante los siguientes años.

Horacio Cao (2008) señala que la literatura sobre el federalismo fiscal que se produjo en la Argentina desde 1990 en adelante podría agruparse en torno a dos grandes perspectivas teóricas que denomina “ortodoxa” y “revisionista”.

La perspectiva ortodoxa rechaza, por lo general, el mecanismo de transferencias financieras entre diferentes niveles de gobierno por entender que generan distorsiones negativas en la eficiencia asignativa de bienes públicos. En su lugar

propone un sistema basado en la correspondencia fiscal, en que cada nivel de gobierno limita su política de gasto a su recaudación impositiva.

La perspectiva revisionista, por su parte, deja de lado los presupuestos teóricos defendidos por los ortodoxos para enfocar sus análisis en los problemas derivados de los desequilibrios territoriales y las asimetrías regionales existentes en la Argentina.

Al final del día, la cuestión teórica de fondo que prevalece en el debate entre ortodoxos y revisionistas consiste en determinar si las relaciones fiscales Nación/provincias en la Argentina deberían adoptar características “benthamistas” o, en su defecto, “rawlsianas”.

Cierta literatura económica utiliza el término benthamista para definir una función distributiva que maximiza las utilidades individuales y que prescinde de considerar criterios de distribución más equitativos entre sus miembros, mientras que apela al uso del término rawlsiano para describir una función distributiva que maximiza la utilidad que experimenta el individuo más pobre de la sociedad, poniendo la equidad en el centro del debate.

En este sentido, cada una de las perspectivas mencionadas generó –haciendo uso de estos dos conceptos– sus propias respuestas acerca de cómo diseñar el esquema de distribución de la recaudación fiscal entre la Nación y las provincias. Mientras la literatura ortodoxa recurrió al diseño de modelos distributivos de tipo benthamista –en los que el énfasis está puesto en el logro de la eficiencia, mediante la separación de fuentes tributarias, la correspondencia fiscal y la preeminencia del criterio devolutivo de los impuestos–, la perspectiva revisionista adoptó una manera rawlsiana de analizar la distribución fiscal, en que la equidad, la concurrencia de fuentes tributarias y el principio redistributivo que permite la CFI en función de la extensión y heterogeneidad del territorio argentino son cuestiones que se consideran más relevantes que el problema de la eficiencia asignativa.

En paralelo a este debate surgió una tercera perspectiva teórica sobre la CFI que recurre al uso de herramientas teóricas y metodológicas aportadas por la sociología del conflicto, la teoría de los juegos y el análisis estratégico. Su principal preocupación hasta el momento ha sido la de explicar las causas por las cuales las negociaciones entre el Estado federal y las provincias para resolver el conflicto de-

rivado de la CFI produjeron determinados resultados –generalmente inesperados– y no otros que sí habían sido pronosticados en la literatura tradicional. El presente artículo se encuadra dentro de esta tercera perspectiva.

Una perspectiva conflictivista acerca de la CFI

El federalismo es, ante todo, un sistema para la toma de decisiones políticas antes que una declaración de buenas intenciones dictaminada desde posiciones teóricas abstractas. El federalismo fiscal argentino fue, es y seguirá siendo aun cuando no satisfaga los resultados que ciertos autores esperan de su funcionamiento. De modo que no resulta consistente sostener el argumento de que el federalismo solo puede ser genuino si se verifican ciertos resultados que la teoría *a priori* le atribuye y, por el contrario, deviene en un federalismo *espurio* si esos resultados teóricos no se cumplen en los hechos. En este sentido “que el resultado no se verifique debería ser una invitación a revisar la teoría antes que una razón para negar que el sistema que se está observando sea una federación (Leiras, 2013: 213).

Una relectura crítica de la literatura tradicional sobre la CFI debería permitirnos advertir lugares comunes que explican por qué ciertos textos –sin duda, coherentes en función de sus respectivos marcos teóricos– no lograron incidir sustantivamente en modificar la *realidad observada*.

A diferencia de esto, la utilización de herramientas conceptuales y metodológicas de la sociología del conflicto y de la teoría del juego social es particularmente apta y pertinente para abordar la controversia fiscal aquí planteada, en la medida en que permite interpretar situaciones concretas dentro de las cuales existen actores identificables que se vinculan e interactúan para satisfacer sus intereses particulares, partiendo de sus distintas capacidades y ajustando sus comportamientos a reglas de juego que si bien han sido preestablecidas, pueden ser modificadas en el futuro en virtud de las distintas maniobras que logren llevar a cabo.

Desde esta perspectiva, la CFI es un conflicto en el que se identifican actores – la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires– que expresan intereses y valores que pueden ser contradictorios, que poseen capacidades de maniobra que están asimétricamente distribuidas, que evalúan sus propios incentivos para

cooperar o competir y que construyen una motivación compartida que le da sentido último al juego social específico en el que se hallan inmersos: la lucha por la apropiación de recursos fiscales que presumen escasos.

Otra importante diferencia teórico-metodológica entre los enfoques usualmente aportados por el derecho y la economía, por un lado, y los que recurren al uso de perspectivas conflictivistas y del juego social, por otro, es que en los primeros parten de la enunciación de situaciones teóricas óptimas para, luego, medir y comparar qué tan alejada está una determinada realidad de esas situaciones ideales. Los enfoques conflictivistas parten, en cambio, del supuesto de que todas las situaciones reales ocurren y se desarrollan bajo condiciones subóptimas.

En los términos del problema planteado, el conflictivismo entiende que la CFI – comportándose en ciertas ocasiones de manera aparentemente irracional; en otras, de manera laberíntica y en todas las ocasiones posibles, en condiciones subóptimas– ha demostrado su capacidad de funcionar a lo largo del tiempo.

La teoría del juego social y el conflicto de la CFI

El sociólogo estadounidense Lewis Coser (1961) definió el conflicto como una lucha entre individuos o grupos por valores, estatus, posiciones de poder o recursos escasos. Lejos de considerarlo una patología, Coser entendía que el conflicto era un elemento necesario y positivo para el desarrollo de las relaciones sociales, porque permitía crear nuevas formas de institucionalidad a partir de los vínculos que se establecen entre actores con intereses heterogéneos y generalmente contradictorios.

El conflicto suscitado entre el Estado nacional y las provincias por el reparto de la recaudación fiscal es consistente con el argumento de Coser en la medida en que estos actores se vieron obligados a entablar negociaciones para resolver sus diferencias, de las cuales surgieron acuerdos y compromisos recíprocos. Por esta vía negociada pudieron crear dispositivos institucionales novedosos; incluso originales, según la perspectiva del derecho comparado.¹⁷

¹⁷ Altavilla (2020: 30) incluye dentro de estos instrumentos jurídicos originales las leyes convenio, las que define como “una creación de la praxis constitucional vernácula”.

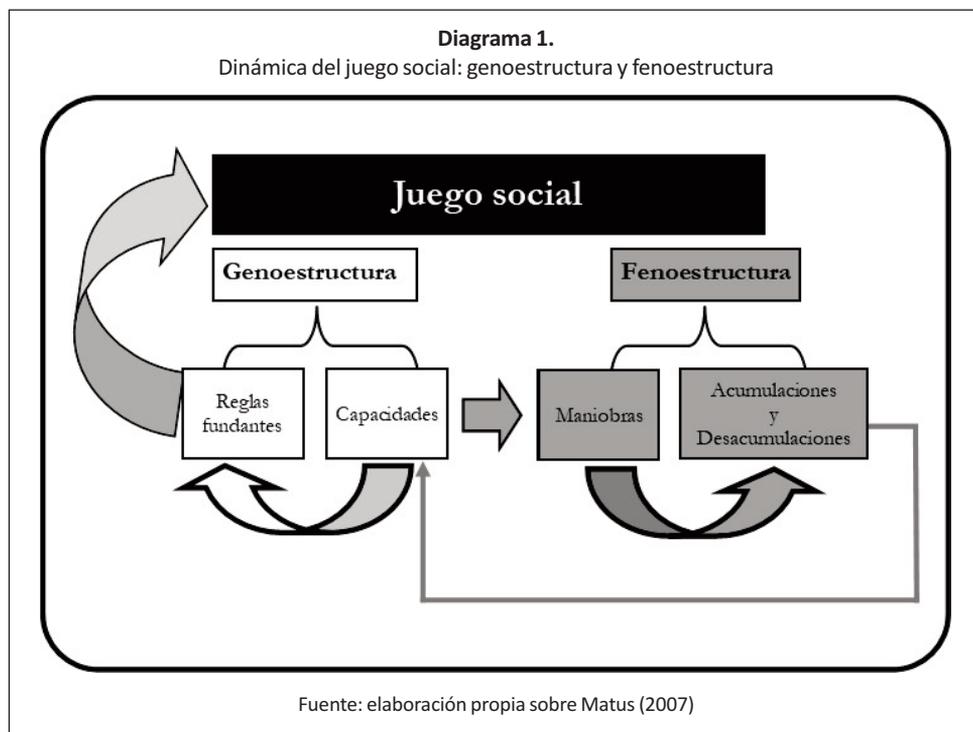
La teoría del juego social desarrollada por el economista chileno Carlos Matus asume un enfoque conflictivista similar al de Coser. Para Matus (2007) toda forma de producción social se asemeja a cualquier juego en el que sea posible identificar actores que realizan distintas maniobras para conseguir sus metas. Pero cada juego social está condicionado por una determinada *genoestructura*; esto es, por un sistema de reglas fundantes que define y establece 1) qué actores están habilitados para jugar, 2) qué pautas de comportamiento deben respetar mientras permanezcan dentro del juego y 3) cuál es la identidad propia que diferencia ese juego social específico de otros similares.

En el marco que fija las reglas de un juego social específico, los actores realizan diferentes maniobras (jugadas) en función de las capacidades con las que cuentan (materiales, de poder o de destreza en el juego) que no están distribuidas de manera simétrica ni homogénea: hay actores con mayores y mejores capacidades que otros.

Las maniobras que los actores realicen para inclinar una determinada situación a su favor les permitirá, al final de cada partida, acumular o perder capacidades. Por su parte, la acumulación o desacumulación de capacidades son producto de la forma en que se desarrolla el juego social, formando un conjunto dinámico de elementos que Matus denomina *fenoestructuras*. Lo que en definitiva persiguen los actores frente a cualquier juego social –a partir de las mayores capacidades que logren adquirir según las maniobras que llevan a cabo– es modificar a su favor las reglas fundantes y, con ello, la genoestructura inicial del juego (ver el diagrama 1).

De acuerdo con esta perspectiva teórica, el conflicto de la CFI se desarrolló dentro de ciertas genoestructuras específicas en las que la Nación y las provincias llevaron a cabo distintas maniobras para obtener resultados fenoestructurales que les permitieran modificar a su favor las reglas de juego iniciales.

Esta permanente tensión entre genoestructura y fenoestructura se verificó, bajo diversas formas y debates, en todas las reformas fiscales que ocurrieron desde los inicios de la organización nacional en adelante. Por su parte, la Constitución de 1994 estableció un plazo para que el Congreso sancionara una nueva ley de CFI, pero, en su lugar, la Nación y las provincias negociaron trece arreglos fiscales que fueron ratificados por distintas leyes sin que ninguna de estas negociaciones concluyera en la sanción de un nuevo régimen de reparto; aun cuando en cinco de



ellos se incluyeron cláusulas taxativas que comprometían a las partes a lograr este objetivo dentro de cierto plazo (diagrama 1).

El Congreso Nacional ratificó la casi totalidad de estos acuerdos por medio de leyes sancionadas con ese único fin. La pregunta que surge, entonces, es por qué existió una voluntad legislativa para dotar de validez legal estos arreglos y no existió, en cambio, la misma voluntad para sancionar una nueva ley de CFI.

La respuesta debería buscarse en el vínculo genoestructura-fenoestructura que predominó frente a cada situación específica. La rigidez de los requisitos previstos en la Constitución para sancionar una nueva ley de CFI condicionó las capacidades de maniobra y negociación de los actores y con ello alteró el sistema de incentivos y recompensas propios del juego. En términos genoestructurales, la

Cuadro 1.
Arreglos fiscales Nación/provincias posteriores a la reforma constitucional de 1994

Fecha de celebración	Arreglos fiscales Nación/provincias posteriores a 1994 (denominación)	Ratificación legislativa o administrativa
06/12/1999	Compromiso Federal	Ley 25.235
17/11/2000	Compromiso Federal para el Crecimiento y Disciplina Fiscal	Ley 25.400
15/07/2001	Compromiso por la Independencia	DNU 1584/2001
17/07/2001	Acuerdo de apoyo institucional para la gobernabilidad de la República Argentina.	
29/11/2001	Segunda adenda al Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal	
27/02/2002	Acuerdo Nación/provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos	Ley 25.570
23/05/2016	Acuerdo Nación/provincias	Ley 27.260
16/11/2017	Consenso Fiscal	Ley 27.429
13/09/2018	Consenso Fiscal	Ley 27.469
17/12/2019	Consenso Fiscal	Ley 27.542
04/12/2020	Consenso Fiscal	Ley 27.634
27/12/2021	Consenso Fiscal	Ley 27.687
09/07/2024	Pacto de Mayo	Sin ratificación

Fuente: elaboración propia

fijación excesiva de reglas fundantes (sobre-regulación) y la inclusión de procedimientos menos flexibles para el campo de acción de los actores (rigidez normativa) redujo sus capacidades de maniobra y sus acumulaciones, restringiendo así la dinámica de la fenoeestructura que se necesitaba para lograr la sanción de una nueva ley de CFI.

En la visión de los actores del conflicto, la voluntad de cooperación para lograr la sanción legal de una nueva ley de CFI quedó enmarañada entre demasiados

condicionamientos constitucionales, de manera tal que la eventual adopción de conductas cooperativas podía representar, para aquellos, mayores riesgos que no cooperar, sobre todo cuando la posibilidad de optar por esta última alternativa no implicaba recibir sanciones ni asumir costos gravosos o impredecibles.

Los incentivos de cooperar y competir

El régimen de CFI vigente remite al contexto fiscal que predominaba en la década de 1980 y que, claramente, no es el actual. Aun así, los actores del conflicto prefirieron mantener durante décadas el *statu quo*, en gran parte por temor a que sus eventuales acumulaciones no lograran compensar las desacumulaciones que podrían resultar del juego. En este sentido, los distintos decisores que representaron al gobierno nacional y a las provincias en cada situación imaginaron que los riesgos que podían afrontar eran mucho más concretos y probables que los imprecisos beneficios que podrían haber obtenido de la hipotética sanción de una nueva ley de reparto fiscal.

Los distintos gobiernos nacionales tuvieron presente el riesgo de que las futuras negociaciones con los gobernadores terminarían por reducir sensiblemente el porcentual de recursos que percibían. En 1988, cuando se sancionó la Ley 23.548, el Estado federal atendía importantes servicios que luego transfirió a las provincias sin que se disminuyera su coeficiente de CFI (42.34%). Asimismo, en los años siguientes a dicha sanción, se crearon nuevos impuestos nacionales cuya recaudación no fue distribuida con las provincias.¹⁸

Las provincias, por su parte, advirtieron que la incorporación *de iure* de la Ciudad de Buenos Aires al esquema distributivo de la futura ley de CFI afectará – en algunos casos, de manera sensible– el porcentual que cada una de ellas actualmente percibe. Este riesgo que imaginan los gobernadores los lleva a reclamar que, frente al nuevo régimen de reparto sea el gobierno nacional quien

¹⁸ Entre ellos, el más importante es el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, conocido coloquialmente como impuesto al cheque. Creado en marzo de 2001 por la Ley 25.413 este gravamen tenía originalmente vigencia hasta el 31 de diciembre de 2002, pero fue sucesivamente prorrogado hasta hoy. La recaudación obtenida no forma parte de la masa coparticipable, sino que se aplica íntegramente a financiar las prestaciones previsionales a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES).

aporte íntegramente el coeficiente que finalmente se le asigne a la Ciudad, tal como ocurre en la actualidad.

Por uno u otro camino, el gobierno nacional vería reducida su participación en el nuevo régimen de reparto y esta es la alternativa que no está dispuesto a afrontar.

Un segundo aspecto de los riesgos implícitos en la discusión de la nueva CFI se refiere al conflicto secundario que subyace entre las provincias “ricas” y “pobres” para determinar el perfil de la futura distribución secundaria. Si la futura ley de CFI tuviera un sesgo benthamista (devolutivo), la genoestructura resultante favorecería claramente a las provincias más ricas y que mayores recursos aportan a la masa coparticipable. Si, por el contrario, prevaleciera un sesgo más equitativo (rawlsiano), se beneficiarían más las provincias pobres que son las que aportan menos recursos al conjunto, pero las que más necesitan de ellos.

Por lo pronto, los indicadores que la literatura económica y jurídica tradicional ha empleado para clasificar a las provincias en “ricas” y “pobres” –los mayores o menores niveles de desarrollo económico relativo, la densidad demográfica, la disponibilidad de recursos naturales o los desequilibrios fiscales horizontales– componen una matriz explicativa que pertenece igualmente al pasado. La Constitución reformada en 1994 estableció en el artículo 24 el principio del dominio originario de las provincias sobre los recursos naturales existentes en sus territorios, lo cual modificó sustantivamente la estructura tradicional de los ingresos fiscales provinciales.

Neuquén constituye el caso paradigmático de esta reciente situación: en la actualidad, el monto que percibe la provincia en concepto de regalías petroleras y gasíferas supera sus ingresos por la CFI. El mismo fenómeno, aunque a una escala menor, sucede en Santa Cruz y Chubut, donde las regalías a la explotación de hidrocarburos y a la generación hidroeléctrica representan, respectivamente, el 53% y el 94% de sus ingresos coparticipados (ver cuadro 2)

El hallazgo de yacimientos de metales preciosos en distintos puntos del territorio argentino y la valorización a escala global de minerales que hasta hace pocos años carecían de utilidad económica (por ejemplo, el litio y las denominadas “tierras raras”) ha generado amplias expectativas de ingresos fiscales en

Cuadro 2.
Ingresos corrientes, coparticipados y regalías. Provincias de Chubut, Neuquén y Santa Cruz, en millones de pesos corrientes

Concepto / indicador	Chubut	Neuquén	Santa Cruz
Ingresos corrientes	1.871.489	3.896.083	1.611.249
Ingresos por ley 23.548 y otros Coparticipados	565.859	691.663	637.957
Ingresos por regalías	532.890	722.604	339.174
Ley 23.548 y otros / Ingresos corrientes (en %)	30,20 %	17,80 %	39,60 %
Regalías / Ingresos corrientes (en %)	28,50 %	18,50 %	21,10 %
Regalías respecto Ley 23.548 y otros (en %)	94,20 %	104,50 %	53,20 %

Fuente: elaboración propia sobre información provincial

muchas de las provincias andinas y del noroeste, aun cuando las regalías que han percibido hasta el momento no hayan sido significativas.¹⁹

Por último, la cuestión del tercer senador reviste especial importancia en la dinámica de la negociación del futuro régimen de CFI. Cuando se sancionó la Ley 23.548 existían dos senadores por cada provincia que eran elegidos por sus respectivas legislaturas y que estaban políticamente alineados con sus respectivos gobernadores. La reforma constitucional estableció, por un lado, que el trámite legislativo debe iniciarse en el Senado, pero, al mismo tiempo, amplió a tres las bancas de cada provincia, una de las cuales le corresponde necesariamente a una fuerza política diferente a la del gobernador.

En paralelo, la diferencia en la duración de los mandatos –cuatro años para los gobernadores y seis para los senadores– ha hecho no solo posible sino frecuente que la relación entre unos y otros se traduzca en una suerte de convivencia forzada entre representantes de fuerzas políticas diferentes.²⁰

¹⁹ La cláusula 7 del Pacto de Mayo expresa “el compromiso de las provincias argentinas de avanzar en la explotación de los recursos naturales del país”.

²⁰ Actualmente, ninguno de los tres senadores nacionales que representan a las provincias de Jujuy, Salta, San Juan, San Luis y Tucumán comparte la misma pertenencia política con el gobernador.

Como consecuencia, los gobernadores en la actualidad cuentan con menores probabilidades de encuadrar a los senadores nacionales, viendo así disminuidas sus capacidades de negociación ante el gobierno nacional.

Conclusión: la salida del laberinto

En los últimos treinta años, como vimos, se produjo una extensa literatura económica y jurídica dedicada a la CFI sin que por ello se hayan verificado avances significativos en la sanción de una nueva ley. Sobre este conflicto y sus posibles vías de resolución “se ha escrito demasiado y se ha hecho casi nada”, según la opinión de Horacio Cao (2008: 121). Sin embargo, el análisis de los hechos demuestra que sí se hizo mucho, aunque los resultados de esas acciones no hayan coincidido con las soluciones que recomendaba esa literatura.

La metáfora del profesor Bird acerca de comparar el funcionamiento del régimen de CFI en la Argentina con un laberinto fiscal ha sido, sin duda, ingeniosa y pertinente. Sin embargo, como escribió alguna vez el poeta Leopoldo Marechal, “de todo laberinto se sale por arriba” y la CFI no parece ser la excepción a esta regla.

Salir por arriba de este laberinto significa poder analizar e interpretar el conflicto fiscal por el reparto de la recaudación impositiva federal desde enfoques teóricos diferentes a los que, una y otra vez, concluyeron en la imposibilidad de hallarle una alternativa aceptable y duradera en el tiempo.

Los convencionales constituyentes que incluyeron la CFI en la reforma de 1994 creyeron haber hallado un remedio eficaz para el buen funcionamiento del federalismo de concertación, pero, en lugar de ello, crearon condiciones innecesariamente rígidas que impidieron la sanción de una nueva ley de reparto fiscal. En la tradición jurídica anterior a la reforma, las leyes convenio eran contratos de adhesión voluntaria en los cuales la Nación y las provincias fijaban los límites de sus respectivas potestades tributarias, mientras que los pactos o acuerdos fiscales tenían como objeto coordinar políticas tendientes a lograr la disciplina fiscal y a instrumentar respuestas adecuadas para superar determinadas crisis coyunturales (Frías, 1976; Altavilla, 2020).

Aplicando esta lógica al desarrollo de este conflicto, podemos concluir que la ley convenio comprende su genoestructura, en tanto que el *corpus* de pactos o acuerdos son el resultado de la dinámica de la fenoestructura y, como tal, describen la manera coyuntural en que se formalizan las acumulaciones de capacidades obtenidas de las distintas maniobras que llevan a cabo los actores.

Una salida posible al conflicto planteado podría resumirse del siguiente modo: ante la posibilidad o la voluntad de las partes para discutir una nueva ley de CFI, el Senado debería comenzar por debatir y acordar sus aspectos exclusivamente genoestructurales; esto es 1) las reglas generales del juego por el reparto fiscal; 2) los mecanismos para la toma de las decisiones que comprometen al conjunto de los actores; 3) las modalidades elegidas para formalizar los acuerdos que se alcancen; 4) las penalidades aplicadas a los infractores, ante el eventual incumplimiento de las reglas; 5) las capacidades formales de los actores (básicamente, la enumeración de los derechos que los asisten como participantes del juego) y, por último y –sobre todas las cosas–, 6) los mecanismos concertados para resolver las futuras controversias.

La Constitución de 1994 dispuso, además, la creación de un organismo fiscal federal que, por cierto, ya existe y que funciona desde hace más de medio siglo: la Comisión Federal de Impuestos. La nueva ley de CFI debería asignarle –a ella o al organismo que en el futuro la reemplace– claras funciones de arbitraje que sean amplias, vinculantes e inapelables para dirimir las controversias que se susciten en torno al régimen de reparto fiscal a través de una vía que evite su judicialización, como ocurrió recurrentemente en los últimos años. Este argumento puede resumirse de la siguiente manera: “hay que alejar el federalismo fiscal de los tribunales”.

Todos estos aspectos, inherentes a la genoestructura del conflicto y a los mecanismos de arbitraje, son los únicos que deberían materializarse en una ley convenio que, aun cuando no fuera unánime, debería expresar un alto grado de consenso y aceptación por parte de los actores implicados. Esta ley convenio debería expresar y ajustarse estrictamente a los principios incorporados en el artículo 75, incisos 2 y 3, de la Constitución Nacional e, incluso, debería brindar precisión sobre aquellos aspectos que aún hoy resultan de ambigua interpretación.

Establecidas claramente las reglas de juego y formalizadas en una ley convenio, la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires estarán en condiciones de producir, a nivel fenoestructural, todos los pactos o acuerdos fiscales que consideren adecuados para resolver las cuestiones prácticas o reglamentarias derivadas de la ley de CFI: los aspectos instrumentales de las afectaciones impositivas específicas, la enumeración de los indicadores objetivos del reparto (sean devolutivos o equitativos) que serán tenidos en cuenta para la actualización de los coeficientes de distribución primaria y secundaria, la cuantificación de los recursos previstos para los futuros traspasos de funciones y competencias desde la Nación a las provincias, entre tantos temas que hacen al funcionamiento habitual del federalismo fiscal argentino. Pactos que, a diferencia de la ley convenio de CFI, sean instrumentados y formalizados a través de leyes comunes que no requieran de mayorías parlamentarias calificadas o condiciones legislativas especiales.

En síntesis, el primer paso para salir del laberinto consiste en comenzar por dejar de ver la CFI como lo que pudo haber sido o lo que ella debería ser para comenzar a entenderla e interpretarla como lo que ella realmente expresa: un conflicto que debe ser gestionado bajo el imperio de reglas de juego y condiciones que incentiven y premien, entre sus actores, la vocación cooperativa y que penalicen sus conductas competitivas.

Bibliografía

- Altavilla, C. (2020). "Derecho intrafederal y los nuevos estándares en las relaciones fiscales intergubernamentales en el federalismo argentino. Un análisis a 25 años de la reforma constitucional nacional (1994-2019)". *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, n° 43, 27-55.
- Ávila, J. (2009). *Fraccionamiento del poder impositivo. Documento de Trabajo N° 411*. Buenos Aires: UCEMA.
- Cao, H. (2008). "Ortodoxia y revisionismo en el abordaje de la Coparticipación Federal de Impuestos". *Aportes*, n° 26, 121-145.
- Consejo Federal de Inversiones (1963). *Política fiscal en la Argentina*. Buenos Aires: CFI.

- Coser, L. (1961). *Las funciones del conflicto social*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Dalla Vía, A. (2016). "Actualidad del federalismo argentino". En Serna de la Garza, J. (comp.), *Federalismo y regionalismo. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*. México: UNAM.
- Fiorino, S. (1965). *El desarrollo económico y la política fiscal*. Tesis de doctorado. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.
- Frías, P. (1976). "Federalismo como sistema". *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas*, vol. 5, n° 11, 109-157.
- Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL) (1993). *Hacia una nueva organización del federalismo fiscal en la Argentina*. Buenos Aires: FIEL.
- Hernández, A. (2009). *Aspectos históricos y políticos del federalismo argentino*. Córdoba: Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba.
- ____ (26/6/2013). *La coparticipación impositiva federal*. Presentado en la Jornada Interacadémica sobre el Federalismo Fiscal Argentino. Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires.
- Jarach, D. (1966). *Coparticipación provincial en impuestos nacionales*. Buenos Aires: Consejo Federal de Inversiones.
- Leiras, M. (2013). "Las contradicciones aparentes del federalismo argentino y sus consecuencias políticas y sociales". En Acuña, C. (comp.), *¿Cuánto importan las instituciones?* Buenos Aires: Siglo Veintiuno.
- Macón, J. (1973). *Funciones de los tres niveles del sector público (aportes para un enfoque normativo del federalismo fiscal)*. Presentado en el Seminario sobre problemas del federalismo en Argentina. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.
- Matus, C. (2007). *La teoría del juego social*. Universidad Nacional de Lanús. Remedios de Escalada, Argentina.
- Núñez Miñana, H. (1969). *Relaciones fiscales intergubernamentales en Argentina. Aspectos cuantitativos y analíticos*. La Plata: UNLP.
- ____ (1972). "Federalismo fiscal y política regional: un modelo analítico. *Económica*, vol. 18, n° 3, 323.-351.

- ____ (1973). *La Coparticipación Federal de Impuestos como Herramienta del Federalismo en la Argentina*. Presentado en el Seminario sobre problemas del federalismo en Argentina. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.
- Núñez Miñana, H. y Porto, A. (1981). *Estudio de la incidencia en las finanzas provinciales motivadas por la modificación introducida al régimen de Coparticipación Federal de Impuestos en virtud de la ley 22.293. Análisis y propuestas*. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.
- ____ (1981a). *Cambios introducidos en el sistema de coparticipación federal por la ley nacional N° 22.293: análisis y propuestas de modificación*. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.
- ____ (1982). *Distribución de la Coparticipación Federal de Impuestos: análisis y alternativas*. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.
- ____ (1983). *Evolución y situación actual de la distribución secundaria de la coparticipación federal en la Argentina*. Consejo federal de Inversiones, Buenos Aires.
- Parise, A. (2019). "Coparticipación Federal. Antecedentes y situación actual". *Cuadernos de Derecho Público*, n° 2, 255-310.
- Petrei, H. (1984). "Coparticipación: bases de discusión para la distribución primaria". *Estudios*, n° 30, 65-80.
- Porto, A. (2003). *Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos. Documento de Federalismo Fiscal N° 2*. La Plata: UNLP.