

**TESIS EN  
DESCENTRALIZACION DE  
POTESTADES TRIBUTARIAS  
HACIA LOS MUNICIPIOS  
ARGENTINOS.**

MAESTRIA EN FINANZAS PUBLICAS  
PROVINCIALES Y MUNICIPALES.

AUTOR: MALENA CASAS

Handwritten text along the right edge of the page, possibly bleed-through from the reverse side. The text is mostly illegible but appears to contain a list of names or identifiers.

## **CAPITULO I: INTRODUCCIÓN.PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

La descentralización de potestades tributarias a los municipios es un fenómeno que puede ser analizado desde distintas perspectivas (política, jurídica, económica), porque cada una de ellas aporta elementos que influyen en su definición teórica-conceptual.

Por otro lado con respecto a este fenómeno, no existe una interpretación unívoca sobre su alcance y contenido; y esta característica se manifiesta posteriormente en divergentes formas de concreción de acuerdo a la realidad municipal que se este observando.

En el caso argentino los aspectos jurídico-institucionales de la descentralización de potestades tributarias a los municipios, surgen en primer término del artículo 123 de la constitución nacional y continúan su definición en las constituciones provinciales, según lo prescribe el mismo mandato constitucional. Esta estrategia utilizada para determinar el alcance de la descentralización de potestades tributarias, genera que en función del municipio que se este analizando difieran tanto las potestades reconocidas como ejercidas, observándose distintos resultados para las finanzas locales.

Frente a la necesidad de asegurar que los municipios gocen de una efectiva independencia económica (autonomía financiera) que le permita cumplir adecuadamente con sus responsabilidades, este trabajo se propone indagar cuales son las causas que originan la heterogeneidad de situaciones, normativas y empíricas, que con respecto a la descentralización de potestades se puede observar.

La hipótesis que se plantea es que: "la falta de consenso político y conceptual, sobre el alcance de la autonomía financiera municipal es lo que origina las diferencias entre las potestades tributarias reconocidas constitucionalmente y las efectivamente ejercidas por los gobiernos locales".

En este trabajo se intentara primero mostrar la divergencia de criterios existentes al momento de definir cual debe ser el alcance de las potestades tributarias; tanto desde la perspectiva económica, como jurídica. Se consideraran también las diferencias encontradas en los procesos de descentralización de potestades tributarias a los municipios de otros países. Se revisara la situación general imperante en los municipios argentinos; para luego realizar un estudio más exhaustivo sobre una muestra de gobiernos locales donde se intentara poner de manifiesto a través de distintos indicadores las divergencias mencionadas entre los aspectos cualitativos y cuantitativos de la descentralización de potestades tributarias, y si ellas tienen su causa en la adopción de conceptos disímiles y/o en la falta de consenso político de los actores del proceso de descentralización.

## **CAPITULO II: MARCO TEÓRICO.**

### **II-1) a.-Autonomía financiera.**

La autonomía financiera de los municipios se relaciona directamente con el proceso de descentralización fiscal, entendido este último como el conjunto de actividades que contribuyen al establecimiento de una mayor autonomía de los gobiernos subnacionales y que ocurre cuando se desplazan competencias fiscales desde el gobierno central a los gobiernos locales. La mayor o menor descentralización es un eje fundamental en torno al cual giran las evaluaciones empíricas acerca del funcionamiento del federalismo fiscal de las organizaciones multinivel.

Cobra por ello especial relevancia el concepto que se adopte para medir la descentralización. En este trabajo se entenderá que: "solamente existe verdadera descentralización cuando el efectivo control y autoridad para el desempeño de las funciones y responsabilidades es transferido a los gobiernos subnacionales y se perfecciona el fenómeno de la DEVOLUCIÓN de potestades; si solamente se subdividen las actividades centrales para que se provean bienes localmente manteniendo dependencia jerárquica del nivel central, existe mera desconcentración administrativa. Tampoco debe confundirse descentralización con delegación; que ocurre cuando los gobiernos locales actúen como agentes del central" (Asensio; 2000).

No tener en cuenta las diferencias entre estos conceptos, puede llevar al menoscabo de la autonomía local que solamente es tal cuando existe descentralización.

Los rasgos económicos financieros de la autonomía se refieren a la posibilidad que tenga el municipio de generar sus propios recursos y a la potestad de disponer de ellos; también incluye a la cantidad de servicios que prestan los municipios a la comunidad que derivan de las funciones que tienen asignadas (Angeletti y Basile; 2000).

"...La autonomía fiscal implica desarrollar actividades localmente responsables e independientes en cuanto a la determinación de funciones y la generación de recursos, es decir asumir una adecuada correspondencia fiscal..." (Edling y Aghón; 1997).

Al respecto se concluyó en el SEXTO CONGRESO INTERAMERICANO DE MUNICIPIOS: "...es aplicable al municipio el principio universal de orden político según el cual no puede haber autonomía sin autosuficiencia económica".

En este trabajo solamente se atenderá a los aspectos de la autonomía económica financiera relacionados con los recursos y más específicamente con la independencia de los gobiernos locales para generar recursos propios.

La compleja conformación y disponibilidad de recursos municipales son elementos relevantes para determinar el grado de autonomía financiera de los gobiernos locales y aunque entendemos que la autonomía financiera también implica considerar las posibilidades de contraer empréstitos, las potestades y limitaciones que se tengan sobre la determinación del presupuesto, e instrumentación de los regímenes de las relaciones financieras que tienen con el gobierno provincial; el análisis que se realizará girará en torno de las potestades tributarias que los gobiernos locales detentan.

### **II-1) b.- Potestades tributarias municipales distintas concepciones.**

Concepto general: "La potestad tributaria es la facultad que tiene el estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial" (Villegas; 1991).

Para una parte de la doctrina jurídica (Naveira de Casanova, Bidart Campos), se puede clasificar a las potestades tributarias de acuerdo a la norma de la cual emane dicho poder, en:

a) **originarias**: es el caso en que la constitución nacional las reconozca directamente y son por ello ilimitadas. Cuando se trata de potestades tributarias municipales los poderes provinciales no pueden regular de manera alguna las materias que se relacionen con atributos tributarios de los municipios.

b) **derivadas**: si no son reconocidos directamente por la constitución nacional, que sin embargo establece la obligada existencia de otra norma que regule u otorgue el poder. Para el caso de las potestades tributarias municipales surgen de leyes o normas dictadas por los estados en virtud del poder fiscal originario que establecerá cuales son los recursos y los tributos que pueden o deben aplicar los municipios.

Existen distintas concepciones que intentan definir cual es el alcance de las potestades tributarias municipales; la cuestión se vincula necesariamente con el carácter autónomo o autárquico que se le reconozca a la institución municipal.

Si se le considera autárquico se arribara a la conclusión de que las potestades tributarias municipales son meras delegaciones del poder fiscal provincial.

Si se lo estima autónomo la resultante será reconocerles sus potestades tributarias como propias y originarias (Baistrochi, Zuccherino, Spisso, Giuliani Fonrouge).

Estos autores no otorgan relevancia a la clasificación anterior y sostienen que **"tanto la nación, como las provincias y los municipios tienen poder tributario originario,"** porque él es connatural al estado en cualquiera de sus manifestaciones, la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país (Giuliani Fonrouge; 1997).

En función de los diferentes alcances reconocidos a las potestades tributarias (por ser originarias o derivadas) la doctrina jurídica establece dos principios que orientan la amplitud de su extensión:

- **Principio de prohibición:** "los municipios no pueden crear tributos a menos que la normativa provincial lo permita expresamente" (Baistrocchi; 1996).

No se atribuye al municipio potestad tributaria alguna (la potestad tributaria sería derivada).

- **Principio de permisión:** "los municipios tienen competencia para crear cualquier clase de tributos, que no se encuentre prohibida por la normativa supra-municipal" (Baistrocchi; 1996).

No condiciona la existencia de potestades tributarias municipales a que una norma provincial lo establezca (la potestad tributaria sería originaria).

De lo expuesto en esta sección surge claramente que, desde la perspectiva jurídica es fundamental la posición que se adopte con respecto al carácter autárquico o autónomo del municipio. Solamente si se adopta la concepción de que los municipios son autónomos estos podrán gozar de potestades tributarias amplias, ejercidas con independencia y responsabilidad política ante sus ciudadanos y en el marco de la DEVOLUCION. Si por el contrario se opta por la concepción que lo considera autárquico, la descentralización de potestades tributarias se realizara en su forma más atenuada; verificándose tan solo una mera desconcentración administrativa, en desmedro de la autonomía financiera local.

## **II-2) La teoría económica normativa sobre asignación de potestades tributarias.**

Los esquemas posibles de asignación de potestades tributarias a los gobiernos locales en función de la autonomía que otorgan, van desde la posibilidad de un sistema tributario propio con bases y alícuotas definidas localmente hasta el financiamiento mediante transferencias condicionadas donde el monto y el destino son determinados por el gobierno central; pasando por distintas alternativas intermedias.

La importancia que se asigne a los objetivos de eficiencia y equidad, así como a otros objetivos de política definirá la elección de uno u otro esquema. Tendrá especial relevancia que los postulados que se consideren pertenezcan a la teoría Normativa o la teoría Positiva del Federalismo Fiscal.

Si queremos estudiar la asignación de potestades tributarias a los gobiernos locales de un sistema federal, debemos tener en cuenta que además de las distorsiones tradicionales de la tributación, hay que afrontar los efectos de los impuestos sobre el flujo entre jurisdicciones, de mercancías y factores de producción. Partiendo de esta característica el enfoque Normativo enuncia un principio básico a tener en cuenta al asignar potestades tributarias a los municipios: "los tributos deben recaer sobre las rentas o riquezas de residentes locales debiéndose evitar la exportación de impuestos a residentes de otras jurisdicciones, y los procesos migratorios entre estados". De esta forma se evitarían implicancias negativas de política fiscal como sería por ejemplo el sobredimensionamiento del gasto público local, incentivado por la exportación de impuestos (Mc. Lure; 1967 y Gordon; 1983).

Para el enfoque **Normativo** las características deseables del sistema de ingresos son:

**1-Eliminación del exceso de gravamen o neutralidad del tributo,** para evitar pérdidas de bienestar para los consumidores por encima del propio pago del tributo, no se deben introducir distorsiones en el funcionamiento de la economía. No se deben alterar directamente las condiciones por las cuales los individuos se deciden entre mercancías alternativas, inputs, u otras actividades. Un tributo neutral no interfiere en el sistema de precios.

2-Que permita una adecuada toma de decisiones o tributos finalistas, un sistema tributario que presente con claridad a cada individuo los beneficios y costes de cada programa, tributos con los cuales el individuo pueda determinar con claridad su responsabilidad tributaria. Se requiere para ello un patrón de incidencia explícito y reconocido que responda aproximadamente a la distribución de beneficios del gasto.

3-Patrón equitativo de incidencia, que el sistema tributario favorezca a los de menor renta. Se destaca la importancia de considerar, que la incidencia implica, los efectos por el lado del tributo como del gasto, porque ambos aspectos son los que determinan parcialmente las decisiones de localización en sistemas de haciendas locales.

4-Bajos costos de administración y fiscalización, ni los funcionarios públicos ni los contribuyentes deben afrontar grandes costos para hacer efectiva la recaudación.

En esta misma corriente (Musgrave; 1983) se estableció un conjunto de principios para la asignación de potestades tributarias:

1-Los impuestos altamente **progresivos**, especialmente con fines **redistributivos**, deben ser **centralizados**. En cabeza de los gobiernos locales podría introducir incentivos a las migraciones indeseadas entre jurisdicciones que en gran medida frustrarían cualquier intento de redistribución del ingreso.

2-Los impuestos sobre **bases tributarias móviles**, deben ser **centralizados**. Si pertenecen a los gobiernos locales pueden distorsionar el patrón de localización regional de la actividad económica, disminuyendo la eficiencia del mercado común interno.

3-Los impuestos con **base tributaria** distribuida en forma **asimétrica** dentro del país, deben **centralizarse**.

4-Los tributos creados en función del principio del **beneficio**, si bien son aplicables a todos los niveles de gobierno, deben ser utilizados especialmente por los gobiernos **descentralizados**. En presencia de movilidad, ellos promueven decisiones eficientes.

5-Las **economías de escala** en la administración tributaria pueden aprovecharse mejor por el gobierno **central**. Los impuestos que las posean deben quedar en manos del gobierno central.

La teoría Normativa del Federalismo Fiscal para determinar cuales son las potestades tributarias que corresponden a los gobiernos locales, hace una distinción y afirma que con movilidad los problemas de la hacienda local son diferentes a los de la hacienda del gobierno central. Solamente en el primer caso el individuo elige pagar para consumir un nivel específico de bienes públicos, la situación es por tanto análoga a la del mercado.

Sugiere que el tipo de complicaciones que se presentan por descentralizar las facultades tributarias, hacen que se torne más deseable que el gobierno central tenga un papel más activo en la recaudación de ingresos por cuenta de los gobiernos locales; y proponen un modelo de hacienda local eficiente.

Bajo cierto supuestos relativos a los bienes públicos locales a proveer (ej. bien público impuro), al considerar las distintas políticas posibles de fijación de precios, se concluye que lo óptimo sería cargar una cuota por residente adecuada para cubrir los gastos en bienes públicos. Si el tributo-precio pagado por el consumidor refleja exactamente el coste de los bienes públicos que el individuo consume, el sistema de financiación no introducirá incentivos para un comportamiento ineficiente. El individuo no podrá evitar el pago de los recursos que se utilizan para la producción de los bienes públicos que consume.

Existirá eficiencia en la asignación, por que además se trata de un tributo finalista determinado por los beneficios. Agrega esta postura que esta forma de tributación, no tiene significativos costes de administración y cumplimiento.

La única objeción reconocida por la misma teoría con respecto a esta forma de asignación de potestades tributarias, se refiere a la incidencia del impuesto, siempre que la distribución de la renta no se considere aceptable (mayor parte de los casos), parecería deseable adoptar un sistema tributario que compense esto, consecuentemente se preferirá un sistema que privilegie la capacidad de pago de los contribuyentes en lugar de los beneficios recibidos.

Para reforzar los argumentos que sostienen el modelo propuesto, esta postura señala también que distorsiones generarían los municipios con la utilización de **tributos no basados en el principio del beneficio**:

A- Si una comunidad aisladamente decide establecer un impuesto proporcional sobre la renta, además de la ineficiencia introducida al distorsionar la elección entre trabajo y ocio, puede dar lugar a otra clase de distorsión: sobre la elección de la comunidad de residencia. Las decisiones individuales respecto a la localización y al consumo de bienes públicos locales no

reflejarán el costo de proveer esos bienes, el tributo precio dependerá de la renta del individuo y no solamente de su nivel de consumo. Como los residentes ricos pagarán tributos mayores que los residentes pobres, se generarán incentivos para la relocalización. Asimismo, la salida de la comunidad de los ricos y la entrada de nuevos pobres, exigirá un tipo tributario creciente en el impuesto sobre la renta, que estimulará adicionalmente la salida de más ricos y proporcionará posteriormente pocas ventajas a los pobres con respecto a la incidencia deseada.

B- La comunidad puede optar por la alternativa de establecer un impuesto sobre ventas ad valorem, que grave las compras de todos los bienes y servicios, pero de este modo también se generaría exceso de gravamen, por haber dado lugar a decisiones de localización ineficiente, ya que los individuos que tienen niveles de gasto relativamente altos, pagarán un tributo más elevado. Por lo tanto tendrán un incentivo para emigrar a otras comunidades, mientras los individuos con bajos niveles de gasto tendrían un incentivo adicional para localizarse en esta comunidad.

Si los individuos prefieren viajar para comprar (como alternativa de relocalizarse), el exceso de gravamen se traducirá en un incremento en el tiempo y en los costos monetarios para realizar esas compras.

C- Otra alternativa para los municipios podría ser imponer la renta neta de las empresas que se genere dentro de su jurisdicción, en este caso además de las distorsiones sobre los patrones de localización se puede dar lugar a ineficiencias en la producción de bienes privados. Bajo cierto supuesto, se hará inicialmente más cara la producción de bienes y servicios dentro de la comunidad y de este modo se creará un incentivo para que las empresas se desplacen a otro lugar, y/o para que las nuevas empresas eviten localizarse en esta comunidad. Pero debemos también tener en cuenta que, las empresas podrán obtener la mano de obra relativamente más barata que en otras jurisdicciones. Los residentes de la comunidad estarán dispuestos a recibir salarios más bajos, porque de este modo estarían pagando los bienes públicos que consumen y por los que no pagan ningún tributo.

Como resultado del tributo, el capital en términos de trabajo será relativo más caro en esta comunidad y por lo tanto se adoptarán técnicas de producción más intensivas en trabajo que las de otros lugares. Será una consecuencia de esta elección, que se genere una ineficiencia adicional: la diferencia generada entre los productos marginales de los factores de las comunidades, implicará que el producto nacional total podría aumentar si solamente relocalizaran algunas unidades de trabajo y capital, hasta igualar dichos productos marginales en todas las jurisdicciones.

D- Finalmente la comunidad podría elegir un impuesto a la propiedad, tradicionalmente se señala entre los efectos generados, la depresión que causará en los valores de la propiedad, debido a que la deuda tributaria ocasionará la caída de las rentas netas de la propiedad, pero se debe considerar que la deuda tributaria tiene su causa en la elección de consumo de bienes públicos locales, y consecuentemente los propietarios podrán aumentar las rentas suficientemente en contrapartida de la mayor cantidad de bienes públicos, como para recomponer su situación. Dicho de otro modo, no necesariamente decaerán los valores de la propiedad.

Por tanto las verdaderas ineficiencias que ocasionará este impuesto son:

1º que existirá un incentivo para seleccionar viviendas de bajo costo, y de esa manera minimizar el pago por los bienes públicos que cada individuo consume. La tendencia será comprar menos servicios de vivienda que los eficientes.

2º El impuesto tenderá a alterar los valores relativos de las propiedades. Esto causado por el aumento de la demanda de viviendas de bajo precio y la caída del mercado de viviendas de alto costo.

Por último se debe resaltar que, debido a que es imposible para los propietarios de viviendas de alto precio evitar el tributo desplazándose a otra comunidad (por la capitalización), este impuesto producirá menos relocalizaciones que los anteriormente mencionados.

Con respecto a la incidencia del impuesto, salvo el caso extremo de que todos los residentes sean propietarios de su vivienda, la incidencia podría no ser equitativa. Podría ser el caso de que los individuos ricos de la comunidad sean los propietarios de las viviendas más baratas, y ser por ello los beneficiarios de este tipo de imposición.

Las **conclusiones** de esta teoría sugieren que si existe movilidad, la obtención de los objetivos de eficiencia económica y distributivos se pueden frustrar si en los gobiernos descentralizados no se adoptan tributos basados en el principio del beneficio. Los incentivos económicos para

relocalizarse, pueden causar grandes costos en términos de exceso de gravamen. Simultáneamente los intentos realizados por una incidencia más equitativa fracasarán, como consecuencia de la salida de la comunidad de los individuos que tendrán que pagar una deuda tributaria mayor.

Continuando con el análisis, desde esta postura se argumenta que incluso cuando los individuos son totalmente inmóviles; un alto grado de movilidad del capital puede introducir distorsiones en la eficiencia económica y en la incidencia deseada, cuando dicho factor de producción es base de la imposición local. Estos impuestos podrán en alguna medida ser trasladados a otras jurisdicciones a través del aumento de los precios de bienes y servicios que se venden en otras localidades, Mc. Lure llama a esto EXPORTACIÓN DE IMPUESTOS y como consecuencia de ello los residentes pueden no soportar todo el costo de los bienes públicos locales y tener incentivos para presionar el nivel de bienes públicos hacia uno mayor que el eficiente.

Desde otra perspectiva la tributación local sobre el capital puede introducir efectos sobre la renta y el empleo de la comunidad. Si los gobiernos locales pretenden atraer inversiones para estimular el empleo y la renta competirán con las jurisdicciones vecinas para mantener bajos sus tipos impositivos dando lugar a otro inconveniente de la tributación descentralizada LA COMPETENCIA TRIBUTARIA, y el resultado podrá ser niveles de bienes públicos menores que los eficientes.

Para evitar estos problemas los gobiernos locales altamente descentralizados deberán tratar de buscar bases tributarias inmóviles.

Para determinar lo que es móvil o inmóvil tendrá especial influencia el tamaño de la localidad y la disponibilidad de medios de transporte.

Finalmente para sortear el conflicto de objetivos planteado entre la imposición sobre el principio del beneficio y la incidencia equitativa del impuesto se plantean distintas alternativas que pretenden incorporar los aspectos distributivos.

Descartando la posibilidad de que los gobiernos locales intenten solucionar lo relativo a la distribución de la renta por las distorsiones anteriormente enunciadas, la solución propuesta es que sea el gobierno central el único que resuelva lo atinente al tema de la distribución, y los gobiernos descentralizados se ocupen tan solo de la provisión de los bienes públicos que se financien con tributos según el principio del beneficio.

Otra alternativa propuesta para resolver el conflicto será la separación de la responsabilidad de recaudar de la de determinar niveles de outputs de servicios públicos.

Para resumir este enfoque debemos recordar que al asignar potestades tributarias a los municipios el principio básico es que: "los impuestos deben tener toda su incidencia sobre las rentas y/o las riquezas de los residentes del municipio, evitando la exportación de tributos y los procesos migratorios entre las jurisdicciones". Las características deseables del sistema tributario son: la neutralidad de los impuestos, que permita una adecuada toma de decisiones colectivas, que posea incidencia equitativa y bajos costos administrativos y de fiscalización. Para obtener estas cualidades se sugiere que si existe movilidad de los individuos y/o del capital, y se pretende alcanzar los objetivos de eficiencia económica y distributivos los gobiernos descentralizados deberán adoptar tributos basados en el principio del beneficio. De otro modo los incentivos económicos para relocalizarse, pueden causar grandes costos en términos de exceso de gravamen y los intentos realizados por una incidencia más equitativa fracasarán, como consecuencia de la salida de la comunidad de los individuos que tendrán que pagar una deuda tributaria mayor.

Además tenemos que considerar que para esta teoría las funciones de gasto público y tributación son separables, y por tanto el gobierno central podrá recaudar la mayor parte de los recursos y proveer los fondos necesarios a los gobiernos locales a través de algún mecanismo que compense el superávit del gobierno central y los déficit de los municipios. Con estos argumentos se deja abierta la posibilidad de justificar a las transferencias como fuente principal del financiamiento de los gobiernos locales, menoscabando la autonomía financiera local al minimizar las posibilidades del municipio para ejercer potestades tributarias.

### **II-3) La teoría económica Positiva del Federalismo Fiscal**

Esta teoría encara el análisis de la asignación de potestades tributarias desde una óptica positiva y cuestiona a la teoría Normativa y a su sesgo centralista. El primer argumento esgrimido para propiciar la descentralización, es que puede servir como instrumento efectivo para controlar las tendencias expansivas e ineficientes del sector público. Para estos autores,

estamos en presencia de un leviatán, el sector público es un agente monolítico que persigue maximizar el tamaño del presupuesto, sin atender la voluntad de los ciudadanos.

El fundamento básico enunciado es que la descentralización generará competencia entre las unidades de gobierno y evitará el poder monolítico del gobierno central, la competencia se comportará igual que en el sector privado y lo disciplinará. La sola posibilidad de que los individuos se desplacen persiguiendo ganancias fiscales (evitando radicarse en las jurisdicciones con impuestos excesivos), puede ser el sustituto a las restricciones explícitas al poder tributario de los municipios.

Pero el punto básico desafiado a la teoría Normativa por la teoría Positiva, son los efectos provocados por la separación de las decisiones de gasto y su financiamiento, que surgen del postulado de centralización tributaria y el uso de transferencias para resolver las asimetrías.

Recuerdan que un sistema descentralizado conduce en teoría al logro de mayores niveles de eficiencia siempre y cuando los recursos fiscales disponibles en cada uno de los niveles de gobierno sean suficientes para cubrir sus gastos.

Es por ello que se propicia como segundo argumento en pos de la descentralización de potestades tributarias que ella induce a una mayor responsabilidad fiscal o imputabilidad fiscal y política en todo el estado federal, permitiendo que se aprovechen al máximo las ventajas de la descentralización.

El objetivo de CORRESPONDENCIA FISCAL se privilegia porque procura evitar tanto la oferta "insuficiente" como la oferta "excesiva" de un bien público. La oferta insuficiente puede producirse cuando en el proceso de toma de decisiones dominan los contribuyentes. La oferta excesiva dominará si los beneficiarios son la mayoría (Biehl 1994).

Los fundamentos se explican así: la ausencia de simultaneidad en las decisiones de adquirir bienes y de desprenderse de recursos para financiar la adquisición, permite a las coaliciones políticas crear falsas esperanzas con relación al impuesto precio de los bienes públicos, y en función de esas esperanzas direccionarán hacia ellos recursos adicionales del sector público (Wicksell, 1958).

Cuando existe una relación débil entre las decisiones de gasto y tributación, se genera la tentación de los políticos de creer en la posibilidad de que los impuestos recaigan sobre personas de otras jurisdicciones. De la misma ilusión fiscal es cautivo el votante.

Se puede maximizar el grado de CORRESPONDENCIA FISCAL si entre los mecanismos de coordinación financiera de los gobiernos multinivel se escoge la separación tributaria completa, perfecta o absoluta, donde cada nivel se vea obligado a vivir con lo propio ("Federalismo Fiscal, Asensio, 2000).

Si los tributos los determina el gobierno central, las transferencias a los municipios podrán inducir a la creencia de que al menos una parte del costo adicional de los bienes públicos locales serán financiados por individuos de otra jurisdicción. Al respecto, Winer, ha demostrado que cualquier clase de aportes (condicionado o incondicionado) del nivel superior podrá producir este efecto. La creencia en un menor costo del gasto público, ocasionará un tamaño de presupuesto mayor al óptimo, este fenómeno es conocido como flypaper effect y se pueden encontrar en la literatura distintos enfoques para explicarlo, pero el resultado de todos los enfoques, es que tanto los aportes condicionados como incondicionados inducirán a un gobierno local más grande y menos responsable que el que surgirá de la elección de los ciudadanos.

El uso creciente de las transferencias intergubernamentales, implica además de una autonomía limitada a las unidades subnacionales, una restricción a una adecuada correspondencia fiscal, con las consecuentes ineficiencias que ello genera en la economía.

En un estudio (Porto, 1992), donde se utilizan datos sobre el gasto público y su financiamiento, en el gobierno locales (provincias y municipios) de Argentina se arriba a las siguientes conclusiones: a) "el tamaño del sector público es menor cuanto mayor es el grado de descentralización"; b) "el tamaño del sector público es mayor, cuanto mayor es el grado de separación de las decisiones de gastar y recaudar "; y c) "el grado de descentralización desde las provincias a los municipios es menor, cuanto mayor es la separación entre las decisiones de gastar y recaudar para el nivel provincial".

Concretamente en materia tributaria, sostiene esta Teoría, que la distribución entre los distintos niveles de gobierno de potestades, debe seguir en primer término al objetivo de correspondencia fiscal. Los impuestos que se descentralicen deben afectar solamente a los residentes de la jurisdicción que los aplica, para de ese modo asegurar el interés del contribuyente por el destino de lo recaudado. Por lo tanto no puede ser el gobierno central el que genere las rentas que financien el gasto público local.

Otros objetivos que según este enfoque deberán tenerse en cuenta en la distribución de potestades tributarias son:

**1-Minimizar las distorsiones en la asignación de recursos.** Si consideramos que, adicionalmente a los inconvenientes propios de cada tributo, en un sistema federal se suman otros como por ejemplo, la posibilidad de generar guerras tributarias, para atraer factores productivos a la región, una eficiente descentralización de potestades tributarias requerirá previamente un acuerdo de homogeneización de las bases imponibles; que las que se descentralizan recaigan exclusivamente sobre los residentes de la jurisdicción; y que se prohíban las medidas locales que reproduzcan aduanas interiores, que graven la libre movilidad de recursos económicos o que signifiquen desgravaciones competitivas para atraer inversiones.

**2-Equidad en la distribución personal del ingreso.** La descentralización en la imposición de los impuestos progresivos es difícil de aplicar, debido a que los residentes de dicho municipio intentarán trasladarse a otro donde lo puedan evitar. Sin embargo, no obstante los postulados de la teoría normativa, existen evidencias empíricas que cuestionan los argumentos sobre las limitaciones al poder tributario local para utilizar el principio de la capacidad contributiva. Así Goodspeed (1989), compara las propiedades de eficiencia y redistribución de la imposición local al ingreso y un tributo por cabeza del nivel local, y sugiere que se ha exagerado la magnitud de las distorsiones, que implicaría la tributación en función del principio de la capacidad de pago, por los municipios.

En Argentina, Piffano (1993), destaca en un estudio la asociación encontrada entre, descentralización de la imposición de ingresos, con sistemas tributarios de alta progresividad. La explicación que sugiere es que el fuerte centralismo en materia tributaria, induce a los estados federales a concentrar la recaudación en impuestos reales e indirectos, que pagan las empresas y son de más fácil administración central, en desmedro de impuestos de tipo personal y directos que pagan las personas, típicos de gobiernos que están más cerca del contribuyente, o de mayor complejidad para una administración centralizada. El estudio además revisa la experiencia internacional, donde corrobora la observación.

El objetivo distributivo como fundamento de la centralización tributaria en los sistemas federales, no encontraría por tanto sustento en la evidencia empírica.

**3-Estabilidad en la recaudación impositiva.** Los niveles inferiores de gobierno deben aplicar gravámenes cuya recaudación no varíe mucho con el ciclo económico, principalmente porque sus gastos son estables.

Al respecto recordemos que la teoría Normativa, prescribe esquemas de financiamiento para los municipios sustentadas básicamente en transferencias automáticas de fondos a los gobiernos locales, y ello no condice con las características de las demandas por prestaciones sociales.

En los períodos de bienestar económico, el incremento en la coparticipación (de alta elasticidad ingreso), permitirá a los municipios aumentar el gasto público. Si el flypapper actúa la expansión será acentuada e ineficiente. Al contrario en épocas de malestar económico, la caída de la coparticipación generará una crisis en el presupuesto local, ante la mayor demanda de gasto social a atender en épocas de recesión.

**4-Simplicidad administrativa.** La descentralización no debe complicar la administración tributaria, ni generar costos importantes al contribuyente. Otro requisito, previo a descentralizar será entonces superar la posible incapacidad administrativa de los municipios. Mientras esto no sea posible deberán contratarse los servicios de recaudación del gobierno nacional. Alternativamente los gobiernos locales podrían determinar a su criterio una sobre tasa sobre un impuesto recaudado centralmente dentro de su jurisdicción y recibir la recaudación correspondiente.

Otro aspecto cuestionado a la teoría Normativa, son las posibles consecuencias distorsivas a las que podría inducir el enfoque Musgraviano de separación de fines (asignación de recursos, distribución del ingreso, y estabilización económica). Desde este enfoque (teoría Positiva), se plantea que nos hallamos ante un conflicto de objetivos, donde el grado de descentralización o centralización dependerá de la ponderación de los aspectos asignativos, de distribución y de estabilización. En la resolución del conflicto es probable que prevalezca la rama de estabilización y distribución. Esto tendría su causa en que la tarea de los gobernantes centrales, se constituye por esas dos ramas (Piffano, 1995).

Finalmente, se debe remarcar los posibles errores en que se puede incurrir si se analiza, como lo hace la teoría Normativa, por separado el lado del gasto y el de los recursos.

Al respecto, en el trabajo de Piffano (1992) y Porto (1995), se plantea el tema de la armonización fiscal, aplicado a los países del Mercosur, y se destaca la importancia de considerar ambos lados del presupuesto demostrando las consecuencias distorsivas del sesgo tributarista. Algunas conclusiones del trabajo fueron:

- 1- La armonización fiscal no consiste en igualar niveles de gasto y de ingreso tributario.
- 2- Es incorrecto considerar que la armonización debe dirigirse principal y exclusivamente a la eliminación de asimetrías por el lado de los tributos.
- 3- Sistemas tributarios iguales pueden requerir armonización fiscal. En tanto sistemas tributarios distintos pueden no requerirla (siempre que se analice ambos lados del presupuesto).

Las recomendaciones que surgen de esta postura sobre la asignación de potestades tributarias son: centralizar la recaudación de aquellos impuestos que presenten economías de escala en la percepción y determinación o que por su complejidad interjurisdiccional hagan muy difícil la atribución a niveles inferiores de gobierno. Para el resto de los tributos se recomienda que la responsabilidad de su determinación y cobro sea del municipio o de la provincia.

Por su naturaleza, los **impuesto internos**, a los combustibles y patrimoniales son fácilmente descentralizables. Además no existirán costos mayores en la recaudación. La posibilidad de integración con otros tributos locales similares, generará en algunos casos tasas muy altas sobre una misma base imponible, pero ello justamente constituye una de las ventajas de la descentralización al mejorar el control ciudadano de las decisiones del gobierno municipal.

En el caso de los gravámenes a las **ventas minoristas**, estos podrán ser factibles de descentralización, incluso a los municipios, porque la incidencia del impuesto se hará sentir básicamente en el nivel local, sobre los individuos que habitan en esa localidad. Además se caracteriza por tener una administración más eficaz cuanto más cerca este el ente recaudador del responsable de la deuda tributaria.

En síntesis la teoría Positiva propicia la descentralización de potestades tributarias hacia los municipios porque: generará competencia entre los gobiernos locales y de esa forma controlará la tendencia expansiva del sector público sin necesidad de recurrir a restricciones formales explícitas, y porque induce a una mayor correspondencia fiscal evitando la ilusión fiscal y de ese modo el flypapper-effect. El objetivo seguido en primer término para la distribución de potestades tributarias entre los niveles de gobierno es el de Correspondencia Fiscal.

Las conclusiones en materia de asignación de competencias tributarias serán centralizar la recaudación de aquellos impuestos que presenten economías de escala en la percepción y determinación o que por su complejidad interjurisdiccional hagan muy difícil la atribución a niveles inferiores de gobierno. Para el resto de los tributos se recomienda que la responsabilidad de su determinación y cobro recaiga en los niveles inferiores de gobierno.

## CONCLUSIONES DEL CAPITULO

De las distintas concepciones y enfoques de la descentralización de potestades tributarias a los municipios que se han revisado, se puede concluir que: no existe consenso teórico desde la perspectiva económica, ni política-jurídica acerca del alcance que deberían tener las potestades tributarias locales.

En el ámbito económico el conflicto se plantea entre los objetivos de asignación de recursos, estabilidad y distribución del ingreso; la importancia que se le otorgue a cada uno de ellos, y la concepción que se adopte acerca de cual es el nivel de gobierno responsable de su cumplimiento, determinara que nos hallemos dentro de la teoría Positiva o Normativa, con mayor o menor descentralización de potestades tributarias.

Desde el ámbito político-jurídico la cuestión se vincula principalmente con la naturaleza de la institución municipal y con el poder político-económico que se les reconozca, es decir si se lo considera autónomo y con poderes tributarios propios o autárquico y con poderes tributarios delegados.

Además desde ambas perspectivas se puede observar que nos encontramos ante un debate político entre dos posturas: la que genera una limitación de la autonomía de la voluntad de los ciudadanos y de las comunidades que ellos integran, propiciando la centralización del sistema tributario; y los que por el contrario privilegian la libertad de decisión de cada ciudadano y de las pequeñas sociedades que conforman, dentro de un marco nacional de solidaridad, y

propugnan una mayor descentralización de potestades tributarias a los municipios. Dicho de otro modo en la discusión se enfrentan quienes pretenden un municipio fuerte, que actúe con independencia y responsabilidad ante sus ciudadanos, y quienes opinan que el municipio no necesita tener poder económico para desempeñar sus funciones, y que debe gobernar en función de los recursos que de un modo más eficiente recaude el gobierno central. La falta de certeza absoluta que caracteriza a los enfoques que definen la descentralización de potestades tributarias, obliga a considerarlos a todos como válidos al momento de definir concretamente cual debe ser el sistema tributario municipal. La diversidad conceptual podrá llevar por lo tanto a la diversidad normativa y empírica en las finanzas municipales.

## CAPITULO III. EXPERIENCIA INTERNACIONAL EN DESCENTRALIZACIÓN DE POTESTADES TRIBUTARIAS A LOS MUNICIPIOS.

### III-1)-Generalidades:

La descentralización de potestades tributarias a los municipios no es un fenómeno exclusivo de la Argentina, ni tampoco de la región; por el contrario en la mayor parte de los países desarrollados y en desarrollo existen procesos de mayor antigüedad. En este capítulo el objetivo será observar cuales son los caracteres de dichos procesos y mostrar las diversas estrategias desarrolladas en cada estado y los resultados que ha causado en las finanzas públicas locales, haber otorgado distintos alcances a las potestades tributarias municipales.

Las motivaciones políticas y económicas que han impulsado la descentralización de potestades tributarias a los municipios difieren de un país a otro, dependiendo tanto de la estructura de gobierno, como de particularidades propias y del contexto socioeconómico en el que se desenvuelven. Más específicamente, podemos adelantar que se espera que los países de organización federal acusen un mayor grado de descentralización, puesto que el proceso lleva en ellos mucho más tiempo y existe por tanto una cultura al respecto. Considerando además que nuestro país posee una estructura de gobierno federal, tenemos motivos suficientes para circunscribir el análisis a una muestra de países federales.

Se tomarán los casos de ESTADOS UNIDOS; SUIZA Y ALEMANIA, entre los países industrializados, todos ellos con altos índices de descentralización fiscal. En Latinoamérica se analizará el caso de BRASIL, por ser este el país que presenta sin dudas los indicadores de mayor descentralización de la región, donde los gobiernos estatales y municipales cuentan con una mayor cuota de poder tributario para afrontar sus necesidades de financiamiento.

Previamente al estudio de casos es conveniente recordar que, en la cuestión de la asignación de potestades tributarias, existen diversos esquemas que definen el grado de descentralización tributaria.

Frente a la existencia de diversos niveles de gobierno se postulan distintas formas a través de las cuales se superan los desbalances verticales y horizontales, a fin de alcanzar un grado razonable de coordinación financiera de los mismos. Entre las alternativas posibles se destaca: la coordinación de recursos que abarca la *separación* (cada nivel de gobierno tiene atribuida potestad exclusiva sobre determinada/s fuente/s) y la *conurrencia* (donde más de un nivel de gobierno tiene facultad para gravar una misma fuente tributaria).

Siguiendo el diseño presentado por Piffano, H.<sup>1</sup>, podemos afirmar que, en general, dichos esquemas pueden responder a los siguientes criterios: **separación de fuentes tributarias** entre los distintos niveles de gobierno (con potestades tributarias exclusivas o bien concurrentes de cada nivel de gobierno); **centralización normativa y descentralización operativa** (con criterios de asignación del rendimiento tributario de tipo devolutivo, redistributivo o mixto); **de alícuotas locales adicionales**; **coparticipación sobre la base de centralización normativa y operativa** (con convenios de distribución de los rendimientos tributarios); **asignación de fondos del gobierno central mediante aportes condicionados o no condicionados**.

Considerando los criterios mencionados supra y el grado de autonomía tributaria que otorgan en orden decreciente, los esquemas posibles de asignación de potestades tributarias son:

1-Sistemas tributarios propios: se puede presentar en la variante de separación o conurrencia de fuentes entre distintos niveles de gobierno, se caracteriza porque el control de las bases y alícuotas esta en manos del gobierno local.

2-Alícuotas adicionales: el nivel central determina las bases y alícuotas (nacionales), y los gobiernos locales pueden establecer alícuotas adicionales.

3-Coparticipación impositiva: las bases y alícuotas son determinadas por el nivel central de gobierno, y además se centraliza la recaudación para distribuir el producido entre los distintos niveles de gobierno. Las participaciones del producido son establecidas en instrumentos legales.

4-Transferencias de libre disponibilidad: la participación de los gobiernos locales la determina el gobierno central, pero ellos determinan el destino de los fondos.

5-Transferencias condicionadas: el monto y el destino de la transferencia la determina el gobierno central.

### III-2) ESTADOS UNIDOS.

<sup>1</sup> "Federalismo Fiscal: Una revisión de la literatura sobre la asignación de potestades tributarias" En Finanzas Publicas y Economía Espacial, 1995.

En el caso de Estados Unidos se trata de un país con una conformación política similar a la argentina, y que además ofrece para el tema en cuestión, una diversidad de alternativas de acuerdo al estado que se observe.

La constitución de 1789, instituyó un federalismo "dual" -donde los gobiernos locales se consideran de manera implícita o explícita dentro de la órbita de autoridad de los gobiernos estatales- pero en los hechos se puede observar una evolución hacia un federalismo cooperativo-competitivo, con refortalecimiento de los gobiernos locales.

En Estados Unidos, la experiencia en descentralización se asemeja a las recomendaciones teóricas. Los gobiernos locales aportan buena parte del financiamiento de su gasto; los estados y el gobierno federal les imponen regulaciones a sus operaciones para mantener un mínimo de uniformidad.

#### Asignación de potestades tributarias. Aspectos cualitativos.

La constitución con las modificaciones posteriores, especialmente la enmienda Dieciséis, y las interpretaciones de la Corte Suprema de los Estados Unidos, proporcionan el marco del cual surgen las potestades tributarias para los tres niveles de gobierno.

El gobierno federal tiene la facultad de establecer y recaudar impuestos, derechos, aranceles de importación y sisas, sujetos a algunas restricciones, a saber: - que sean uniformes en todos los estados; - que no se graven las exportaciones.

Las principales formas de tributación del gobierno federal son: a- el impuesto federal sobre la renta de las personas; b- los impuestos sobre salarios; c- los impuestos a las rentas de las corporaciones; d- las sisas (impuestos sobre consumos específicos) y e- los impuestos sobre la importación.

Los estados retienen los poderes fiscales residuales, tal como lo prescribe la enmienda Diez de la constitución federal, "los poderes no delegados a los Estados Unidos por la constitución, ni prohibidos por ésta a los estados son reservados respectivamente a los estados o al pueblo"; también se establecieron restricciones<sup>2</sup>.

Concretamente los estados gravan: los ingresos personales y corporativos, estableciendo tasas suplementarias sobre la base que define el gobierno federal; las ventas finales; y establecen impuestos específicos al consumo. La imposición general a las ventas también es ejercitada por los estados y ocupa para ellos un lugar muy importante.

Los gobiernos locales, derivan su poder tributario de los estados, evidenciando distintos alcances en función del estado que las halla regulado. Pero señala Rosen, que sería un error considerar a los gobiernos locales como carentes de autonomía fiscal, puesto que muchos de ellos poseen un poder político importante y además no responden pasivamente a los deseos del gobierno federal. Nos encontramos ante un caso de potestades tributarias derivadas, pero con alto grado de autonomía fiscal.

La relevancia que poseen los gobiernos locales, ha llevado a sostener, (Bird; 1986), que el federalismo fiscal norteamericano se da "entre extremos", el primero y el tercer nivel, de la mano de un opacamiento del nivel intermedio.

La **potestad tributaria de los gobiernos locales** se ejerce a través de la imposición sobre la propiedad, que es su principal fuente de recursos; tasas suplementarias sobre el impuesto federal personal y corporativo a la renta; y en algunos casos en impuestos locales sobre ventas (el 10% de los gobiernos locales recauda por intermedio de una sobretasa sobre el impuesto estadual).

Nueve estados permiten a sus gobiernos locales imponer con sobretasas la renta de las personas. Las ciudades que hacen uso de esta potestad, lo hacen con alícuotas muy bajas para evitar la migración de la base imponible. Seis de los nueve estados limitan la base imponible a los salarios, para evitar que se grave al capital que es un factor móvil.

La recaudación impositiva per cápita de los gobiernos locales presenta importantes variaciones, sin embargo la disparidad es atenuada por la deducción permitida en el impuesto federal de los pagos de impuestos a la renta y a la propiedad que el contribuyente hubiere realizado al gobierno local.

El sistema norteamericano de impuestos, se configura otorgando a los tres niveles de gobierno una importante autonomía jurídica para establecer gravámenes, que implica aptitud separada para fijar impuestos o separación de la autoridad que, como tal, no es equivalente a separación de las fuentes impositivas utilizadas. Desde el punto de vista de las fuentes utilizadas el

<sup>2</sup> En el art.1 de la sección 10 se prescribe que: "ningún estado podrá, sin autorización del Congreso establecer ningún impuesto o derecho sobre importaciones o exportaciones"; tampoco podrán fijar impuestos arbitrariamente; discriminar contra residentes de afuera del estado, y fijar impuestos sobre las importaciones de otros estados (cláusula comercial).

sistema de Estados Unidos es uno de concurrencia manifiesta y de competencia tributaria dada tal concurrencia (Asensio, 2000).

En síntesis el sistema tributario norteamericano, se caracteriza por otorgar una sustancial autonomía jurídica en los tres niveles y por una preponderancia o especialización por tipos de tributos en cada nivel; donde para el gobierno federal predomina el impuesto sobre la renta y los salarios; en el nivel estadual principalmente sobre las ventas minorista; y los gobiernos locales descansan sobre el impuesto a la propiedad.

La concurrencia de fuentes estimula la competencia tributaria; y por tanto la potestad impositiva es ejercida por los estados y los gobiernos locales, en una banda con flexibles e importantes variaciones. Sin embargo un elemento armonizador radica en el hecho de que los impuestos a la renta pagados al nivel local son deducibles del impuesto a la renta federal. Como no siempre existe armonización en las bases tributarias; existe concurrencia tributaria con uso de crédito fiscal.

Aspectos cuantitativos: Recursos por tipo y nivel de gobierno (en porcentaje del total).

Impuestos	S/ la renta	S/los salarios	S/ la propiedad	Ind. Internos	Aduanero	Otro	No trib.	Total
Nivel gob.								
federal	80,6	97,5	5,7	16,3	100,0	100	23,3	57,0
provincial	17,6	2,5	6,7	68,3	0,0	0,0	46,7	25,9
<b>local</b>	<b>1,8</b>	<b>0,0</b>	<b>87,7</b>	<b>15,4</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>30,0</b>	<b>17,1</b>
% total	35,4	20,8	9,7	13,7	0,9	0,0	19,6	100,0

Fuente: Bird, R.(1995). Datos de 1992.

Ingresos del gobierno Federal y de los gobiernos Estaduales y Locales (en porcentaje del P.B.I.).

Nivel de gobierno/concepto	1967	1989
-consolidado (neto de transf. Intergub.)	32,0	36,6
-Federal	20,4	20,8
Impuestos	14,6	11,7
.S/ el ingreso y el capital	12,1	10,5
.S/ el consumo	2,0	1,0
.Otros	0,5	0,3
Cargos por servicios	2,0	2,4
Seguridad social	3,9	6,7
-Estados	7,7	11,0
Impuestos	4,0	5,4
.S/ el ingreso y el capital	0,9	2,1
.S/ el consumo	2,4	2,6
.Otros	0,8	0,6
Cargos por servicios	0,7	1,6
Seguridad social	0,8	1,6
Empresas públicas	0,4	0,4
Ayuda Federal	1,8	2,1
<b>-Gobiernos locales</b>	<b>8,2</b>	<b>10,1</b>
<b>Impuestos</b>	<b>3,7</b>	<b>3,5</b>
.S/ el ingreso y el capital	0,1	0,2
.S/ propiedad	3,2	2,6
.S/ el consumo	0,2	0,5
.Otros	0,1	0,2
<b>Cargos por servicios</b>	<b>1,1</b>	<b>2,1</b>
Seguridad social	0,3	0,5
Empresas públicas	0,5	0,7

<b>Ayuda Federal</b>	<b>2,6</b>	<b>3,3</b>
----------------------	------------	------------

Fuente: ACIR.. The changing public sector, diciembre de 1991 y FMI, estadísticas financieras internacionales.

### **III-3) SUIZA**

Suiza como país fue fundado en 1291. Su organización ha tenido como rasgo predominante la característica de ser una Confederación. Con 41.000 km. cuadrados y cerca de 7.000.000 de habitantes, en una extensión casi exigua para los parámetros americanos, fomentó una gran diversidad.

Además del gobierno de la Confederación, el estado cuenta con 26 cantones y cerca de 3000 municipios.

Las bases jurídicas esenciales, que por tanto dan el marco de ejercicio de las potestades tributarias para los distintos niveles de gobierno, se encuentran en la constitución de 1848 y las modificaciones posteriores.

#### Asignación de potestades tributarias. Aspectos cualitativos.

Coexisten en el sistema impuestos federales, cantonales y comunales sobre la misma base imponible o tributos diferentes que inciden sobre el mismo objeto de tributación y que implican en algunos casos una compleja liquidación por la diferente definición de la base imponible.

La constitución establece que los cantones tienen derecho a legislar sobre todas las materias de tributación no reservadas expresamente al gobierno federal, recaudar impuestos (incluso la hacen sobre tributos federales por cuenta del gobierno nacional), y disponer del producido de los gravámenes.

Los municipios, pueden ejercer la potestad tributaria en la medida de las facultades otorgadas por el cantón al que pertenezcan, lo que ha permitido afirmar que poseen soberanía tributaria delegada por los cantones.

Los impuestos que actualmente pueden ser establecidos exclusivamente por el nivel central son: a-Derechos sobre espirituosos destilados, b-Impuestos específicos al consumo, c- Impuestos sobre tabacos, adicionalmente al impuesto sobre ventas y derechos de importación sobre productos de tabaco, d- Impuesto aduaneros, e- Impuestos de represalia o contraimpuesto a operar en caso de defender el poder de negociación comercial o económico en el ámbito internacional ante medidas de terceros países, f- Impuesto anticipatorio que opera como una retención sobre ingresos de capital y ganancias de loterías, anualidades y pensiones y beneficios de seguros (opera como crédito fiscal del impuesto al ingreso, si es declarado), g- Impuesto de sellos, h- Impuesto de exención militar (administrado por los cantones que retienen el 20 % como compensación), i- Impuesto federal directo, o a la renta, j- Impuesto sobre ventas y transacciones.

El impuesto a la renta federal no cae dentro de las facultades exclusivas de la Confederación, por el contrario se trata de una importante fuente de concurrencia para la confederación y los cantones, siendo estos últimos quienes lo administran.

Los principales impuestos cantonales son directos, a saber: el impuesto a la renta de las personas físicas y sobre las sociedades; el impuesto a la riqueza neta y la propiedad; impuestos sobre los vehículos; las mascotas; y otros menores.

**Las municipalidades**, ejercitan la **potestad tributaria** delegada en la medida que lo otorgue la normativa cantonal; las relaciones entre cantones y comunas están fijadas en las respectivas constituciones cantonales y pueden variar considerablemente de cantón a cantón. La regla que se observa es que la estructura impositiva de los gobiernos locales la establezcan los cantones; pero las alícuotas son fijadas por cada localidad.

Dentro de estas posibilidades los municipios, frecuentemente, aplican sus propias sobretasas sobre el impuesto a la renta, respetando la base y estructura cantonal. Además se agregan los impuestos sobre la propiedad, aplicados adicionalmente sobre el que grava la riqueza neta; el tributo sobre las mascotas y los entretenimientos entre los más utilizados por los gobiernos locales.

Conforme lo expresado precedentemente, y concluyendo este caso: los municipios en Suiza tienen potestades tributarias delegadas por los cantones, que por ello presentan diversas alternativas; pero que en todos los casos permiten el efectivo ejercicio de la autonomía financiera, ya que son los municipios los que legislan sobre los tipos impositivos locales, dentro de un marco de armonización con bases y estructuras definidas por los cantones. La

autonomía se ve reforzada además debido a que ejercitan la potestad tributaria sobre el impuesto a la renta que tiene una importante significación en el volumen de recursos. La decisiva influencia de los impuestos sobre los ingresos en el total de lo recaudado, dada las bajas tasas imposición marginal es otro aspecto a resaltar. Por último la influencia del principio del beneficio para las finanzas locales se ve reflejada en la importancia que tienen para los gobiernos subnacionales del sistema Suizo, los cargos por servicios. Tal como se podrá observar en los aspectos cuantitativos del análisis, este país se destaca por su alto grado de descentralización de potestades tributarias; donde la presión tributaria de los tres niveles se puede caracterizar como homogénea.

Aspectos cuantitativos: Ingresos públicos en Suiza, por nivel de gobierno (como % del P.B.I.).

Nivel de gob. /Tipo de ingreso.	% del P.B.I.
Gobierno central	10,4
- impuestos sobre el ingreso y el capital.	4,3
- impuestos sobre el consumo.	5,4
- impuestos varios.	0,7
Cantones	13,1
- impuestos sobre el ingreso y el capital.	6,6
- impuestos sobre el consumo.	0,4
- cargos por servicios.	1,9
- ingresos de coparticipación.	0,8
- contribuciones.	2,8
- otros ingresos.	0,6
Comunas	9,6
- impuestos sobre el ingreso y el capital.	5,2
- cargos por servicios.	2,5
- ingresos de coparticipación cantonales.	0,2
- contribuciones.	1,5
- otros ingresos.	0,2

Fuente: Fondo Monetario Internacional, informe sobre Suiza.

En lo que hace a las transferencias, pese al escaso desbalance fiscal de este país, se afirma que son relevantes para los gobiernos subnacionales (Owens y Norregard; 1991), aunque sin relevancia en la especie coparticipación de impuestos. Para los cantones representaban el 25,6 % de sus ingresos totales, y para los municipios el 16 % de sus ingresos, poniendo de relevancia nuevamente la mayor autonomía financiera de los gobiernos locales.

### **III-4) ALEMANIA**

Este país, principalmente después de la unificación, ocupa en términos económicos, demográficos y estratégicos un espacio relevante en el continente europeo y en el mundo. Posee una superficie de 357.000 km. cuadrados aproximadamente y es uno de los estados más poblados en Europa (80.000.000 habitantes).

#### Asignación de potestades tributarias. Aspectos cualitativos

En este caso como en los anteriores, la asignación de potestades entre los distintos niveles de gobierno surge de la constitución. Allí se establece que tributos pertenecen exclusivamente a la Federación, a los Estados, y a los Municipios.

Una característica peculiar a este sistema es la diferenciación que se realiza entre: la atribución para incorporar los tributos como ingresos, o competencia presupuestaria; la potestad de recaudarlos o administrarlos y la potestad legislativa sobre los mismos tributos.

En el esquema actual se atribuyen como ingresos exclusivos de la federación los derivados del monopolio de bebidas espirituosas y de diversos impuestos, entre los que se encuentran los aduaneros, la mayoría de las sisas, los impuestos a las transferencias de capital, el impuesto a los seguros y los impuestos sobre letras de cambio, así como los tributos exigidos por la Comunidad Económica Europea.

Los estados tienen asignados como ingresos propios los que se originan en el impuesto al patrimonio neto, al impuesto a la herencia, sobre vehículos de motor, sobre algunas transacciones, los que gravan el juego de casinos y el impuesto sobre la cerveza.

Los ingresos asignados a las **comunidades** son los provenientes de los impuestos sobre el comercio y propiedad raíz y otros sobre gastos no esenciales.

Por otra parte en la constitución, se establece que exista un estanco fiscal con impuestos compartidos. Dicho estanco se constituye por los impuestos a la renta y a las sociedades, que son compartidos por los estados y la federación y por el impuesto a las transacciones cuyas porciones federal y estatal son reguladas por una ley federal con la intervención y acuerdo del senado. Las comunidades reciben una parte del impuesto a la renta común; los estados y la federación participan de lo producido por el impuesto municipal a los negocios.

Con la utilización del estanco se concentran los ingresos de los impuestos más productivos, para de esta forma hacer efectivo un objetivo de la Federación Alemana: "asegurar que los rendimientos y los efectos de la política impositiva sean tan uniformes como sea posible para la federación, los estados, y las comunidades". Este objetivo se utiliza como argumento para concentrar en el nivel central las potestades tributarias de legislación.

Los impuestos comunes representan alrededor del 80 % del total de tributos recaudados.

Con respecto a estos recursos, se apunta (Spahn 1996 y 1997); que son asumidos como propios y por ello no hacen visible el desbalance fiscal, de la experiencia alemana.

Si solamente se presta atención a la potestad para disponer de los recursos, sin importar que nivel de gobierno ejerza la potestad legislativa, se podría creer erróneamente que los gobiernos subnacionales poseen autonomía financiera.

Distinta es la situación normada con respecto a la potestad legiferante. La asignación de potestades tributarias entendidas como la facultad de legislar sobre las estructuras y alícuotas de los impuestos, no se ha descentralizado, y es por ello que la distribución de potestades se manifiesta con las características de un estado unitario.

Las potestades legislativas sobre los impuestos propios de cada nivel y los compartidos corresponden casi en la totalidad a la federación; los estados sólo la tienen para escasos impuestos y las comunidades poseen potestad legislativa en los casos en que los estados se las deleguen y reducidas al ámbito de la fijación de algunas pocas alícuotas. De cuarenta y un tributos, treinta y seis son legislados por el gobierno central.

Los gobiernos locales, no tienen siquiera potestad para recaudar; salvo autorización expresa de los estados.

Finalmente con respecto al caso alemán se puede concluir que, pese a ser un país federal el esquema que utiliza con separación de las potestades de incorporar ingresos, administrarlos y legislar sobre ellos y la concentración de la auténtica potestad tributaria (potestad legislativa) en el gobierno central, impiden que se materialice una real descentralización de potestades tributarias. Las comunidades pueden tener las potestades tributarias que les deleguen los estados, pero la descentralización no puede efectivizarse si se considera que el gobierno central concentra la facultad legislativa de la mayor parte de los tributos, dejando escaso margen para que la ejerzan los estados.

La asignación de facultades de incorporar ingresos o competencia presupuestaria y/o la de administrar los tributos, no importa descentralización de potestades tributarias, y evidencian que tan solo se está realizando una desconcentración administrativa que es un fenómeno propio de los países unitarios.

Aspectos cuantitativos: Recursos e impuestos según niveles de gobierno (1990). Facultad de percepción o competencia presupuestaria, como porcentaje del total.

Recursos/ Nivel gob.	Impuesto a la renta	S/ nominas	A propiedad	Indirectos internos	Ingresos no tributarios	Total
Federal	39,0	100,0	4,8	72,0	28,1	64,8
Estadual	40,0	0,0	60,3	27,7	22,5	21,5
<b>Local</b>	<b>20,0</b>	<b>0,0</b>	<b>34,9</b>	<b>0,3</b>	<b>49,4</b>	<b>13,6</b>
Total	27,2	34,6	2,2	21,4	14,6	100,0

Fuente: Bird (1995)

### **III-5) BRASIL**

La República Federativa de Brasil está organizada a partir de tres niveles de gobierno: central, estadual, municipal. Se trata del único caso en el mundo en que se incorpora a los gobiernos locales a la federación, y ello es así desde la sanción de la constitución de 1988.

Es el país más poblado y extenso de América Latina. Junto con el producto bruto más alto de la región nuclea las desigualdades de ingreso más extremas.

En el esquema institucional de las finanzas gubernamentales se contempla expresamente el camino de la descentralización acentuada, al disponerse que, en el sistema tributario los estados y las municipalidades gocen de competencias exclusivas, que se ejerzan sobre bases tributarias sólidas y amplias, que posean libertad incluso para legislar y fijar tasas, y que participen en porcentajes elevados de la recaudación de impuestos de los niveles superiores.

#### Asignación de potestades tributarias. Aspectos cualitativos.

La nueva constitución brasileña de 1988, estableció el marco institucional para la distribución de facultades tributarias entre los niveles de gobierno, la reforma significó una importante transferencia de potestades tributarias desde el gobierno central a los estados y municipios.

En la constitución se establece que los siguientes impuestos son de competencia de gobierno central: -impuestos de importación y exportación, -impuesto territorial, -impuesto a la renta que pagan las personas naturales y jurídicas, -impuesto sobre los productos industrializados como cigarrillos, bebidas, automóviles, etc., -impuestos sobre operaciones financieras, -impuestos sobre grandes fortunas.

Una característica especial de Brasil, que lo aparta de los postulados normativos clásicos, es que el impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (I.C.M.S.), que es el impuesto más importante del país, es un impuesto de los estados, esto ha traído muchos problemas para el sistema tributario Brasileño, se han generado innumerables guerras tributarias para atraer inversiones, con reducciones importantes de las tasas impositivas.

Los estados también tienen el impuesto sobre la propiedad de vehículos y el impuesto a la herencia y las donaciones de los inmuebles. Debe agregarse además la autorización a los estados para imponer tasas suplementarias de hasta el 5% sobre la base del impuesto federal a la renta.

**Las municipalidades** están facultadas para utilizar tributos sobre servicios (I.S.S.), propiedades urbanas, ventas minoristas de combustible excepto diesel, transferencias de propiedad entre vivos. Este nivel de gobierno recauda el 18 % de sus ingresos de estas fuentes.

De lo recién expuesto, puede deducirse que existe superposición parcial del gobierno central con los estados y municipios en la tributación de productos industriales. Se agrega además la co-ocupación fiscal representada por la facultad estatal de aplicar alícuotas suplementarias sobre rentas personales y corporativas.

De la ponderación de la experiencia brasileña se pueden extraer importantes características, se menciona entre ellas la fuerte tradición municipalista del país, que se confirma en la constitución que les otorga el mismo status que a los estados respecto a su posición en el régimen federal (federalismo cooperativo). Para las finanzas de los gobiernos locales el resultado fue que se ensancho el campo de las potestades tributarias y se ampliaron los mecanismos de participación de impuestos beneficiando en mayor medida a las municipalidades que a los estados. Por todo lo expuesto los gobiernos locales tienen un balance fiscal favorable y el gobierno central uno de signo desfavorable.

Sin embargo la reforma de 1988 también avanzó sobre el régimen de transferencias compensatorias y las elevó al máximo, manteniendo de esta forma un sistema donde es muy amplia la separación entre las decisiones de gastar y recaudar (falta de correspondencia fiscal). En el caso de los municipios brasileños la amplia descentralización de potestades tributarias no alcanzó para asegurar una adecuada autonomía financiera en los gobiernos locales, ello es el resultado de la alta dependencia de las transferencias y la minimización del rol de los tributos locales.

Finalmente se debe destacar que los propósitos descentralizantes de la constitución de 1988, no concuerdan con los resultados efectivos del funcionamiento del sistema, que incluyendo los ingresos de seguridad social en el gobierno federal arrojan un importante predominio del nivel central en la captación de recursos, que se reducen en la dimensión de lo disponible producto del sistema de transferencias.

#### Aspectos cuantitativos. Recaudación fiscal por nivel de gobierno (% del total).

AÑO	UNION	ESTADOS	MUNICIPIOS
1989	65,4	31,7	2,9
1992	62,2	32,3	5,5

Fuente: Alfonso, J. " División Nacional de Recursos Tributarios para los tres Niveles de Gobierno", mimeo, dic. 1993, citado por Rezende (1994).

### CONCLUSIONES DEL CAPITULO.

Los países analizados comparten la característica de ser Federaciones, pero las estrategias en materia de descentralización de potestades tributarias a los municipios, en lo relativo a su alcance, difieren notablemente; consecuentemente también existen diferencias en la autonomía financiera de los respectivos gobiernos locales.

En el caso de **Estados Unidos**, la normativa constitucional instituyó un federalismo dual, donde los municipios no poseen potestades tributarias originarias, ya que ellas dependen de lo que establezcan las constituciones estatales; sin embargo la realidad muestra, que **las potestades tributarias descentralizadas hacia los municipios son amplias** y comprenden no solo la facultad de disponer y recaudar los tributos locales sino también de legislar. Los gobiernos locales aportan buena parte del financiamiento de su gasto, evidenciando de este modo un alto grado de autonomía financiera y tal como lo prescribe la **teoría Positiva** del Federalismo Fiscal, la correspondencia fiscal. Solamente una tercera parte de sus recursos proviene de transferencias de niveles superiores de gobierno.

La cuestión de la descentralización de potestades tributarias a los municipios presenta en **Suiza** matices diversos con respecto al caso norteamericano. Se reitera en la normativa constitucional el carácter derivado de las potestades tributarias municipales, con los alcances que ello implica, pero la evidencia empírica pone de manifiesto que en todos los cantones **se descentralizan potestades tributarias suficientes** para garantizar la autonomía financiera municipal; son los gobiernos locales los que además de recaudar y disponer, legislan sobre los tipos impositivos locales. En suiza, los municipios ejercen la potestad tributaria en un marco de armonización de bases y estructuras de acuerdo a lo que establezca el gobierno cantonal.

El grado de autonomía financiera de los municipios es elevado porque la descentralización de las potestades tributarias a los municipios para fijar alícuotas incluye la facultad de determinar sobretasas en el impuesto a la renta, que es el de mayor significación en la recaudación.

Este es el caso de mayor descentralización de potestades tributarias a los municipios y consecuentemente con escaso desbalance fiscal. Las transferencias representan tan solo el 16% de los ingresos municipales, poniendo de manifiesto nuevamente la mayor autonomía financiera de estos gobiernos locales.

En otro extremo se encuentran los **municipios alemanes**, que si bien tienen atribuida constitucionalmente la facultad para disponer de ciertos recursos tributarios, **no ejercen siquiera potestad tributaria derivada para legislar**, se trata de un esquema de centralización normativa y descentralización operativa. Los estados tan solo les han delegado la facultad de recaudar algunos tributos. Como corolario de este esquema, la autonomía financiera municipal se ve menoscabada y lo mismo sucede con el principio de correspondencia fiscal, que sostiene la teoría Positiva del Federalismo Fiscal.

El caso de **los municipios brasileños** es el único donde las potestades tributarias locales se encuentran determinadas por la constitución nacional, siendo por ello **potestades tributarias originarias**, pero paradójicamente no se puede afirmar, que posea un alto grado de correspondencia fiscal y autonomía financiera, debido a que la fuente principal de financiamiento de estos gobiernos proviene de niveles superiores de gobierno a través de las transferencias. Se destaca por ello la discordancia entre lo proclamado por la normativa constitucional y los resultados efectivos para las finanzas públicas locales.

Por último surge como corolario de esta parte que aunque se trate de países federales, donde las potestades municipales son delegadas (salvo en Brasil) según la normativa constitucional; son diferentes los alcances que las potestades tributarias poseen y consecuentemente el grado de autonomía financiera de los gobiernos locales. En estos casos las divergencias se relacionan básicamente con la inclinación que en cada ESTADO, PROVINCIA O CANTON se realice: - hacia los postulados centralistas en materia tributaria que prescribe la teoría Normativa, o - hacia los postulados de descentralización que enuncia la teoría Positiva del Federalismo Fiscal.

En el caso de Brasil, la falta de autonomía financiera no tendría su causa en la escasa descentralización de potestades, ni en el alcance determinado constitucionalmente (porque son originarias), la ausencia de correspondencia fiscal en los municipios de este país podría tener su origen en el rol preponderante que se le otorgó a las transferencias al momento de ejecutar la estrategia de descentralización fiscal, disminuyendo los incentivos para el efectivo ejercicio de las potestades tributarias municipales.

El grado de correspondencia fiscal de los países analizados se estableció a partir de la información suministrado por el siguiente cuadro:

DISTRIBUCION DE RECURSOS Y GASTOS PARA EL NIVEL LOCAL (% sobre el total).

PAIS	AÑO	RECURSOS	GASTOS	C.F. (R/G)
SUIZA	1987	16,7	24,2	0,69
E.E.U.U.	1987	12,8	22,4	0,57
ALEMANIA	1988	7,6	17,9	0,42
BRASIL	1992	4,7	11,5	0,41

Fuente: Levín 1990; Bird, 1995; Rezk, 1995.

Notación: R: recursos; G: gastos; C.F.: correspondencia fiscal.

## **CAP. IV: LA AUTONOMÍA DE LOS MUNICIPIOS ARGENTINOS. SU RECONOCIMIENTO. IMPLICANCIAS EN EL ALCANCE DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS MUNICIPALES.**

### **IV-1) Cuestiones previas:**

En este capítulo se tratará la cuestión del reconocimiento de la autonomía municipal en los municipios de Argentina y sus consecuencias sobre el alcance de las potestades tributarias, para abordar el tema se considerarán las etapas de su evolución desde distintas perspectivas.

Se comenzará por analizar lo que prescribe la Constitución Nacional (C.N.), luego se detallará la exégesis que de dicho texto hace la doctrina nacional, las constituciones provinciales y la doctrina que emana de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (C.S.J.N.). Finalmente se considerará la cuestión desde una perspectiva más realista, revisando distintos indicadores cuantitativos de la autonomía financiera municipal.

Previó al estudio de la situación de los municipios es conveniente, hacer una breve consideración del sistema nacional de distribución de competencias tributarias.

La Constitución Nacional establece, el sistema federal de estado, pero sin embargo, luego de reconocer la existencia de tres tipos de entes estatales, solo reparte el poder de manera explícita entre la Nación y las Provincias.

La regla general (art. 121 C.N.), es que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al gobierno federal y el que expresamente se hubieran reservado al tiempo de su incorporación por pactos especiales, quedando para la nación, solo aquellas competencias que expresamente les han sido asignadas.

Con respecto a las facultades tributarias, a la nación compete en forma *exclusiva*, todo lo relativo al establecimiento de tributos sobre el comercio exterior, sea sobre la exportación o la importación (arts. 75 inc.1 y 13, y arts. 9 a 12 de la C.N.).

El artículo 75 inc. 2 otorga a la nación potestad *excepcional* para 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. Prescribe además que la potestad para imponer tributos indirectos es para el estado federal una potestad *concurrente* con las provincias.

### **IV-2) El régimen constitucional de los municipios de provincia desde el año 1853 hasta la reforma de 1994.**

La Constitución Nacional de 1853 solo aludía expresamente a los municipios en el artículo 5. Esta norma establece: "Cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia su régimen municipal y la educación primaria. Bajo estas condiciones el gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones."

Del artículo puede inferirse claramente que las provincias tienen competencia para dictar sus constituciones, y que al hacerlo no deben violar ciertos límites, entre los que se encuentra asegurar el régimen municipal.

Sin embargo es incierto el alcance que tiene la expresión "asegurar el régimen municipal".

La falta de precisión tiene su origen en la ambigüedad y vaguedad de las palabras que integran dicha frase, pero también en la ausencia de estipulación de los constituyentes de 1853 y 1860 acerca de cual es el alcance de dicho límite. Es en virtud de esta circunstancia que la doctrina de los autores, la jurisprudencia de la Corte Suprema Justicia de la Nación, y las constituciones provinciales han hecho diversa interpretaciones.

### **IV-3) Doctrina de los autores hasta la reforma constitucional de 1994.**

A la luz de la frase "asegurar el régimen municipal", para determinar su significado, se han desarrollado dos corrientes opuestas en lo que a la extensión del poder municipal se refiere.

Entre los constitucionalistas que sostienen la Autonomía municipal se encuentra Bidart Campos. Este autor considera que la Constitución Nacional de 1853 incluye entre las condiciones fijadas a las provincias, para gozar de la garantía federal, la de asegurar el régimen municipal. Y ello significa que el estatuto máximo incorpora al orden constitucional la realidad municipal bajo forma de régimen, es decir, ordenamiento político de gobierno local con independencia y autonomía dentro de los estados federados. El municipio no nace como un

desglose de competencias provinciales para fines meramente administrativos mediante creación y delegación de las provincias, sino como poder político autónomo por inmediata operatividad de la constitución federal. Las provincias no podrán dejar de organizar su régimen municipal a tenor de este principio, sin colocarse en situación de incompatibilidad con la Constitución Nacional.

Por otro lado la corriente que propugna la Autarquía, interpreta que de dicho artículo surge que el municipio es una mera descentralización administrativa de una instancia de poder subordinante, sus atribuciones son por ello fijadas desde esa realidad política superior. Afirman la condición de los municipios como de simples delegaciones de los poderes estatales y reivindican su tipología de ente administrativo.

Más precisamente en lo relativo al alcance de las potestades tributarias, entre las voces de la doctrina más autorizada Giuliani Fonrouge y Spisso, sostuvieron la existencia de potestades tributarias originarias en los municipios de provincia. Mantienen esta postura en el convencimiento de la inherencia de los poderes tributarios originarios en cada ente estatal con sustento territorial, "porque él es connatural al estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país" (Giuliani Fonrouge; 1997).

Para estos autores la diferencia entre potestades tributarias derivadas y originarias, se debilita por dos razones: - la histórica en tanto a su juicio los municipios argentinos preexistieron a las provincias y a la nación, - la jurídica, ya que el único hecho de que la Constitución Nacional imponga la existencia de los municipios importa el reconocimiento directo de sus potestades tributarias, ya que sin ellas no es concebible ninguna forma de estado, ni aún las de menor rango.

Otra parte de la doctrina, entre la que se encuentra, Naveira de Casanova y García de Belsunce, sostiene que los municipios tienen potestades tributarias derivadas, fundamentando su afirmación en la circunstancia de que la Constitución Nacional no las reconoce de manera directa, y se limita solo a disponer la obligación de las provincias de garantizar en sus constituciones el régimen municipal.

#### **IV-4) La jurisprudencia de la C.S.J.N. antes de la reforma constitucional de 1994.**

En esta parte del capítulo se seguirá básicamente la síntesis de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizada por Baistrocchi (1996).

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha interpretado el artículo 5 de la Constitución Nacional se puede dividir en dos etapas:

**1º- Principio de prohibición:** transcurre desde 1870,<sup>3</sup> hasta 1989. En esta etapa la Corte sostuvo que los municipios de provincia eran: "... entes autárquicos territoriales de las provincias, delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptos a límites y fines administrativos, que la constitución nacional ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación provincial". Durante estos años las provincias tuvieron un amplio y marcado poder para establecer el régimen de sus municipios.

Cuando se aplicó este principio en pleitos en que se discutía el alcance del poder tributario de los municipios el alto tribunal sostuvo: los municipios de provincia están sujetos a la legislación provincial, por lo cual ejercen facultades impositivas limitadas y coextensivas en la parte de poder que para este objeto le acuerden las constituciones y leyes provinciales<sup>4</sup>. La Corte no atribuía en esta etapa poder tributario alguno a los municipios, era competencia de cada provincia imputar o no poder fiscal a sus municipios. Y además fijar el alcance de dicho poder. La tesis que se puede inferir de esta etapa es la siguiente: "Los municipios de provincia no podían crear a la luz del art. 5 de la ley fundamental tributo alguno. A menos que la normativa provincial lo permitiera expresamente."

**2º-Principio de prohibición atenuado:** la segunda etapa transcurre desde 1989, a partir del caso "Rivademar", hasta la actualidad. En esta ocasión el alto tribunal estableció, que: "el artículo 5 en la parte que alude al régimen municipal impide que las provincias priven a sus municipios (...) de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido...". Entre las que se encuentra algún grado de *poder tributario*. Dicho tribunal además afirmó que el

<sup>3</sup> Caso Doroteo García c/ Pcia. de Santa Fé.

<sup>4</sup> Caso Ferrocarril del Sud c/ Municipalidad de La Plata.

artículo prevé que los municipios de provincia *son autónomos*.<sup>5</sup> En este precedente la Corte por primera vez estableció un límite al poder de las provincias para establecer el régimen económico financiero de los municipios. Se vislumbra desde este momento el reconocimiento de un mínimo necesario de autonomía financiera municipal.

En 1991 la Corte interpretó nuevamente el art.5 de la Constitución Nacional<sup>6</sup> y sostuvo, que dicho artículo no obliga a las provincias a organizar sus municipios conforme a algún sistema económico y financiero determinado y libra este asunto a lo que las normas provinciales establezcan; siempre que no se demuestre que dichas normas provinciales "(...) comprometen la existencia misma de los municipios como unidades políticas autónomas (...)."

El alcance de la autonomía financiera municipal, a partir de este pronunciamiento, se ve nuevamente amenazado por el cambio en la interpretación política que realiza la Corte, del artículo 5 de la Constitución Nacional.

Cabe concluir que a partir del caso Rivademar, el principio de prohibición ha comenzado a erosionarse, y el poder provincial para establecer los sistemas económicos y financieros de los municipios se ha acotado.

Solo 14 días después, la Corte, volvió a pronunciarse<sup>7</sup> de un modo distinto cuando manifestó: "a diferencia de las provincias que en nuestra estructura institucional son las únicas entidades autónomas porque se dictan sus propias normas, las universidades nacionales solo están dotadas de autarquía.....", a partir de este fallo podría inferirse implícitamente cual es el *status* jurídico que poseen los municipios de provincia, que por cierto no sería el mismo que sostuvo la Corte en los anteriores fallos.

#### **IV-5) El régimen constitucional de los municipios de provincia a partir de la reforma de 1994. El nuevo artículo 123 de la Constitución Nacional y la reforma al artículo 75 inc. 2º.**

El artículo 106 de la Constitución Nacional de 1853/60 fue reformado, se la agregó un nuevo párrafo. El artículo 123 ahora dispone: "Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la **autonomía municipal** y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, **económico y financiero**."

Como antes de la reforma nos encontramos ante un lenguaje que permite realizar diversas interpretaciones, la consecuencia de ello es que se prolongue, el debate acerca del alcance y las consecuencias tributarias que tiene el reconocimiento expreso de la autonomía municipal.

#### **IV-6) La doctrina de los autores luego de la reforma de 1994.**

De la lectura del artículo 123 queda claro que cada provincia tiene el poder de determinar cual es la extensión de las competencias de sus municipios, entre las que se encuentra la facultad tributaria municipal (competencia económica financiera).

Ahora bien ¿de qué manera las provincias deben ejercer, a la luz del artículo 123, la potestad de determinar los poderes fiscales de sus municipios?.

Esta cuestión admite al menos dos respuestas que dependerán directamente de los distintos modos de interpretar el alcance de la competencia "económica financiera" que corresponde a la autonomía municipal que prescribe la Constitución Nacional.

Para una parte de la doctrina en la que se enrola entre otros Baistrocchi, la reforma incorpora el principio de *permisión*. El reconocimiento de la autonomía implica la existencia de poderes tributarios originarios en cabeza de los municipios.

Argumenta esta corriente que el miembro informante de dicha cláusula, afirmó que la "competencia económica financiera", "origina que(...) los municipios van a poder generar sus rentas (...)", el miembro informante no condiciona la existencia del poder tributario municipal, a que una norma provincial así lo establezca. Por último argumentan, que esta tesis se encuentra corroborada por el nuevo lenguaje del artículo 75 inc.30 de la Constitución Nacional.

También entiende esta postura, que es claro que el art.123 prevé que cada provincia tiene poder para fijar el alcance de la autonomía económica financiera municipal.

<sup>5</sup> Llego a esta conclusión por dos argumentos. En primer término a la luz de las modernas tendencias del derecho constitucional provincial que establecían que los municipios eran autónomos, y en segundo lugar, sostuvo que la dogmática jurídica impedía subsumir a los municipios de provincia en el concepto de autarquía.

<sup>6</sup>Caso Municipalidad de Rosario.

<sup>7</sup>Caso: Universidad de Buenos Aires c/ Estado Nacional.

Al conciliar las dos partes del artículo 123 que se encuentran en tensión, concluyen interpretando que el artículo establece que los municipios de provincia tienen competencia para crear cualquier clase de tributos que no se encuentre prohibida por la normativa provincial.

La regla general es el principio de permisión. Consagrando una auténtica autonomía financiera municipal y el grado máximo de descentralización fiscal.

Esta corriente continúa la definición de su postura sosteniendo que existen otros límites al alcance del poder tributario municipal, una clase de límites son los que surgen de la distribución de facultades tributarias entre la nación y las provincias que se realiza en las normas de la Constitución Nacional y otra clase de límites son los que surgen de las leyes dictadas por el congreso en ejercicio de facultades constitucionales<sup>8</sup>.

Ahora bien, el poder de prohibir (del congreso y las provincias), también tiene límites. De otra forma, si fuera ilimitado, la autonomía de los municipios —establecida en el artículo 123— tendría una existencia ilusoria.

El texto completo del principio de permisión es el siguiente: "Los municipios de provincia tienen competencia para crear cualquier clase de tributos que no se encuentre prohibida por la normativa supra municipal. Normativa que, a su vez, no debe violar determinados límites".

Una corriente distinta, en la que se encuentran entre otros autores Naveira de Casanova y Bulit Goñi, sostienen que tras la reforma constitucional, no ha habido un cambio sustancial sobre el papel que incumbe a los municipios, sus facultades y competencias, respecto de su relación con las provincias.

Sostiene Bulit Goñi que respecto del artículo 123 queda claro que se trata de una autonomía meramente declamada, al punto que como ha sido hasta ahora el ordenamiento provincial continuará definiendo todo lo sustancial a las atribuciones municipales.

Esgrimen entre sus fundamentos que la Constitución sigue distribuyendo competencias tributarias entre la nación y las provincias, razón por la cual los municipios siguen teniendo sus atribuciones derivadas, en mayor o menor medida, de la provincia a la que pertenecen.

Entienden por tanto que el alcance de la competencia económica financiera de la autonomía municipal importa consagrar la teoría de la prohibición: "los municipios de provincia no pueden crear ningún tributo, a menos que alguna norma provincial expresamente lo permita".

Otro de los argumentos esgrimidos por esta postura es que la competencia "económica financiera" de la autonomía municipal, es demasiado vaga y ambigua como para que sea válido afirmar que los constituyentes quisieron otorgarle a dichos municipios poder tributario originario.

Para estos autores el alcance que la autonomía financiera municipal debe tener es ínfimo, por no decir inexistente, los municipios no tendrán para esta interpretación ninguna posibilidad de determinar sus recursos tributarios con independencia del poder provincial.

#### **IV-7) Jurisprudencia de la C.S.J.N., luego de la reforma constitucional de 1994.**

El supremo tribunal se ha pronunciado en diversas causas acerca de las atribuciones municipales, lo mismo que antes de la reforma, puede afirmarse que no tiene una postura definida e idéntica en todos los pronunciamientos. Se citarán solo algunos ejemplos.

El 30 /12/97<sup>9</sup>, sostuvo que: "la presente causa es ajena al conocimiento del tribunal en esta instancia, ya que esta Corte tiene dicho reiteradamente que los municipios provinciales, ya sea que se los caracterice como entes *autárquicos* o *autónomos*, no resultan identificables con las provincias respectivas a los fines de la competencia originaria".

El alto tribunal no define en este caso cual es su posición política sobre el alcance que la autonomía financiera municipal debe tener, dejando incluso la posibilidad de su total desconocimiento por parte de las provincias cuando deja abierta la alternativa de que los caractericen como entes autárquicos.

En 1999, volvió a pronunciarse<sup>10</sup> en esta oportunidad manifestó: "la mencionada jurisdicción nacional, es compatible con el ejercicio del poder de policía y de la potestad fiscal por parte de las provincias y sus municipalidades. Agregó: "dada la índole de los tributos en discusión (tasas en concepto de inspección de seguridad e higiene) resulta inequívoca su pertenencia al ámbito de facultades, que por su naturaleza, ***son propias de los municipios (...)***".

<sup>8</sup>Ejemplo las que dicte en virtud de la cláusula del progreso (art.75 inc. 18), o la cláusula comercial (art 75 inc. 12), entre otras normas.

<sup>9</sup>Autos "Nación Argentina c/ Municipalidad de San Martín de los Andes".

<sup>10</sup>Autos "Edenor C/ Municipalidad de General Rodríguez".

#### **IV-8) El reconocimiento de la autonomía municipal y la descentralización de potestades tributarias en las constituciones de provincia y leyes orgánicas municipales.**

En Argentina, la Constitución Nacional no define un régimen de gobierno municipal. Esta facultad es retenida por las provincias, que a través de sus constituciones provinciales y el dictado de Leyes Orgánicas Municipales organizan su régimen municipal, teniendo en cuenta entre otros factores su historia, territorio y características socioeconómicas de la región.

La ausencia de un régimen municipal nacional, las diversas interpretaciones de la Constitución que realizó tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Corte Nacional, son factores que incidieron considerablemente en cada provincia al momento de establecer su régimen municipal y el alcance que la autonomía financiera municipal debe tener.

En esta sección se analizará la situación de cada provincia respecto de la autonomía, en función de la época de sanción o su modificación; debido a que ello ayudará a deducir el papel que los legisladores quisieron otorgarle a la institución municipal, a la luz del paradigma político dominante en cada período.

Como se observará seguidamente, es generalizado el reconocimiento de la autonomía municipal en las constituciones provinciales. Son solo cinco provincias las que aún no la contemplan.

En el período que abarca desde 1902 hasta 1989 se sancionan y/o modifican las constituciones de 10 provincias: Misiones, Neuquén, Catamarca, Córdoba, Jujuy, Río Negro, San Luis, San Juan, Entre Ríos, y Santa Fe. Con excepción de las dos últimas, todas mencionan la *autonomía* de sus municipios. Estas provincias al adoptar dicha postura, paradójicamente incorporan el paradigma opuesto al dominante<sup>11</sup> que definía al municipio como ente autárquico y por tanto carente de independencia económica-financiera.

Desde 1989, y hasta la reforma constitucional de 1994, se sancionaron o modificaron 5 constituciones provinciales: Corrientes, Formosa, Tierra Del Fuego, todas ellas en la corriente de la autonomía, y Mendoza y Tucumán, que no legislan la autonomía para sus municipios.

Para esa fecha la Corte reconoce la autonomía de los municipios en la causa Rivademar, para luego volver parcialmente sobre sus pasos al pronunciarse en autos Municipalidad de Rosario donde atenúa su anterior pronunciamiento.

En este marco de imprecisión las constituciones provinciales reflejan todas las tendencias imperantes acerca del alcance que la autonomía financiera municipal debe tener.

Luego de la reforma constitucional de 1994 comienza un último período donde se puede observar mayor homogeneidad. La única constitución modificada en esta etapa que no prescribe la autonomía para sus municipios es la de la provincia de Buenos Aires. Las constituciones de Chaco, Chubut, La Pampa, La Rioja, Salta, Santa Cruz y Santiago del Estero reconocen la autonomía municipal tal como lo ordena la Constitución Nacional en su nuevo artículo 123.

La omisión de la provincia de Buenos Aires derivó de la decisión política de sus legisladores de desoír el mandato que el constituyente federal le impuso al constituyente provincial, y su incumplimiento ubica a la provincia en una situación de inconstitucionalidad (Zuccherino, 1998). Por otra parte los municipios que carecen de independencia económica-financiera tendrán sus posibilidades de generar recursos tributarios, limitadas a lo que prescriba la voluntad política del legislador provincial.

La diversidad de situaciones encontradas al tratar el reconocimiento de la autonomía se repite cuando se analiza como ha sido la descentralización de potestades tributarias a los municipios. Algunas provincias han realizado una expresa descentralización de determinadas potestades tributarias así, los impuestos inmobiliario urbano y automotor, cuya política y administración corresponden según la Constitución Nacional a las provincias, fueron otorgados a los municipios.

Diversos han sido los alcances que se le ha otorgado a la descentralización de potestades: en algunas provincias (ej. Chubut), los municipios ejercen la política y cobran dichos impuestos, verificándose una auténtica devolución de potestades; en otras (ej. Corrientes), el gobierno provincial fija la política y los municipios solo los cobran, en este caso la descentralización se materializa en la forma de mera desconcentración (no se otorga independencia y autonomía en la faz tributaria). Otra modalidad institucionaliza la provincia de Córdoba, donde ambos niveles de gobierno aplican un gravamen cuya base son los automotores, aunque en ambos casos la política la establece la provincia (mera desconcentración de potestades tributarias).

<sup>11</sup>Según la jurisprudencia de la C.S.J.N. hasta el caso Rivademar, 1989, y la doctrina imperante en el derecho administrativo.