



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La garantía del 34% establecida en el artículo 7 de la ley 23.548: la actualidad de su planteo

Rotundo, Rafael Maximiliano

2013

Cita APA: Rotundo, R. (2013). La garantía del 34% establecida en el artículo 7 de la ley 23.548: la actualidad de su planteo.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Posgrado

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO**

**Título: “La garantía del 34% establecida en el artículo 7 de la ley 23.548:
La actualidad de su planteo.”**

Autor: Rafael Maximiliano Rotundo

DNI: 28.465.956

Profesor: Alfredo Le Pera

Fecha de presentación: de Noviembre de 2013

INDICE

- Resumen.....	1
- Presentación del contexto y antecedentes generales.....	2
- Desde 1810 hasta el régimen de unificación de tributos.....	8
- La coparticipación federal de impuestos.....	11
- Una garantía de coparticipación federal de impuestos.....	16
- Planteo de la problemática.....	20
- Conclusiones.....	22
- Bibliografía.....	24
- Anexos.....	29

RESUMEN

Esta tesis no pretende ser una propuesta que se agote en sí misma, si no tan solo una aproximación. Esto es una invitación para introducir en los sistemas ya existentes de distribución como en las reflexiones de los especialistas dedicados al tema, elementos y puntos de vista del régimen de distribución federal de recursos imprescindibles en la actualidad.

PRESENTACIÓN DEL CONTEXTO Y ANTECEDENTES GENERALES.

Para comenzar este trabajo, corresponde recordar lo que señala el artículo 1º de la Constitución Nacional: *“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal”*. Si bien, como entiende Gelli¹, en principio este artículo es formalmente una declaración que no crea derechos subjetivos para las personas, se ha constituido como una fuente relevante en el desarrollo de los derechos y en el afianzamiento de las garantías constitucionales, pues ha marcado los límites del poder en la reglamentación de aquéllos.

En tal sentido, señala Dalla Vía² que la organización territorial del Estado hace a la relación del poder con el territorio. Las formas más extremas de esta relación son, por un lado, el Estado unitario y, por el otro, la confederación y el Estado federal.

Spota³, por su parte, describe con precisión las características de la forma confederada y de la forma federal, siendo la primera por los Estados soberanos que se unen bajo un pacto para asegurarse la defensa común y el otorgamiento de ciertas ventajas y beneficios. El órgano supremo es la

¹ Gelli, María Angélica, (2013) Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada. 4ta edición ampliada y actualizada. Buenos Aires. Editorial La Ley.

² Dalla Vía, Alberto Ricardo (200) Derecho Constitucional Económico. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot.

³ Spota, Alberto Antonio (1976) Confederación y Estado Federal. Buenos Aires. Editorial Depalma.

En razón a estas breves reseñas de nuestra historia y de otras, es que nuestro sistema federal fiscal se fue centralizando con el correr de esos acontecimientos y pasó de ser un efecto a convertirse, como destaca Dalla Vía, en una de las principales causas de nuestras tendencias cada vez más centralistas, ocupando un papel protagónico los denominados sistemas de coparticipación federal.

Alberdi⁵ sostenía que había que fortalecer al Ejecutivo y al gobierno central a través de las rentas, porque sin rentas no habría ni gobierno ni nación.

Si repasamos la Constitución de 1853, el art. 4 de la CN señala: *“El Gobierno federal provee los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”*

En concordancia con el transcripto artículo, el art. 67 inc. 1 y 2, dispóné que: *“Corresponde al Congreso (hoy art. 75):*

1.- Legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación, los cuales así como las evaluaciones sobre que recaigan serán uniformes en toda la Nación; bien entendido, que ésta, así como las demás contribuciones nacionales, podrán ser satisfechas en la moneda que fuese corriente en las provincias respectivas, por su justo equivalente. Establecer igualmente los derechos de exportación.

2.- Imponer contribuciones directas 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.”

⁵ ALBERDI, Juan Bautista, (1998) *“Sistema económico y rentístico”*, Buenos Aires, Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura.

Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.

3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.”⁶

Como se señaló, se entiende que en la Constitución Nacional, en su art. 75, se definió que **impuestos son coparticipables**, entendiéndose estos como las contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias y las contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica. En sentido opuesto, **no son coparticipables** (art. 4° de la Constitución Nacional) el: *“producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*.

En este sentido, la ley 23.548 hace la distinción entre impuestos coparticipables y no coparticipables, a saber:

“Art. 2: La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

- a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;*
- b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;*

⁶ El destacado me pertenece.

Para algunos autores como Dalla Vía⁸, el haber incluido la coparticipación en la Constitución Nacional equivale a un equívoco blanqueo, el de llevar a la norma una práctica originada en un desvío. Siendo la coparticipación federal una de las instituciones que más han contribuido a acentuar la dependencia de las provincias al poder central. No obstante para la mayoría de la doctrina constitucional se coincide en que la reforma constitucional tuvo como objetivo reforzar el federalismo.

Había cierta fe en que la modificación de 1994 iba a traer cambios favorables para las provincias, prueba de ello se observa en un artículo del entonces ministro de economía de la Provincia de Santa Cruz, Julio De Vido⁹: *“Entiendo de tal forma que la futura distribución de recursos deberá imperiosamente ponderar con igual intensidad tanto prorratadores devolutivos como redistributivos. Esto permitirá pensar en un federalismo auténtico, a través del cual los estados provinciales dispongan de sus legítimos recursos, planifiquen, ejecuten políticas a largo plazo y fundamentalmente consolidará en forma definitiva el territorio nacional.”*

Más allá de la modificación constitucional de 1994, en la realidad de los hechos de nuestro país observamos que a partir de la crisis económica del '30 aparecieron en la Argentina los denominados sistemas de coparticipación federal que en nuestra Constitución no se manifiestan como el modelo originario de reparto impositivo.

Desde el año 1891, con la creación a nivel nacional de impuestos internos, coexistieron análogos tributos, dando inicio a los problemas por la superposición tributaria que en el transcurso del tiempo se fueron agudizando.

En este contexto, se irían gestando importantes cambios a nuestro sistema tributario. Si bien en la década del '30 se aprobó el impuesto a la renta, varios años antes se venía debatiendo en el Congreso de la Nación una reforma fiscal. Fue durante la década del '20 que la Cámara de Diputados

⁸ Dalla Vía, Alberto Ricardo (1996), “Constitución de la Nación Argentina”, La Plata, Editorial Platense.

⁹ De Vido, Julio (1995), “Coordinación Fiscal entre la Nación y las Provincias”, Revista ASAP Nro. 25, Buenos Aires, página 66.

contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias.

Entre las disposiciones claves del régimen transitorio (ley 23.548), se encuentra el artículo 7° del que surge: ***“El monto a distribuir a las provincias, no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de distribuibles por esta Ley.”***

En suma, y en virtud de las consideraciones expuestas, será el artículo citado en último término que dispone una garantía mínima de reparto, el tema de análisis de la presente tesis que permitirá considerar, más allá de su vigencia normativa, la necesidad de su continuidad o no en un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos.

DESDE 1810 HASTA EL REGIMEN DE UNIFICACIÓN DE TRIBUTOS.

A efectos de realizar el análisis en los términos que aquí se proponen, resulta esclarecedor en materia de federalismo fiscal podríamos separar la historia de nuestro país en distintas etapas. En efecto la **primera etapa** sería hasta 1890, en la cual las relaciones entre la Nación y las provincias correspondían a la separación de fuentes. El Gobierno Nacional obtenía la mayor parte de sus recursos del cobro de impuestos al comercio exterior, recaudando otros tributos como autoridad local en la Capital Federal y Territorios Nacionales. Asimismo, utilizaba como fuente de financiamiento el endeudamiento externo.

Por su parte, las provincias financiaban sus gastos mediante impuestos propios, los que recaían por lo general sobre el patrimonio de las personas, tal como ocurre con los impuestos inmobiliarios y sobre la transmisión gratuita de bienes.

queremos destacar la intervención del Senador nacional por Entre Ríos, Atanasio Eguiguren¹³, palabras que mantienen vigencia:

“Creo que de consagrarse este artículo, va a hacer mucho más mal esta disposición, que todas las intervenciones abusivas de aquella época que tanto hemos criticado en el país. (...) El gobierno de la Nación, ejerce una penetración económica y financiera extraordinaria en las provincias, desquicia sus instituciones y perturba completamente su marcha. Va tratando de absorber facultades que son propias de las entidades provinciales y sin beneficio para nadie.

Mucha gente que no se da cuenta de lo que significa una organización provincial, no alcanza a ver ese problema y así existe una corriente de opinión definida en el sentido de la unificación de los impuestos internos.

Pero, señores senadores, los impuestos internos inciden sobre fuentes de recursos que no son de la Nación, sino de las provincias y lo primero que debemos hacer es respetar nuestra propia Constitución”.

Con la sanción de la ley comienza la **tercera etapa**, que podemos denominar de unificación y distribución de impuestos. En el año 1935 inicia la unificación de diferentes impuestos, y otros que luego se irían incorporando posteriormente, hasta constituir un régimen global de Coparticipación Federal, que así se dio a conocer con el dictado de la ley Nro. 20.221 (B.O. 28/03/73).

La vigencia de la nombrada ley expiró el 31 de diciembre de 1984, produciéndose durante el período comprendido entre 1985 y 1987 inclusive, un importante vacío legal que originó permanentes desintelencias entre la Nación y las provincias. En 1988 se sancionó, hasta la fecha, el último régimen transitorio de distribución de recursos fiscales, la ley 23.548 y sus modificatorias.

Una famosa reflexión de la Corte Suprema en el caso “Bressani”, dice: *“La Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, ha dicho*

¹³ Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 49° reunión, continuación de la 30° sesión ordinaria, 30 de septiembre de 1933, pág. 863.

En este sentido, podemos señalar el proyecto del diputado Juan Antonio González Calderón,¹⁶ presentado el 6 de junio de 1923, considerado el primer proyecto que incluye en la distribución secundaria a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires junto con las provincias. Asimismo menciona la celebración de verdaderos convenios entre éstas y la Nación.

En el período de 1935-1981, Nuñez Miñana y Porto¹⁷ separan las variaciones en el sistema de coparticipación en seis períodos utilizando como límites los momentos en que se produjeron cambios significativos en la distribución primaria: 1935 (inicio del régimen), 1947 (ley Nro. 12.956), 1959 (ley Nro. 14.788), 1967 (reformas a la ley 14.788), 1973 (ley Nro. 20.221) y 1980 (ley Nro. 22.293).

Con la sanción de la ley 20.221 y sus modificatorias se fusionaron todos los regímenes anteriores de unificación y distribución de impuestos. Se reorganizó el sistema basado en la idea de un sistema único de coparticipación y en la fijación de diferentes índices para distribuir los recursos entre las Provincias.

En el trabajo realizado por Nuñez Miñana y Porto se llega a ciertas conclusiones respecto a las implicancias de los resultados obtenidos sobre la reconsideración de la distribución primaria en el régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

Una es que la distribución primaria no debería ser decidida en forma aislada y según criterios ad-hoc (50%-50%) sino en relación a la cuestión más profunda referente al tamaño absoluto del nivel de gobierno provincial y al tamaño relativo de dicho nivel dentro del gobierno consolidado.

¹⁶ H. Senado de la Nación, Comisión de Coparticipación Federal de Impuestos (2001), "Elementos para la discusión de una nueva ley convenio de Coparticipación Federal de Impuestos", Buenos Aires, Imprenta del Congreso de la Nación.

¹⁷ H. Nuñez Miñana y A. Porto (1982), *Reseña de Algunos Resultados que surgen del estudio "La Coparticipación Federal de Impuestos y el Tamaño del Sector Público Provincial"*, Comisión Federal de Inversiones, Buenos Aires.

Esta denominación sobre nuestro sistema de coparticipación nació de la impresión del Dr. Richard Bird, profesor de Economía de la Universidad de Toronto, que cuando vino a Buenos Aires luego de la reforma constitucional de 1994 y quiso conocer los regímenes de coparticipación federal de impuestos entonces vigentes, fue presentado el sistema en forma de gráfico (más simplificado que el actual), a lo cual señaló que era lo más parecido a un **“plato de fideos”** o, en todo caso, a un **“laberinto”** (gráfico actual, anexo I del presente trabajo).¹⁹

En este sentido señala Casás²⁰, que muy probablemente el desarrollo anárquico de retenciones, regímenes especiales de coparticipación y mecanismos de afectación específica, no sea otra cosa que una consecuencia de la puja sorda y latente entre el gobierno central y las provincias para mejorar su posicionamiento en la distribución de la renta pública.

Como se viene observando en la realidad de nuestro país, tal como destaca Corti²¹, encontramos que: *“si las provincias dependen sustancialmente para financiarse de recursos provenientes de la coparticipación (ingresos por transferencias tributarias de parte del gobierno central), entonces se potencia la importancia de la autonomía presupuestaria, que de esa manera se convierte en uno de los factores decisivos de la autonomía financiera como tal”*.

Esta realidad que no es una novedad, es originada por un régimen de coparticipación que en lugar de guiarse por criterios, se plasma, en porcentajes fijos y predeterminados, conllevando una doble desventaja al carecer de fundamentos y de flexibilidad.

En este sentido, han señalado Jorge Capitanich y Axel Kicillof²² que en la década del '90: *“La actual distribución de los recursos no solo carece de*

¹⁹ <http://www.federalismofiscal.com/laberinto/>

²⁰ Casás, José O., “El laberinto de la coparticipación”, Criterios Tributarios, nro. 104, p. 19.

²¹ Ídem, cita 15.

²² Jorge M. Capitanich, Axel Kicillof y Mónica B. Zorrilla, “Federalismo Fiscal y Coparticipación Federal, una propuesta para la transformación de la relación nación-provincias”, Ed. DOCENCIA 1999, p. 120.

Al referirse a la ley 23.548, García Vizcaíno²⁴ dice respecto al artículo 7° que estatuye una **cláusula de garantía**, por la cual el monto a distribuir a las provincias no puede ser inferior al 34 % de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración central, "*tengan o no el carácter de distribuibles por esta ley*".

En este sentido se presentan dificultades al definir los recursos no coparticipables, como las contribuciones parafiscales, los recursos coparticipados por regímenes especiales a los que no se adhirieron todas las provincias.

UNA GARANTÍA DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS.

La existencia de una cláusula de garantía está fundada en la necesidad de preservar a las jurisdicciones provinciales de la falta de dedicación en la recaudación de los tributos coparticipables, concentrando los esfuerzos en los no coparticipables o en el abuso de aranceles externos que, de alguna manera, puedan poner en peligro la normal recaudación de los restantes tributos.

En el trabajo realizado por la Comisión de Coparticipación Federal de Impuestos²⁵, destaca la cláusula de garantía como novedosa, dado que no registran antecedentes en los regímenes y proyectos de coparticipación, señalándose que el único precedente ha sido el anteproyecto del entonces Gobernador de la Provincia de Santa Fe, José María Vernet, remitido al Ministerio del Interior el 27 de noviembre de 1987. En dicho documento según surge del artículo 4°, se establecía la garantía en favor del conjunto de las provincias en el 38,27%.

El tratamiento de un régimen transitorio de coparticipación federal de impuestos se origina su debate en el Congreso de la Nación en el año 1985

²⁴ García Vizcaíno, Catalina, (1996) "Derecho Tributario", Buenos Aires, Editorial Depalma.

²⁵ Ídem, cita 12.

ciento de la recaudación de recursos tributarios que tenga la administración central, sea por impuestos coparticipables o no coparticipables, excluyendo por cierto, aquello con afectación específica o cuentas especiales. Tiene el sentido de dar una estabilidad porcentual a lo que recaude la administración central y lo que se asigne a las provincias, a efectos de evitar que por diferencias de signo político o mediante la aplicación de medidas de diversos tipo se pueda eludir de alguna manera la entrega de esos recursos”²⁹.

En el debate parlamentario también se destaca, sobre este punto, la intervención del Senador Solari Yrigoyen al señalar: “... con esta garantía se evitará que la Nación ponga una mayor dedicación para recaudar sus recursos no participables, lo que, en definitiva, perjudicaría a las provincias”³⁰.

Cabe destacar que cláusulas de garantía en la distribución de recursos, son observadas en constituciones provinciales, entre las que, a modo de ejemplo, podemos señalar el artículo 246 de la Constitución de la Provincia de Entre Ríos³¹ que determina un mínimo porcentual a recibir por los municipios en concepto de impuestos nacionales y otro porcentual mínimo de impuestos provinciales.

Lo hasta aquí señalado podría generar un interrogante ¿cómo sería cumplir con la garantía dispuesta en el art. 7° respecto al 34% de la

²⁹ Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 26° reunión, 6° sesión extraordinaria (especial), 7 y 8 de enero de 1988, pág. 2379.

³⁰ Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 26° reunión, 6° sesión extraordinaria (especial), 7 y 8 de enero de 1988, pág. 2387.

³¹ Constitución de la Provincia de Entre Ríos, artículo 246: “Esta Constitución garantiza el siguiente sistema de coparticipación impositiva obligatoria:

a) *Impuestos Nacionales: de la totalidad de los ingresos tributarios que a la Provincia le correspondan en concepto de coparticipación federal de impuestos nacionales, sea por régimen general u otro que lo complemente o sustituya y que no tengan afectación específica, el monto a distribuir a los municipios no podrá ser inferior al dieciséis por ciento y a las comunas, al uno por ciento.*

b) *Impuestos Provinciales: de la totalidad de la recaudación de los ingresos tributarios provinciales, el monto a distribuir a los municipios no podrá ser inferior al dieciocho por ciento y a las comunas al uno por ciento.*

La Provincia transferirá automática y diariamente, el monto de dichas coparticipaciones.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva asignación de recursos aprobada por ley y ratificada por ordenanza del municipio o comuna.”

La Nación garantizó a las provincias, hasta el 31/12/93, un ingreso mensual mínimo, neto de ciertas deducciones, proveniente del régimen de la ley 23.548, de \$ 725.000.000, aumentado a \$ 740.000.000 desde el 1/1/94.

La resolución general interpretativa nro. 9/92 del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos resolvió interpretar, con carácter general, *"que las modificaciones o excepciones a la ley 23.548, o a sus porcentajes de distribución, sólo pueden llevarse a cabo mediante leyes-convenio, esto es, a través de leyes sancionadas por el Honorable Congreso de la Nación a las cuales adhieran las legislaturas provinciales por leyes locales"* (art. 1). En consecuencia, interpretó que los mecanismos de retención y de distribución de recursos de la ley 24.049³⁴, *"desde que alteran las asignaciones que corresponden a los fiscos central y locales, y en tanto dicha ley nacional no se encuentra sujeta a la adhesión mediante leyes de las legislaturas provinciales no satisface las exigencias establecidas por la ley-convenio 23.548, al menos mientras no purgue su vicio de origen"* (art. 2).

En sentido análogo se expidió dicho Comité Ejecutivo, por la resolución general interpretativa nro. 12/92, con relación a los mecanismos de retención y de distribución de recursos del decreto 964/92.

Las normas e interpretaciones técnicas antes señaladas son algunas muestras de la distorsión que prevalece en el régimen de coparticipación federal de impuestos, reforzando así la necesidad originaria de una garantía.

La Real Academia Española³⁵ entre las acepciones de la palabra **"garantía"**, dice: cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad.

Considerando la definición de la RAE, la instauración de la garantía, y su continuidad sería el producto de los hechos acontecidos y/o de las palabras, como las dichas en 1934 por Senador nacional por Entre Ríos Atanasio Eguiguren: *"El gobierno de la Nación, ejerce una penetración económica y financiera extraordinaria en las provincias, desquicia sus instituciones y*

³⁴ Ley 24.049 (B.O. 7/1/92) Transferencias de escuelas.

³⁵ www.rae.es

federal de impuestos, resalta la necesidad de cumplimiento de la garantía del artículo 7° de la ley 23.548.

En efecto, esta necesidad se profundiza en períodos en los cuales, como anticipara el Senador Solari Yrigoyen, es mayor la recaudación de tributos no coparticipables y por otro lado las deducciones y/o afectaciones específicas disminuyan la masa coparticipable.

Un informe del Instituto de Estudios sobre la Realidad Argentina y Latinoamericana (IERAL)³⁸ muestra el incremento de la recaudación tributaria en el periodo 2000-2010 que sería de \$270.200 millones, de los cuales un 67,6% corresponden al gobierno central (\$183 mil millones, cifra neta del FFS) mientras que el 29,4% corresponde a las transferencias automáticas a provincias en concepto de coparticipación y leyes especiales (\$79 mil millones), cifra a la que se le añaden \$8.000 millones en concepto del Fondo Federal Sojero que representa el 3% restante de la recaudación tributaria nacional.

Corresponde entonces señalar, ya que el fuerte crecimiento de la importancia fiscal de los derechos que recaen sobre el comercio exterior a partir del año 2002 provocó el incumplimiento de la garantía del 34%, situación que se agravó en 2008.

En definitiva, conforme se ha expuesto, en la presente tesis he desarrollado la idea de que la garantía del 34% fue concebida a fin de asegurar un mínimo de recursos a ser recibidos por las provincias, cuyo porcentaje debe calcular en base a la recaudación de recursos tributarios que tenga la administración central, sea por impuestos coparticipables o no coparticipables.

Las posiciones encontradas de los gobiernos nacional y provinciales, muestran la compleja situación que impide afirmar que se está cumpliendo con el cálculo de la garantía del 34%.

La presente cláusula no afecta los reclamos administrativos o judiciales en trámite originados por diferencias por distribución de competencias, servicios, funciones o recursos entre la Nación y las provincias.

³⁸ Informe de Coyuntura IERAL, Año 19, Edición Nro. 645, 16/12/2010.

responsabilidad por el manejo de los fondos públicos, esencial para la vigorización y crecimiento de las provincias.

Debemos señalar, que resulta de fundamental importancia tener en cuenta que cualquier reforma que se plantee, tanto en términos de estructura del sistema tributario como en lo referido a las características de su administración debe garantizar un estricto esquema de sustentabilidad, es decir que el impacto neto de cualquier reforma asegure como mínimo el mismo nivel de recursos y que como consecuencia de ese cambio no se produzcan desequilibrios fiscales.

En este contexto, recordando la célebre frase de Víctor Hugo: *“En Francia hay más de diez mil leyes entre nosotros y la libertad”*, puedo sostener que en este caso que, entre el régimen instaurado en la ley 23.548 y las actuales transferencias automáticas de Nación a las Provincias, se encuentran más de 100 normas; ello sin desconocer que lo establecido en nuestra Constitución Nacional a la fecha aún no se ha cumplimentado.

En este sentido, forzoso es colegir que tal exceso de derecho es, paradójicamente, una fuente de inseguridad jurídica en el que el derecho ya no aparece como una protección sino como una amenaza, ya que resulta accesible solo para un puñado de especialistas.

En definitiva, como señala Macón⁴², la cuestión importante no se plantea en la delegación de la recaudación del tributo mismo, sino cuando la Nación legisla sobre los impuestos modificando la ley en el aspecto jurídico o en el económico en el sentido de hacer más o menos gravoso determinado impuesto. A ello me permito agregar que existe una modificación del impuesto en el destino de su recaudación generando, discrecionalmente, una disminución en la percepción de coparticipación federal por parte de las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

Creo, en suma, que el debate sobre la garantía del 34%, mantiene su vigencia. Para finalizar este análisis estimo que resulta ilustrativo referir cierta

⁴² Ídem, cita 4.

BIBLIOGRAFIA

ALBERDI, Juan Bautista, (1998) *"Sistema económico y rentístico"*, Buenos Aires, Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura.

Aportes para un mejora en la calidad institucional *"Hacia un organismo fiscal federal"* (2004), págs. 102 y 103.

CASAS, José O., "El laberinto de la coparticipación", *Criterios Tributarios*, nro. 104, p. 19.

Convención Nacional Constituyente, 4 de Agosto de 1994, 24° Reunión, 3° Sesión Ordinaria, págs. 3257/60.

Corte Suprema de Justicia de la Nación (1937), *"Bressani, Carlos H. y otros v. Provincia de Mendoza"*, Fallos 178:9.

CORTI, Horacio G. (2007), *"Derecho Constitucional Presupuestario"*, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis.

DALLA VIA, Alberto Ricardo (1996), *"Constitución de la Nación Argentina"*, La Plata, Editorial Platense.

DALLA VIA, Alberto Ricardo (200) *Derecho Constitucional Económico*. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot.

DE VIDO, Julio (1995), *"Coordinación Fiscal entre la Nación y las Provincias"*, Revista ASAP Nro. 25, Buenos Aires, página 66.

Diario de sesiones de la H. Cámara de Diputados de la Nación, 43° reunión, continuación de la 5° sesión extraordinaria, 22 y 23 de diciembre de 1987, págs. 4680 y 4681.

Diario de sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 24 de septiembre de 1924, vol. VI, pág. 822.

Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 10° reunión, 5° sesión especial, 5 de junio de 2013.

Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 26° reunión, 6° sesión extraordinaria (especial), 7 y 8 de enero de 1988, pág. 2379.

Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 26° reunión, 6° sesión extraordinaria (especial), 7 y 8 de enero de 1988, pág. 2387.

Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 49° reunión, continuación de la 30° sesión ordinaria, 30 de septiembre de 1933, pág. 863.

Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, 9° reunión, 5° sesión ordinaria, 26/27 de junio de 1985, pág. 735 y sigtes.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, (1996) *"Derecho Tributario"*, Buenos Aires, Editorial Depalma.

H. Nuñez Miñana y A. Porto, *Reseña de Algunos Resultados que surgen del estudio "La Coparticipación Federal de Impuestos y el Tamaño del Sector Publico Provincial"*, Comisión Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1982.

H. Senado de la Nación, Comisión de Coparticipación Federal de Impuestos (2001), "Elementos para la discusión de una nueva ley convenio de Coparticipación Federal de Impuestos", Buenos Aires, Imprenta del Congreso de la Nación.

Informe de Coyuntura IERAL, Año 19, Edición Nro. 645, 16/12/2010.

JARACH, Dino (2004), "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 3ra. Edición, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot.

Jorge M. Capitanich, Axel Kicillof y Mónica B. Zorrilla, "Federalismo Fiscal y Coparticipación Federal, una propuesta para la transformación de la relación nación-provincias", Ed. DOCENCIA 1999, p. 120.

Ley 24.049 (B.O. 7/1/92) Transferencias de escuelas.

MACÓN, Jorge (1963) "Análisis del Régimen de Participación de las Provincias en los Impuestos Nacionales", Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires.

Proyecto de ley del Senador nacional Villada y otros, expediente 11-S-85.

REIG, Enrique Jorge (2012), "Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, ERREPAR.

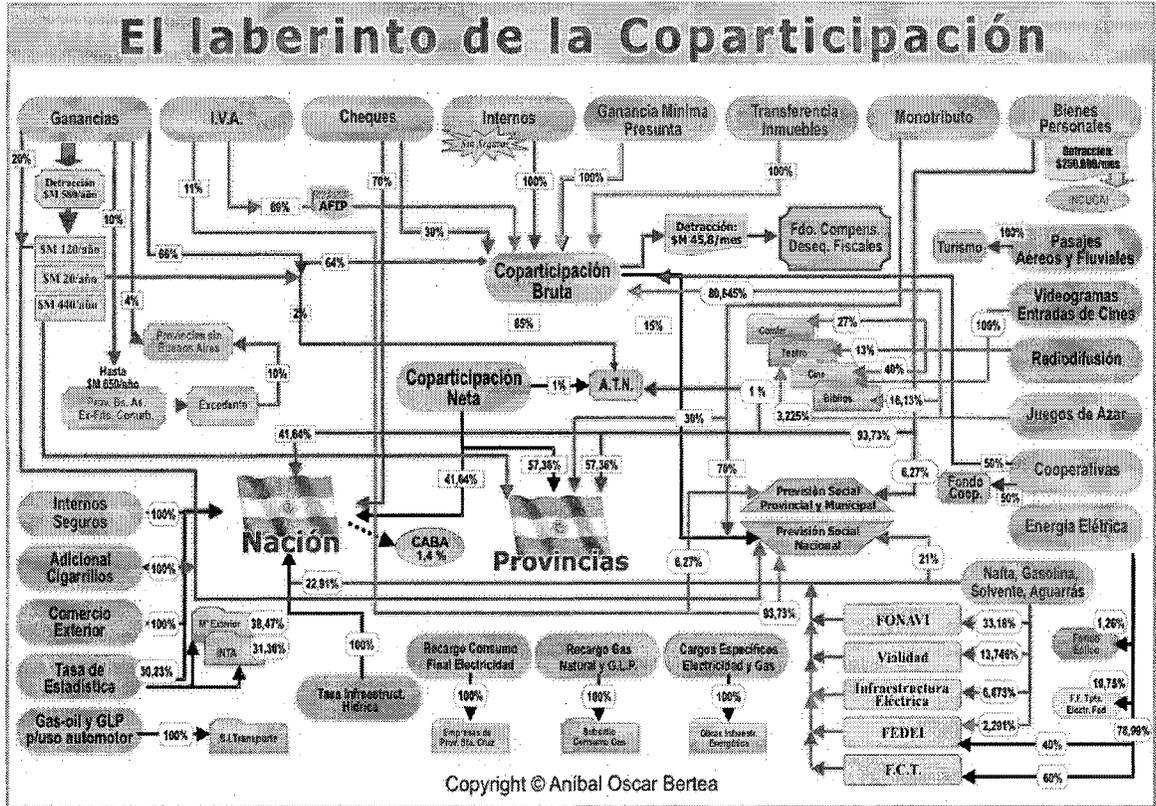
Resolución General Interpretativa Nro. 6/1992, Comisión Federal de Impuestos. B.O. 28/4/92.

Resolución General Interpretativa Nro. 7/1992, Comisión Federal de Impuestos. B.O. 26/5/92.

SÁNCHEZ ROMÁN, José Antonio (2013), "Los Argentinos y los Impuestos", Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores S.A.

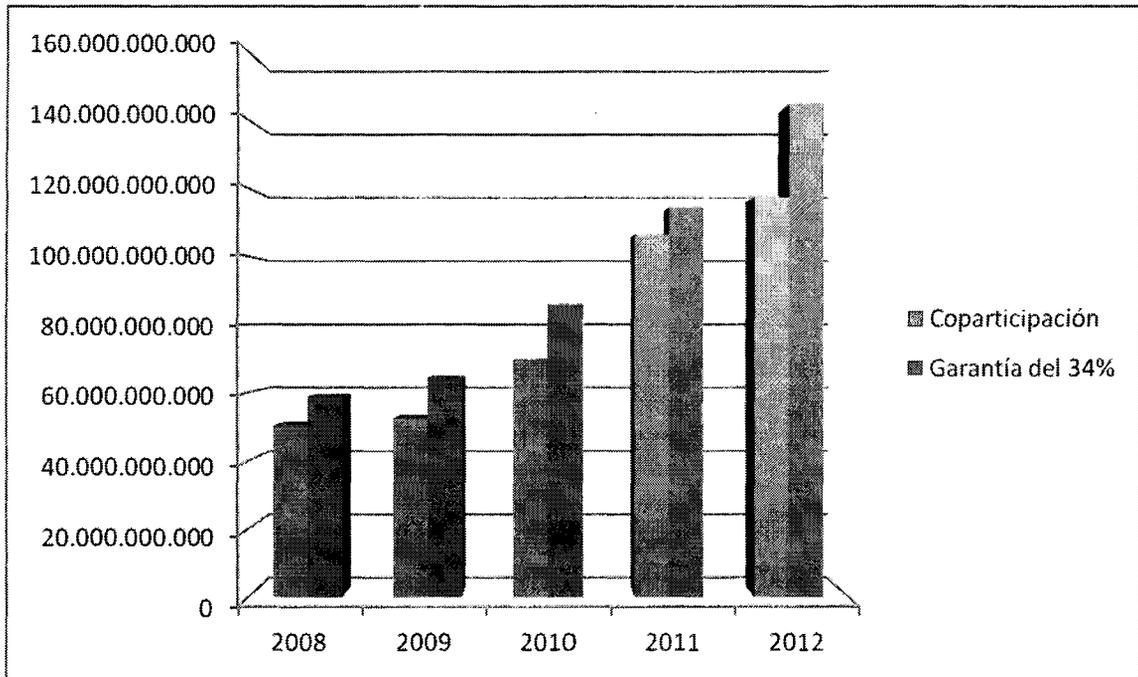
SPOTA, Alberto Antonio (1976) Confederación y Estado Federal. Buenos Aires. Editorial Depalma.

ANEXO I



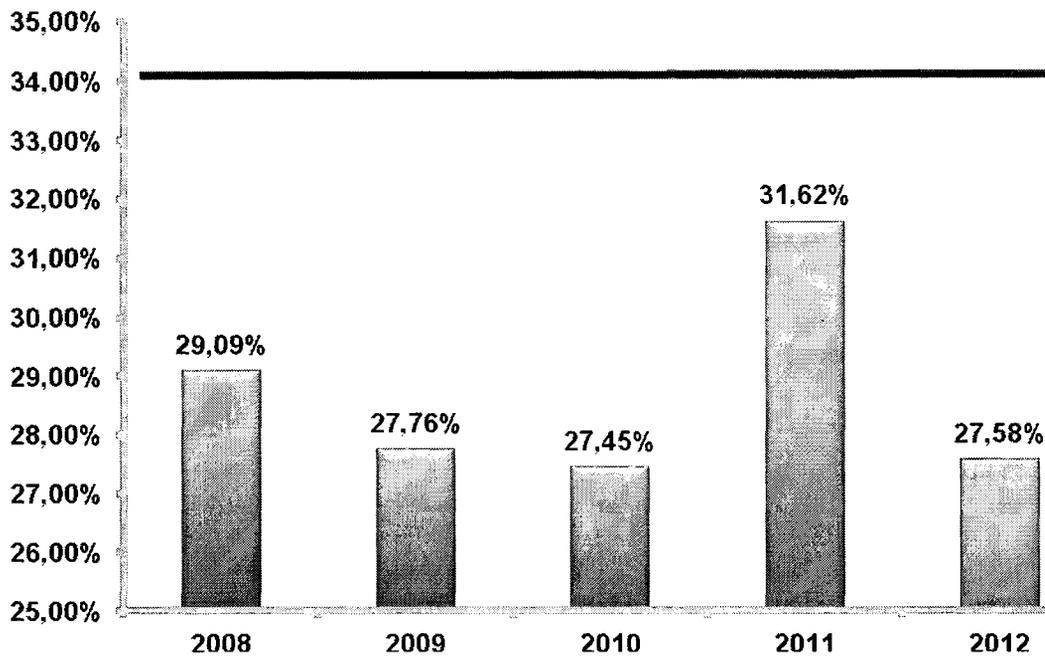
ANEXO II

Grafico I



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Comisión Federal de Impuestos (CFI)

Grafico II



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Comisión Federal de Impuestos (CFI)