

O/N.241
F.32
11

40 889

(1 ej. 2)

**CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES
PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

**“Sistema de indicadores sociales y económicos -
financieros para el diagnósticos de
funcionamiento de los municipios”.**

Informe Final.

TOMO 1

Fundación Encuentro Bonaerense

Noviembre 1997.

TABLA DE CONTENIDOS

TOMO 1

I.-INTRODUCCION

1.-Algunas Cuestiones Previas.

1.1.-Naturaleza Juridica del Municipio:Autonomía o Autarquía.

1.2.-Evolución de la Jurisprudencia.

1.3.-La Reforma de 1994 de la Constitución Nacional.

1.4.-Las Constituciones Provinciales.

2.- Relevamiento de las normas generales, fiscales e impositivas.

2.1.- Ley Orgánica de Municipios. Decreto ley 6769/58.

2.1.a.- Ley 11.582 modificatoria de la Ley Orgánica.

Decreto 548/95.

2.2 Ley 11.866

II.- Análisis de las normativas jurídicas que regulan la relación entre el gobierno provincial y los municipios y las que se refieren al funcionamiento administrativo-contable de éstos.

II.1.- Las relaciones Fiscales Intergubernamentales.

II.2.- Sistema de Coordinación Tributaria.

II.3 .-Alternativas de distribución del Poder Tributario.

II.4.- Sistema Argentino. Coordinación vertical.

II.5.- El Pacto Fiscal su repercusión en el régimen de los municipios.

II.6.-Coordinación Horizontal. Convenio Multilateral. Municipios.

- II.7.- Objeto y alcance del artículo 35 del Convenio Multilateral.
Atribución de los Municipios.
- II.8.-Descentralización.
- II.9.-La descentralización en la Provincia d Buenos Aires.
- II.10.- Otras variantes de coordinación.
- II.11.- Políticas Interactivas.
- II.12.-La Ley 11.582. Las modificaciones introducidas al régimen presupuestario de los municipios. Caracter del Decreto 548/95.
- II.13.- El Tribunal de Cuentas.

III.- Las Funciones Fiscales

- III.1.-Funciones y Gastos a distintos niveles de Gobierno
- III.2.-Algunos criteriospara definir el nivel de gobierno más adecuado para prestar bienes y servicios públicos.
- III.3 Imposición a distintos niveles de gobierno
- III.4 Deslinde Impositivo del Municipio y la Provincia
- III.5.Superposición de Impuestos Provinciales y Municipales.

TOMO 2

IV. Las Tasas

- IV.1.-Concepto. Características esenciales de las Tasas.Carácter tributario.
- IV.2.-Creación por ley.Destino de los fondos
- IV.3.- Prestación del servicio.
- IV.4- Características de los servicios. Divisibilidad y Soberanía

IV.5.- Carga de la Prueba

IV.6.- Existencia de beneficio.Equivalencia entre monto requerido y costo de beneficio.

IV.7.-Diferencias entre Tasas y Precios

IV.8.-Contibuciones Especiales.

V.- Relevamiento y captación de normas fiscales e impositivas de los municipios del interior de la Provincia de Buenos Aires, base imponible y alícuotas vigentes.

V.1.-Organo de Administración Fiscal.

V.2.-Acciones y Procedimientos

Recurso de Reconsideración.

Recurso de Revocatoria y Aclaratoria

Recurso de Nulidad

Demanda de Repetición

V.3.-Régimen Sancionatorio.

Multa por Defraudación

Multa por infracción a los Deberes Formales

Multa por omisión.

V.4.-Prescripción

V.5.-Relevamiento de las bases imponibles y alícuotas aplicables.

VI.- Análisis de las Ordenanzas Fiscales e Impositivas de los Municipios del Conurbano Bonaerense

VI.1 Análisis de la Parte General

VI.1.1.-Organo de Administración Fiscal.

VI.1.2-Acciones y Procedimientos

Recurso de Reconsideración.

Recurso de Revocatoria y Aclaratoria

Recurso de Nulidad

Demanda de Repetición

VI.1.3.-Régimen Sancionatorio.

Multa por Defraudación

Multa por infracción a los Deberes Formales

Multa por omisión.

VI.1.4.-Prescripción

VI.1.5.-Relevamiento de las bases imponibles y alícuotas
aplicables.

VI.2.1 Análisis de la Parte Especial

VI.2.2. Tasas

VI.2.3. Derechos

VI.2.4. Contribuciones

VI.2.5. Patentes

VI.2.6 Alícuotas.

TOMO 3

VII.-Anteproyecto de Ordenanza Fiscal para los nuevos Municipios del Conurbano Bonaerense

VII.1 Parte General

VII.2 Parte Especial

Ordenanza Impositiva. Consideraciones.

TOMO 4

VIII. Principios para un Sistema Tributario Federal

VIII.1 Algunas consideraciones sobre Descentralización
Administrativa Tributaria.

VIII.2 Municipios Bonaerenses

VIII.3 Marco Legal.

IX.- Comentarios Finales.

X.- Bibliografía.

XI.- Anexo Normativo.

TOMO 1

TABLA DE CONTENIDOS

I.-INTRODUCCION

1.-Algunas Cuestiones Previas.

- 1.1.-Naturaleza Juridica del Municipio:Autonomía o Autarquía.
- 1.2.-Evolución de la Jurisprudencia.
- 1.3.-La Reforma de 1994 de la Constitución Nacional.
- 1.4.-Las Constituciones Provinciales.

2.- Relevamiento de las normas generales, fiscales e impositivas.

- 2.1.- Ley Orgánica de Municipios. Decreto ley 6769/58.
 - 2.1.a.- Ley 11.582 modificatoria de la Ley Orgánica.
Decreto 548/95.
- 2.2 Ley 11.866

II.- Análisis de las normativas jurídicas que regulan la relación entre el gobierno provincial y los municipios y las que se refieren al funcionamiento administrativo-contable de éstos.

- II.1.- Las relaciones Fiscales Intergubernamentales.
- II.2.- Sistema de Coordinación Tributaria.
- II.3 .-Alternativas de distribución del Poder Tributario.
- II.4.- Sistema Argentino. Coordinación vertical.
- II.5.- El Pacto Fiscal su repercusión en el régimen de los municipios.
- II.6.-Coordinación Horizontal. Convenio Multilateral. Municipios.
- II.7.- Objeto y alcance del artículo 35 del Convenio Multilateral.

Atribución de los Municipios.

II.8.-Descentralización.

II.9.-La descentralización en la Provincia d Buenos Aires.

II.10.- Otras variantes de coordinación.

II.11.- Políticas Interactivas.

II.12.-La Ley 11.582. Las modificaciones introducidas al régimen presupuestario de los municipios. Caracter del Decreto 548/95.

II.13.- El Tribunal de Cuentas.

III.- Las Funciones Fiscales

III.1.-Funciones y Gastos a distintos niveles de Gobierno

III.2.-Algunos criteriospara definir el nivel de gobierno más adecuado para prestar bienes y servicios públicos.

III.3 Imposición a distintos niveles de gobierno

III.4 Deslinde Impositivo del Municipio y la Provincia

III.5.Superposición de Impuestos Provinciales y Municipales.

INTRODUCCIÓN

A fin de realizar el análisis de las normas que regulan la relación del gobierno provincial y los municipios y las que se refieren al funcionamiento administrativo-contable, se procedió a la recopilación de la legislación vinculada al tema, comenzando por los textos constitucionales, la Ley Orgánica de Municipalidades y sus modificatorias y la ley del Tribunal de Cuentas..

Además se ha estimado como cuestión previa al análisis mencionado abordar ciertos tópicos, tales como los alcances del poder tributario municipal, la naturaleza jurídica del municipio y cómo han afectado las reformas constitucionales de 1994 provincial y nacional y la firma de los Pactos Fiscales al régimen municipal bonaerense.

Se aborda uno de los aspectos más relevantes que hacen a la relación entre los diversos estadios de gobierno, es el relativo a la delimitación y coordinación de las potestades tributarias de cada uno de ellos y el régimen tributario de los Municipios analizados en el contexto de las competencias atribuibles al Gobierno Federal y a los Gobiernos Provinciales.

En lo que hace a las relaciones fiscales intergubernamentales, se incursiona en la coordinación vertical y horizontal, evaluando las normas y circunstancias fácticas necesarias para efectivizar la

coordinación en cada sentido, todo ello contextualizado en el marco de las disposiciones constitucionales vigentes.

Se evalúan los distintos tipos de coordinación posibles entre los diversos niveles estatales, contemplando la descentralización y alternativas diversas de coordinación, mereciendo una especial referencia la vigencia del Convenio multilateral y su incidencia sobre los municipios.

La descentralización es abordada reconociéndola como una tendencia mundial que permite aumentar las posibilidades de la comunidad para controlar las acciones de gobierno. El caso de la provincia de Buenos Aires es tratado especialmente. Se identifican además algunas políticas interactivas para desarrollar entre los Organismos de Administración Tributaria.

Se realizó un enfoque, desde la óptica normativa, de las funciones de gobierno y de cómo se cumplen cada una de ellas en los diferentes niveles. Adicionalmente se esbozan algunos criterios que posibiliten definir el nivel más adecuado para la prestación de los servicios públicos. Se destaca su estrecha vinculación con las potestades impositivas atribuidas a cada nivel de gobierno.

Mereció un desarrollo diferencial el concepto de Tasa y aquellos aspectos que tienen estrecha vinculación con la recaudación de la misma

Se relevaron las ordenanzas fiscales e impositivas de los municipios bonaerenses. Se identificó en cada uno de ellos el órgano de administración tributaria, se enumeraron las tasas de servicios, derechos, contribuciones y patentes que cada municipio ha resuelto cobrar y en cada una de ellas se destacó el hecho imponible, la base imponible y la alícuota.

Asimismo se procedió a sintetizar el procedimiento recursivo y el régimen sancionatorio establecido en cada Municipio.

Se elaboró un anteproyecto de Ordenanza Fiscal para los nuevos Municipios de la Provincia de Buenos Aires.

Entendiendo que el fortalecimiento del régimen municipal implica la defensa del sistema tributario federal, se ha dedicado un capítulo especial al desarrollo del tema.

I.1.-Algunas cuestiones previas.

I.1.1.Naturaleza Jurídica del Municipio.

Autonomía o Autarquía.

Juan Bautista Alberdi definió a los Municipios como *“pequeños poderes económicos y administrativos, elegidos directamente por el pueblo, para ejercer la soberanía que delega constitucionalmente en ellos, en orden a dirigir y administrar sin injerencias del poder político o gobierno general de la Provincia los intereses propios de cada localidad o vecindario en los citados ramos de policía, justicia, instrucción, beneficencia, caminos, población y mejoras todo género”*.

Las ideas de autonomía política y autarquía administrativa fueron las que animaron la sanción de la Constitución Nacional de 1853.

Las Constituciones Provinciales dictadas con posterioridad a la Constitución Nacional fijaban las bases institucionales de los Municipios, dejando librada su organización a las normas establecidas en la ley local.

A partir de 1957 el constitucionalismo Provincial tendió a reconocer las autonomías municipales al consagrar el principio en las Constituciones modificadas, tal el caso de las Constituciones de la

Provincia de Misiones (art. 161 y 170) y Córdoba (Arts. 180 y 181), además de la de Santiago del Estero, Salta, La Rioja, Jujuy y San Luis.

La Constitución de Córdoba sancionada en 1987 reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural, fundada en la convivencia, asegurando el régimen municipal fundamentado en su autonomía política, administrativa, económica y financiera e institucional, facultando a los mismos a dictarse sus propias cartas orgánicas.

En este sentido, y haciendo historia cabe recordar que la Corte en 1911 se expidió en un juicio promovido por la Municipalidad de La Plata, acuñando una doctrina que ve al Municipio como una entidad autárquica. En esa oportunidad definió al mismo como una “mera delegación de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto y sujetas a su propia legislación. Esta doctrina emergente de los autos: “Municipalidad de la Ciudad de La Plata c/ Ferrocarril del Sud”, fue reiterada en decisiones posteriores.

A partir de 1944 se opera un cambio de significación en la sustentación del criterio expuesto, al destacarse que “... el alcance y los límites de las facultades municipales surgen de la Constitución y de las leyes Provinciales, materia que resulta ajena a la Nación, en cuanto no viola los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional”.

El 21-3-89 en autos: “Rivademar, Angela Martínez Galván c/ Municipalidad de la Ciudad de Rosario”, la Corte cambia su tradicional doctrina al enumerar una serie de circunstancias y caracteres que hacen a la diferenciación entre los municipios y las entidades autárquicas.

Así se puede diferenciar el origen constitucional de los Municipios, frente al legal de las entidades autárquicas; la existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna; la imposibilidad de su supresión o desaparición; el carácter de legislación local de sus ordenanzas y la elección de sus autoridades.

No obstante lo expuesto, la doctrina no es conteste en aceptar este criterio. Se expondrán someramente las posiciones sustentadas por unos y otros relacionadas específicamente con el poder tributario municipal por ser uno de los aspectos que más fuertemente vinculan los Municipios con la provincia.

Juan Carlos Luqui sostiene que el poder tributario pertenece al Estado (Nación o Provincias) dentro de las limitaciones constitucionales; el mismo tiene la más amplia facultad para ejercerlo. El poder tributario está incito en el concepto de soberanía o en el de imperium.

La facultad de crear cargas tributarias implica la de elegir libremente las materias y sujetos que han de constituir las bases sobre las cuales se organizaran los sistemas recaudatorios. Esta facultad es indelegable e irrenunciable.

El municipio se presenta como una descentralización administrativa autárquica de base territorial. Como toda descentralización, sus competencias son limitadas, así como las facultades de los órganos, que componen su gobierno, no son originarias sino delegadas.

Este es el criterio sustentado, entre otros, por Rafael Bielsa, Dino Jarach y Horacio García Belsunce.

Si por el contrario, se considera al Municipio como *autónomo*, la resultante será reconocerle a la institución municipal, en carácter de originarias sus facultades, incluidas, las de tipo tributario.

Los fundamentos que avalan esta última postura sostienen que el artículo 5 de la Constitución Nacional, además de otorgar jerarquía constitucional al Municipio, ha reconocido su origen natural, su organización democrática, su competencia tributaria y su carácter de gobierno local, siendo en consecuencia correspondiente a ello su carácter autónomo.

El carácter electivo de las autoridades municipales sustenta la autonomía política y otorga base democrática al gobierno local; la naturaleza jurídica de las ordenanzas, que son leyes locales, manifiestan el ejercicio de un poder político.

Su esencia es la de una institución de origen natural basada en las relaciones de vecindad, con indudable sustratum político.

La diferenciación entre autonomía y autarquía tiene que ver con la creación de la persona, su mutación o desaparición; con los fines para los que fue creada, con el alcance de sus resoluciones, con la elección de las autoridades y con la integración de la administración central.

El alcance de los términos Autarquía y Autonomía.

Desde el punto de vista político no existe consenso respecto de cuándo una comunidad se considera autónoma, y cuándo autárquica; ello por cuanto la gradación de ambas admite múltiples combinaciones, ya que una entidad puede ser más o menos autónoma o autárquica, conforme a lo que establezca el acto jurídico o la norma que le da origen.

En general es aceptado que la autarquía se refiere a lo administrativo, mientras que la autonomía dirige su óptica hacia lo político. Cada una de las entidades, en la esfera que le compete, tiene personalidad jurídica, patrimonio diferenciado y poder de decisión.

Otro de los elementos que diferencia cada una de las categorías aquí tratadas radica en la naturaleza de sus fines. Esto imprime una especial naturaleza jurídica a las funciones que cada uno realiza; el predominio de lo político en la autonomía implica que su

gobierno no está sujeto a ningún control, excepto el que ejercen los ciudadanos a través del voto, o el control jurisdiccional de los actos emanados de los órganos o funcionarios, que se desarrolla conforme las prescripciones constitucionales.

En la autarquía, generalmente, el control es de legitimidad y de oportunidad; excepto para el caso particular de las Municipalidades, que son entes autárquicos territoriales que nacen de la Constitución (art.5) y tienen a diferencia de las autarquías institucionales una función política; por lo que además de tener personalidad jurídica, patrimonio diferenciado y poder de decisión, tienen un poder financiero y una jurisdicción territorial propia.

I.1.2.- Evolución de la Jurisprudencia

Como se señalara, a partir de la causa “Ferrocarril del Sud c/ Municipalidad de La Plata”, la Corte Nacional se pronunció a favor de la autarquía Municipal.

Los pronunciamientos del más alto Tribunal desde esa fecha hasta 1989, giraron sobre un criterio similar, aceptando la apertura de matices diferenciales. En este amplio lapso se pueden diferenciar tres tipos de fallos.

1.- El criterio perteneciente a aquellas resoluciones que expresan que los Municipios no son mas que delegaciones de los poderes Provinciales circunscriptas a fines y limites administrativos (además de la citada

Ferrocarril del Sud, se inscriben en este criterio los fallos recaídos en “Cesari y Cía c/Emp. Ferrocarril Central s/ cobro de pesos” sentencia del 25-7-1916; “Ambos Palmegiani S.A. c/ Genaro y Fernandez S.A.” sentencia del 1 de abril de 1985, entre otros.

2.- Los pronunciamientos que indican que los Municipios son organismo de carácter esencial, o que tienen un ámbito propio a administrar, o que la Municipalidad no es una mera repartición administrativa Folios: (“Municipalidad de Gral Pueyrredón c/Soc. Jockey Club de Mar del Plata s/ cobro ejecutivo”, sentencia del 27-2-1929; “Castrogenova Sebastián s/ querella” del 12-2-1930; “Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de Buenos Aires” del 13-2-1942).

3.- Por último están aquellos fallos conforme a los cuales se ha interpretado que la Constitución no ha prefijado el sistema económico financiero al que deben sujetar las provincias su organización comunal por ser ello resorte propio de los gobiernos locales; (“Cía de Seguro La Rosario c/Municipalidad de Rosario” del 18-8-1942 y “Administración General de Obras Sanitarias de la Nación c/ Provincia de Tucumán” del 20-4-1964).

El estado de cosas descripto subsistió hasta el 21 de marzo de 1989 que con el fallo “Rivademar” ya citado, la Corte hizo abandono expreso y por unanimidad de la denominada doctrina de la autarquía y adoptó la de autonomía .

Sin embargo, en un fallo del 4 de junio de 1991 dictado en autos: “Municipalidad de la Ciudad de Rosario c/Pcia de Santa Fe s/inconstitucionalidad y cobro de australes” volvió parcialmente sobre sus pasos y se pronunció en voto dividido.

En la causa citada, la Municipalidad de Rosario demandó la declaración de inconstitucionalidad de varios decretos y leyes de la Provincia de Santa Fe. Por otra parte solicitó se condenara a la Provincia a restituirle una suma de australes.

La cuestión tenía que ver con la creación, en las Municipalidades de la Provincia, de un “Fondo de Asistencia Educativa” tendiente a asegurar el mantenimiento, ampliación y construcción de los edificios escolares de propiedad provincial o municipal cuya ejecución no tomaría a cargo el Poder Ejecutivo.

El fondo se integraba en las Municipalidades con no menos del 50% de lo recaudado por el artículo 13 de la ley Pcial N°2756, norma que obligaba, a cada Municipio, a destinar como mínimo el 10% de sus rentas anuales para constituirlo.

La Municipalidad de Rosario, basada en la inconstitucionalidad de las normas, no efectuó los aportes correspondientes. Por las leyes de presupuesto provincial se autorizó al Poder Ejecutivo a retener, de los montos que correspondían por coparticipación, los importes adeudados a la Provincia, ello posibilitó

que el Ejecutivo Provincial ordenara descontar la deuda que la Municipalidad mantenía en concepto de aportes al fondo.

Los ministros, que conformaron la mayoría, y que se pronunciaron por la autarquía estructuraron el fallo sobre la base de las siguientes cuestiones:

Haciendo suyo el considerando noveno del fallo “Rivademar”, dejaron sentado que “la necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el artículo 5 de la constitución Nacional, determina no solo que las leyes provinciales deben imperativamente establecer los municipios, sino que no pueden privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para desempeñar su cometido.

Si tales entes se encontrasen sujetos en esos aspectos a las decisiones de una autoridad extraña, aunque se tratara de la provincial, esta podría llegar a impedirles desarrollar su acción específica, mediante diversas restricciones o imposiciones, capaces de desarticular las bases de su organización funcional”.

“El alcance y límites de las facultades municipales surgen de la Constitución y de las leyes Provinciales, cuya correlación, interdependencia y conformidad entre sí, no incumbe decidir a la Nación, en tanto ellas no violen los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución Nacional, las leyes de la Nación o los tratados con las potencias extranjeras (art.31 de la Constitución Nacional).

La Constitución Nacional se limita a ordenar el establecimiento de un régimen municipal, como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias, pero en manera alguna les ha prefijado un sistema económico financiero al cual deban ajustar la organización comunal, cuestión que se encuentra dentro de la órbita de las facultades propias locales, conforme a los artículos 104, 105 y 106 de la Constitución Nacional.

“El artículo 107 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe ha establecido los ingresos que corresponden a los municipios, precisando que estos son organizados por la ley sobre la base de ciertos requisitos, entre los que se incluyen un gobierno dotado de facultades propias, sin otras injerencias, sobre su condición o sus actos, que las establecidas por la Constitución y la ley, con las atribuciones necesarias para una eficaz gestión de los intereses locales, a cuyo favor la ley los proveerá de los recursos financieros suficientes.

Por el apuntado estatuto los municipios pueden crear, recaudar y disponer de sus recursos propios, provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción, asegurándoseles participación en los gravámenes que recaude la Provincia. En tales condiciones, los preceptos legales que regulen lo concerniente a las fuentes de ingresos municipales, cuya incompatibilidad con la Constitución Nacional invocó el demandante, aparecen emitidos por la legislatura local con base en una norma habilitante contenida en la

Constitución de la Provincia, la cual, no ha merecido igual tacha de inconstitucionalidad por parte de la actora."

Los ministros disidentes ratificaron la doctrina sentada en la causa "Rivademar", agregando que en aquella sentencia, a los municipios se les atribuyó la condición de autónomos por estimarla mas adecuada a su naturaleza institucional y a los rasgos que la distinguen.

I.1.3.- La reforma de 1994 de la Constitución Nacional.

El artículo 123 de la Constitución Nacional establece en su parte pertinente que *"... Cada Provincia dicta su propia Constitución, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, académico y financiero"*.

Teniendo en cuenta la cláusula originaria del artículo 5º, el nuevo texto constitucional significa un avance respecto a lo anteriormente normado, aunque la falta de definición del término autonomía puede no otorgar la claridad que el tema hubiere merecido.

La interpretación del texto transcripto, conlleva la necesidad de aclarar que no debe caerse en el error de creer que todos los municipios y comunas del país deberán contar con idéntico estatus jurídico.

La norma deja librado a cada una de la Provincias el establecimiento del grado de autonomía de que gozarán los municipios teniendo en consideración las particularidades de cada una de ellas.

I.1.4.- Las Constituciones Provinciales

Luego de las últimas reformas constitucionales suscriben al sistema de Municipio autónomo diez y ocho provincias argentinas. Las que consagran el mismo en sus textos constitucionales son: Santa Cruz, Formosa, Chubut, Neuquén, Chaco, Río Negro, Misiones, La Pampa, Santiago del Estero, Catamarca, San Juan, Salta, La Rioja, Jujuy, San Luis, Córdoba, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, y Corrientes.

Siguen adscribiendo a la modalidad autónomo cinco provincias; Buenos Aires, Santa Fe, Mendoza, Tucumán y Entre Ríos.

I.2.- Relevamiento de normativas generales, fiscales e impositivas.

En el ámbito de la Provincia de Buenos Aires existen dos niveles que determinan el carácter y los alcances del régimen municipal: 1) La Constitución Nacional que impone el régimen municipal, como uno de los requisitos del artículo 5º y 2) .La Constitución Provincial, que es la norma marco que otorga la medida del real “status” de los municipio bonaerenses.

De allí en más, la primera implementación reposa en la Ley Orgánica de las Municipalidades dictada por la Legislatura en ejercicio de las atribuciones concedidas por la Constitución Provincial. En ese marco legislativo, la Suprema Corte de Justicia tiene dicho que a diferencia de otros regímenes municipales, el de la Provincia de Buenos Aires no es de dependencia o una delegación administrativa del poder provincial, pues tiene jerarquía institucional netamente demarcada por la Constitución, la cual le ha conferido las facultades necesarias para que pueda atender eficazmente los intereses y servicios locales

I.2.1.- Ley Orgánica de Municipalidades. Decreto ley 6769/58.

El decreto-Ley 6769/58 que constituye la Ley Orgánica de las Municipalidades a lo largo de su vigencia ha sufrido una serie importante de modificaciones., entre las más recientes pueden mencionarse las introducidas por las leyes 11.582, 11.664, 11.741 y 11.866.

El art. 1 de la Ley Orgánica establece que “La administración local de los partidos que forman la Provincia estará a cargo de una Municipalidad compuesta de un Departamento Ejecutivo, desempeñado por un ciudadano con el título de Intendente, y un Departamento Deliberativo, desempeñado por ciudadanos con título de Concejal.”

Al Departamento Ejecutivo corresponde “... proyectar las ordenanzas impositivas y el Presupuesto de Gastos y Recursos, debiendo remitirlo al Concejo con anterioridad al 31 de octubre de cada año.” (Art. 109)

“El Proyecto de Presupuesto comprenderá la universalidad de los gastos y recursos ordinarios, extraordinarios y especiales de la Municipalidad para cada ejercicio” (Art. 110).

“Los recursos y los gastos figurarán por sus montos íntegros, los cuales no admitirán compensación.” (Art. 111)

“Corresponde al Departamento Ejecutivo la recaudación de los recursos y la ejecución de los gastos de la Municipalidad ...”. (Art. 117)

A su vez “Corresponde al Concejo sancionar las ordenanzas impositivas y la determinación de los recursos y gastos de la Municipalidad”.- Las ordenanzas impositivas que dispongan aumentos o creación de impuestos o contribuciones de mejoras, deberán ser sancionadas en la forma determinada por el artículo 184, inciso 2, de la Constitución de la Provincia, a cuyo efecto se cumplirán las siguientes normas:

1. El respectivo proyecto que podrá ser presentado por un miembro del Concejo o por el Intendente, será girado a la Comisión correspondiente del Cuerpo.

2. Formulado el despacho de la Comisión, el Concejo por simple mayoría sancionará una ordenanza preparatoria que oficiará de

anteproyecto, para ser considerado en la Asamblea de Concejales y Mayores Contribuyentes.

3. Cumplidas las normas precedentes, la antedicha Asamblea podrá sancionar la ordenanza definitiva.” (Art. 29)

I.2.1.a.- Ley 11.582. Modificatoria de la Ley Orgánica.

Mediante la sanción de la ley 11.582, publicada en el Boletín Oficial del 2/1/95 se han introducido modificaciones al régimen presupuestario de los Municipios de la Provincia de Buenos Aires.

A su vez, dicha norma -que sustituye y/o modifica artículos del Decreto-Ley 6769/58 (Orgánica de las Municipalidades)- ha sido complementada a través del dictado del Decreto nº 548/95, publicado en el Boletín Oficial del día 21 de marzo de 1995.

Se efectúa a continuación la comparación de aquellos artículos que han sufrido los cambios señalados, transcribiendo el texto actualmente vigente y el anterior .

Ley 11.582. Art. 1º.- Sustituyó el **artículo 31º** del Decreto-Ley 6769/58, referido a la competencia y atribuciones del Departamento Deliberativo y dispuso: "La formulación, aprobación y ejecución del Presupuesto deberá ajustarse a un estricto equilibrio fiscal, no autorizándose gastos sin la previa fijación de los recursos realmente disponibles".

Posteriormente fue modificado por la **ley 11.866**

Texto anterior: "No se autorizarán gastos sin la previa fijación de sus recursos".

Ley 11.582. Art. 2º.- Incorpora un **segundo párrafo al artículo 39º** del Decreto-Ley 6769/58.

Texto vigente: *"El Concejo no está facultado para votar partidas de representación para su presidente, ni viáticos permanentes a favor del Intendente, presidente del Concejo, concejales, funcionarios o empleados de la administración municipal."*

Los gastos totales del Concejo Deliberante no podrán superar el tres (3) por ciento del gasto total del Municipio".

Ley 11.582. Art. 3º.- Sustituye el **artículo 112º** del Decreto-Ley 6769/58, referido a la competencia y atribuciones del Departamento Ejecutivo.

Texto vigente: *"Los recursos y los gastos se clasificarán según su finalidad, naturaleza económica y objeto en forma compatible con los planes de cuentas que utiliza el Gobierno Provincial. Además se deberán prever, en las respectivas finalidades, aperturas de programas que identifiquen los gastos de los principales servicios".*

Texto anterior: "Los recursos y los gastos con las especificaciones necesarias para determinar su naturaleza, origen y monto, se agruparán de la manera siguiente:

Primera parte - Recursos:

- a) En efectivo, ordinarios, extraordinarios, especiales
- b) Del crédito.

Segunda parte - Gastos:

- a) Personal. Sueldos, con fijación del mínimo; compensaciones, sobresalarios, suplementos; pensiones; otros gastos similares.
- b) Otros gastos: gastos generales; inversiones; reservas; subvenciones; subsidios.

Los servicios de la deuda formarán inciso especial, debiendo estar separados en ítem de acuerdo con su procedencia u origen.

Ley 11.582. Art. 4º.- Modifica el **artículo 113º** del Decreto-Ley 6769/58.

Texto vigente: *"No se harán figurar normas desvinculadas con la naturaleza del presupuesto".*

Texto anterior: "El proyecto se organizará en capítulos, divididos en incisos, ítem y partidas. No se harán figurar normas desvinculadas con la naturaleza del presupuesto".

Ley 11.582. Art. 6°.- Sustituye el **artículo 124°** del Decreto-Ley 6769/58.

Texto vigente: *"El Concejo Deliberante no autorizará Presupuestos proyectados con déficit, ni sancionará ordenanzas de crédito suplementario no financiadas en la forma que indica el artículo 120°. Los concejales que lo votasen afirmativamente y las autoridades que lo ejecuten, sin perjuicio de la responsabilidad política, civil, penal y administrativa que operará de pleno derecho y automáticamente, de conformidad con los preceptos de la Constitución de la Provincia, Códigos y leyes aplicables en cada caso, serán solidariamente responsables de la inversión efectuada en aquellas condiciones y el Tribunal de Cuentas les formulará los cargos correspondientes".*

Texto anterior: "Si el Concejo Deliberante autorizara presupuestos proyectados con déficit o sancionara ordenanzas de crédito suplementario no financiadas en la forma que indica el artículo 120 y llegaran a ejecutarse, los concejales que lo votasen afirmativamente y las autoridades que los ejecuten, serán colectivamente responsables de la inversión efectuada en aquellas condiciones y el Tribunal de Cuentas le formulará los cargos correspondientes."

Ley 11.582. Art. 7º.- Sustituye el **inciso 6) del artículo 165** del Decreto-Ley 6769/58.

Texto vigente: *"Publicar semestralmente a efectos de informar a la población, en un diario o periódico de distribución local, durante tres (3) días, una reseña de la situación económica-financiera de la Municipalidad y de sus programas de servicios; unidades de servicios prestados, costos y recursos con los que se financiaron, y anualmente, la Memoria General, en la forma que reglamente el Tribunal de Cuentas. De todo ello se remitirá copia autenticada al Gobierno provincial a través de la Subsecretaría de Asuntos Municipales."*

Texto anterior: "Publicar semestralmente en un diario o periódico de distribución local, durante un (1) día, una reseña de la situación económico-financiera de la Municipalidad, y anualmente, la memoria general, en la forma que reglamente el Tribunal de Cuentas. Asimismo, remitirá una copia autenticada de la mencionada reseña a la Dirección Provincial de Asuntos Municipales."

Ley 11.582. Art. 8º.- Modifica el **artículo 274** del Decreto-Ley 6769/58, ubicado entre las Disposiciones Generales.

Texto vigente: *"Los ingenieros, médicos, abogados, procuradores, contadores, veterinarios y en general todos los profesionales designados a sueldo, están obligados a tomar a su cargo los trabajos correspondientes a sus respectivos títulos habilitantes. Sus servicios se*

entenderán retribuidos por el sueldo que el Presupuesto les asigne y no tendrán derecho a reclamar honorarios adicionales."

Texto anterior: "Los ingenieros, médicos, abogados, procuradores, contadores, veterinarios y en general todos los profesionales designados a sueldo, están obligados a tomar a su cargo los trabajos correspondientes a sus respectivos títulos habilitantes. Sus servicios se entenderán retribuidos por el sueldo que el Presupuesto les asigne y no tendrán derecho a reclamar honorarios adicionales. Cuando se trate de realizar trabajos que por su naturaleza requieran la contratación de profesionales especializados cuya retribución deba ser establecida de acuerdo con el arancel profesional, el Departamento Ejecutivo, con autorización otorgada por ordenanza, decidirá la contratación. No se podrán contratar consultores ni auditores para la realización de trabajos que sean propios de la administración municipal."

Por último, con relación a la Ley 11.582, el artículo 10° dispone que *"los Municipios que hubieran aprobado el presupuesto de gastos y recursos para el ejercicio 1995, con anterioridad a la vigencia de la presente ley, deberán adecuarlo a las disposiciones de la misma,"*

Por su parte, el Poder Ejecutivo Provincial, mediante el Decreto 548/95, ha preceptuado lo siguiente:

Visto la Ley 11.582 y

CONSIDERANDO:

Que se trata de fortalecer el régimen municipal exigiéndole un sistema financiero equilibrado y saneado de los déficit que en numerosos casos sobrelleva;

Que tal objetivo se corresponde con las políticas del Gobierno Nacional, a las que la Provincia ha adherido, en orden a la reconversión del Estado y el saneamiento de las finanzas públicas;

Que los Municipios no resultan ajeno a tales comportamientos;

Que a partir de la sanción de la Ley 11.582 se cuenta con un instrumento eficaz para la consecución de los objetivos descriptos;

Que sin perjuicio de la reglamentación que corresponde instrumentar al Honorable Tribunal de Cuentas, el Gobierno Provincial debe arbitrar los medios a su alcance para asegurar el logro de tales objetivos con carácter permanente;

Que una herramienta eficaz para contribuir al logro de una implementación inicial adecuada y homogénea y que se sostenga en el tiempo es subordinar las relaciones con las Comunas a reglas de juego claras y definidas por anticipado;

Que asimismo resulta necesario un seguimiento permanente de la situación del sector a efecto de evitar situaciones de difícil corrección y de disponer de datos estadísticos que permitan definir o adecuar políticas provinciales con incidencia en las Municipalidades.

Por ello,

EL GOBERNADOR DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

DECRETA:

Art. 1º.- A partir del vencimiento del plazo que se prevé en el artículo 3º los organismos centralizados o descentralizados del Gobierno Provincial sólo darán curso a actuaciones que refieran a aspectos de naturaleza económico financiera de los Municipios que hubieren reformulado los Presupuestos vigentes para 1995 y que encuadren su accionar futuro en los términos de la Ley 11.582. A tal fin el Ministerio de Gobierno y Justicia informará sobre tal cumplimiento.

Art. 2º.- A los fines indicados en el artículo 1º respecto a su relación con las Comunas y para homogeneizar la forma de aplicación de la Ley que se trata, el Gobierno Provincial tendrá en cuenta los siguientes criterios:

1) Recursos realmente disponibles (artículo 31): A los efectos de la formulación y aprobación del Presupuesto General serán los recursos afectados y sin afectación efectivamente recaudables, teniendo en cuenta a tal fin la recaudación del ejercicio anterior y la información fehaciente que avale incorporarlos, mantenerlos, incrementarlos o reducirlos según el caso.

2) Equilibrio fiscal (artículo 31): En la formulación del Presupuesto General implica la previsión de gastos por un monto equivalente a los recursos que se estimen. En la ejecución presupuestaria significa que no se podrá adquirir compromisos (pagos más deuda flotante) mayores a los que efectivamente se recaude. Estos criterios serán explicados tanto cuando se trate de recursos sin afectación como de los afectados, separadamente analizados.

3) Gastos de los Concejos Deliberantes (artículo 39): A los fines del cálculo del 3% el total de gastos computables debe entenderse equivalente al total de recursos realmente disponibles (con el criterio definido en el apartado 1), excluidos los recursos afectados extraordinarios. Este criterio será aplicable tanto en la formulación y aprobación como en la ejecución del Presupuesto General anual de la Comuna.

4) Clasificación de los gastos (artículo 112): La clasificación por Finalidades, Económica y por el Objeto el Gasto será la que - compatible con la existente a nivel Provincial- defina el Honorable Tribunal de Cuentas.

La apertura de las Finalidades en Programas que identifiquen a los principales servicios, se entiende -como mínimo- similar a la que se adjunta como Anexo I. La apertura en programas debería estar efectivamente implementada a partir del 1° de julio de 1995.

5) Publicidad (artículo 165): Sin perjuicio de lo exigido por el Honorable Tribunal de Cuentas, se considera que la publicación semestral debe incluir, como mínimo, un informe referido a cada uno de los Programas presupuestados con especificación de las unidades de servicios prestados, gastos y recursos aplicados a su financiamiento, en los términos que se explicitan en el Anexo II.

Art. 3°.- Las Municipalidades que formulen requerimientos a la Provincia de la naturaleza descrita en el artículo 1°, deberán tener

presentada ante el Ministerio de Gobierno y Justicia, Subsecretaría de Asuntos Municipales y el Ministerio de Economía, Subsecretaría de Finanzas, la siguiente información:

A: Dentro de los sesenta días de sancionado el presente.

Copia de todos los elementos elaborados en cumplimiento de la Ley 11.582 y sus antecedentes, que serán como mínimo los siguientes:

a) Ejecución presupuestaria de Recursos y Erogaciones (Modelos 41 y 42 del Reglamento de Contabilidad), Estado de afectación de saldos, Estado de evolución del Pasivo y Estado de Activo y Pasivo al cierre del Ejercicio 1994.

b) Copia del Presupuesto General 1995 (o del Proyecto) reformulado según la ley 11.582.

c) Proyección mensual para 1995 de ingresos y gastos.

B: Anualmente a partir de 1996 y en oportunidad de su remisión al Honorable Tribunal de Cuentas:

a) Copia de los Estados enunciados en el Apartado A.a) precedente referidos al cierre del Ejercicio Anual que se trate.

Art. 4.- Invítase al Honorable Tribunal de Cuentas a receptar a los fines de la elaboración de la reglamentación pertinente criterios concordantes con los expuestos en el presente, de modo tal que se contribuya a asegurar los objetivos que se pretende alcanzar con la aplicación de la Ley 11.582.

ANEXO I

CLASIFICADOR DE LAS APERTURAS POR PROGRAMAS.

NIVEL MINIMO

Finalidad 1 - Administración General

Programa 1 - Educación, Cultura, Deportes, Recreación y Turismo

Programa 2 - Administración General sin discriminar.

Finalidad 2 - Salud Pública

Programa 1 - Atención Médica en Unidades con Internación

Programa 2 - Atención Médica en Unidades sin Internación.

Programa 3 - Salud Pública sin discriminar.

Finalidad 3 - Servicios Especiales Urbanos.

Programa 1 - Alumbrado Público

Programa 2 - Recolección y Eliminación de Residuos.

Programa 3 - Barrido.

Programa 4 - Construcción, Conservación y Señalización de la Vía Pública.

Programa 5 - Provisión de Agua Potable y Desagues Cloacales.

Programa 6 - Cementerio.

Programa 7 - Servicios Especiales Urbanos sin discriminar.

Finalidad 4 - Infraestructura Vial.

Programa 1 - Conservación de Caminos Rurales

Programa 2 - Infraestructura Vial sin discriminar.

ANEXO II

Aplicación Art. 7º -Ley 11.582-

Ejemplo:

Finalidad 3 - Servicios Especiales Urbanos

Programa 2 - Recolección y eliminación de residuos

- Cuadras diarias (contratado)
- Cuadras día por medio (contratado)
- Cuadras dos veces por semana (por administración)

Gastos del semestre

Servicio contratado \$

Por administración

Personal \$

Bienes y Servicios \$

Otros gastos	\$
--------------	----

Financiamiento

Recaudación Tasa Alumbrado,

Barrido y Limpieza	\$
--------------------	----

Parte proporcional por

Recolección

Resto de Rentas Generales \$

I.2.2.- Ley 11.866. Otra modificación a la Ley Orgánica.

El Art. 31 con la última modificación producida por la ley 11.866, actualmente vigente, que comenzó a regir a partir de su publicación en el Boletín Oficial, esto es el 29 de noviembre de 1996, establece que:

“La formulación y aprobación del presupuesto deberá ajustarse a un estricto equilibrio fiscal, no autorizándose gastos sin la fijación de los recursos para su financiamiento.

La ejecución del presupuesto deberá adecuarse al objetivo del equilibrio fiscal, conforme a la programación que tenga en cuenta la necesaria correspondencia entre la generación de los recursos y los gastos respectivos”

Otra modificación de relevancia es la introducida al artículo 282 por cuanto establece que: “*El Poder Ejecutivo reglamentará la presente ley,*

regulando lo concerniente a la actividad económica, financiera y patrimonial de las Municipalidades y a sus respectivas rendiciones de cuentas, con arreglo a la presente Ley y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

La Reglamentación determinará la forma para la estructuración de los presupuestos y cálculos de recursos, con el objeto de unificar criterios de evaluación.”

II.- Análisis de las normativas jurídicas que regulan la relación entre el gobierno provincial y los municipios y las que se refieren al funcionamiento administrativo-contable de éstos.

II.1.- Las Relaciones Fiscales Intergubernamentales.

La concurrencia de impuestos Nacionales y Provinciales es receptado por la Constitución Nacional en cuanto los gravámenes respectivos se originen en el regular ejercicio que tanto la Nación como las Provincias hagan de sus poderes tributarios; sin invadir la esfera de acción de cada jurisdicción.

Esta ha sido la tesis sustentada por la Corte Suprema Nacional en diversos fallos (146-272, 151-92, 155-104, 170-296, 174-193) sentada a través de la tesis de los poderes concurrentes en materia impositiva y con relación a los impuestos indirectos.

Respecto de la múltiple imposición se ha sostenido que no podrá ser atacada de inconstitucionalidad hasta tanto los gravámenes aplicados en los distintos estadios gubernamentales no afecten el derecho de propiedad, (art. 17 C.N.). Si la imposición excede las tolerancias constitucionales en cuanto vulnere el derecho de propiedad, los impuestos serán inconstitucionales por confiscatorios.

No obstante lo expuesto, resulta difícil concebir un sistema tributario con independencia de otros sistemas que le son conexos o que tienen relación con el.

El poder económico se halla dividido entre el gobierno federal y los gobiernos de provincia, existiendo descentralizaciones que abarcan las áreas políticas, administrativas y burocráticas.

Al Estado se le reconoce poder impositivo, en razón de las funciones que como entidad jurídico-política cumple por medio de los tres órganos de su gobierno (Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

Las funciones que ejercen estos tres órganos, ejecutando, haciendo cumplir las leyes y planificando, permite al estado imponer su voluntad sobre la del contribuyente sin contraprestación directa, a diferencia de lo que ocurre en materia de tasas y contribuciones especiales de mejoras. Es respecto de estos últimos donde el poder tributario del municipio puede ser ejercido procediendo a la creación y aplicación de este tipo de tributos.

El poder impositivo de la Nación es consecuencia de los poderes que delegaron las Provincias y el poder impositivo de estas deviene de los poderes que las mismas se reservaron.

El Municipio debe recibir de la Provincia la delegación de facultades siendo esta última a la que le corresponde determinar la cantidad y calidad de las materias que la componen. *La competencia del municipio en materia impositiva es expresa y delegada.*

Las limitaciones de carácter constitucional se relacionan, por un lado, con la delegación de poderes hecha a la Nación y constituyen el asiento o pilar del poder delegado; por otro lado, las demás limitaciones, son las que conforman las garantías de los derechos individuales consagrados constitucionalmente, tales como el trabajo y la propiedad. Asimismo pueden mencionarse las limitaciones de tipo contractual, que son las acordadas entre la Nación y las Provincias.

II.2.- Sistemas de coordinación Tributaria

En este tema, debe partirse de la siguiente premisa: de acuerdo al régimen de distribución del poder tributario, surge la necesidad de establecer o no un sistema de coordinación.

En la medida en que los gravámenes sean diferenciados, que los hechos imponibles generadores del mismo sean diversos y la materia gravada no coincida, no será necesaria la implementación de un sistema de coordinación.

En un sistema como el de la República Argentina, en el cual, conforme a la Constitución Nacional las Legislaturas Provinciales y el Congreso Nacional comparten las facultades jurídicas de crear y aplicar impuestos, necesariamente debe establecerse un sistema de coordinación, que posibilite la aplicación racional de la carga impositiva a los contribuyentes que son habitantes de la Nación a la vez que pertenecen a una determinada jurisdicción Provincial y tienen su asiento en un Municipio integrante de esa Provincia.

II.3.- Alternativas de distribución del Poder Tributario.

La distribución de los poderes fiscales entre los gobiernos de diferente nivel es uno de los problemas fundamentales de las finanzas públicas de nuestra época. La cuestión del federalismo fiscal se ha convertido en uno de los temas más relevantes de la discusión económico-política con fuertes implicancias sobre problemas que van desde la estabilidad de los equilibrios macroeconómicos hasta el mantenimiento del orden social.

Los problemas más significativos de las relaciones fiscales intergubernamentales se refieren a la forma de financiamiento de cada uno de los niveles involucrados, es decir, si bien se trata de una cuestión vinculada íntimamente con los recursos, no por ello puede dejarse de lado el tema relativo a los gastos.

Los distintos sistemas de coordinación financiera a distintos niveles de gobierno son los siguientes:

***- Separación de Fuentes:**

Es el que procura asignar a cada centro de poder fuentes determinadas de recursos, a fin de su explotación exclusiva, siendo adecuado para un Estado de reducido gastos públicos, pero de difícil sostenimiento en la medida que se amplían las funciones estatales y crecen las erogaciones.

***- Concurrencia**

Es el caso en que los distintos niveles de gobierno pueden aplicar el mismo tipo de impuestos.

Implica la ausencia total de coordinación, presenta la ventaja de otorgar mayor fuerza financiera a cada centro de poder y un mas alto grado de responsabilidad de cada cuerpo legislativo.

Si bien facilita la autonomía de los gobiernos de menor nivel, puede acarrear una descordinación y repetición de facultades tributarias aplicadas a los otros dos niveles de gobierno. Es el extremo opuesto al de separación de fuentes.

***- Cuotas suplementarias**

El gobierno federal o el centro de poder superior, dicta la norma tributaria, en tanto que los niveles inferiores establecen cuotas adicionales sobre los impuestos del primero. Generalmente se fijan topes a los porcentajes adicionales.

La jurisdicción Nacional y local comparten una base tributaria común, la legislación respectiva y el organismo recaudador. Por cada jurisdicción en uso de su poder fiscal, fija la tasa respectiva. El ente recaudador reparte en forma automática los fondos de cada gobierno local.

La ventaja principal es que restituye a cada nivel de gobierno la responsabilidad de fijar el nivel de presión fiscal que corresponde a

los gastos de su jurisdicción. Se eliminan así, los efectos no deseables de la separación de las decisiones de gastar y recaudar.

Permite a las jurisdicciones locales la utilización de bases imponibles amplias (renta, ventas, valor agregado) que sólo son posibles de instrumentar adecuadamente en el nivel nacional.

El sistema de tasas adicionales es una solución intermedia entre la autonomía total y la centralización. Da lugar a la competencia fiscal entre jurisdicciones, aunque la limita al nivel de presión fiscal.

Este sistema ha sido aplicado en Europa occidental, Francia, Holanda, Italia y Suecia, y si bien evita, en principio, las superposiciones horizontales, se torna dificultosa la técnica de sobreimponer con relación a hechos económicos verificados en varias jurisdicciones.

***- Coparticipación:**

Es el sistema complementario donde a nivel de gobierno superior, (Nación o Provincia) se centraliza la recaudación por razones de economía de escala o de facilidad administrativa, y luego esos fondos se distribuyen entre gobiernos de menor nivel en base a distintos criterios.

Estos criterios básicamente son económicos, pero también políticos. El sistema debe resolver dos cuestiones distributivas que son fuente de conflictos permanentes; por un lado la participación que

corresponde al gobierno central con respecto al resto de los gobiernos provinciales (distribución primaria), y por el otro el reparto entre los gobiernos locales (distribución secundaria).

Las ventajas que pueden atribuírsele al régimen de coparticipación son las siguientes:

...Evita en cierta medida la doble imposición tanto verticalmente como horizontalmente.

...Evita la superposición de administraciones tributarias y de tareas de fiscalización.

...Facilita la unificación de la política fiscal, con sus consecuencias favorables en cuanto a la correcta aprehensión de la capacidad contributiva individual, de conjunto y sectorial.

...Permite el establecimiento de una política fiscal unitaria en cuanto a la redistribución del ingreso.

...Facilita una política de estabilidad y desarrollo económico y social.

***- Asignaciones globales:**

Se configura a través de asignaciones de los estados miembros al estado federal, o de éste a aquellas. Se diferencian de las

participaciones en que el sistema de asignaciones no sólo distribuye el producto de recursos tributarios sino también de otras fuentes.

En las asignaciones globales las entregas de fondos no tienen asignación a gastos determinados.

Entre sus ventajas pueden mencionarse que tienden a distribuir recursos según las necesidades financieras de cada ente estatal, conforme a una evaluación unitaria, a la vez que se eliminan las superposiciones tributarias y multiplicaciones de administración y fiscalización.

Tiene la desventaja de limitar la autonomía financiera de los entes que las reciben.

II.4.- Sistema Argentino - Coordinación vertical

En el sistema argentino se han desarrollado distintos sistemas de coordinación financiera a fin de evitar la doble imposición, y en este orden de ideas existen por un lado los mecanismos dirigidos a evitar ese efecto en su modalidad vertical; mediante la unificación de los impuestos en la esfera del gobierno federal, distribuyendo primariamente entre la Nación y las Provincias la masa impositiva coparticipable recaudada; luego se incursiona en la asignación secundaria de los recursos, entre Provincias y dentro de ellas a sus Municipios.

Lo expuesto se materializa y se materializó históricamente a través del dictado de una ley federal ratificada por las legislaturas provinciales, lo que permite definirla como una ley convenio. La adhesión que las Provincias efectúan implica la aceptación total del régimen que suscriben sin reservas ni limitaciones, a la vez que asumen el compromiso de no aplicar por si, ni a través de los organismos municipales de su jurisdicción, gravámenes locales análogos a los distribuidos por la ley que establece el mecanismo.

La expresión “leyes convenio” o “leyes contrato” se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada en el Congreso Nacional, se la entiende como una propuesta en la cual las Provincias deben adherirse por medio de las legislaturas locales, de suerte que el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos y distribuye la recaudación entre las Provincias adheridas, comprometiéndose estas a no sancionar, por si o por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones, tributos locales análogos a los coparticipados. Es decir, las provincias adheridas renunciarán a sus atribuciones de recaudación y legislación en lo atinente a los gravámenes comprendidos en los regímenes de coparticipación.

Las provincias no adheridas, en principio, gozarían de atribuciones para establecer y recaudar esos gravámenes dentro de sus propias competencias territoriales, pero no tendrían derecho a parte alguna de la recaudación del gobierno nacional efectuada por las leyes convenio.

Igual principio que el expuesto rige para los municipios respecto de la Provincia a la que pertenecen.

El sistema de coparticipación fue incluido expresamente en la reforma de la Constitución Nacional de 1994, antes de ello se discutía la constitucionalidad de las leyes convenio.

II.5.- El Pacto Fiscal su repercusión en el régimen tributario de los municipios.

Otro tema a considerar que hace a la coordinación vertical es la injerencia del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” suscrito el 12-8-93 por las provincias con el gobierno central, y que fuera ratificado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires por intermedio de la ley 11.463.

En cuanto a los municipios, existen ciertas disposiciones en el Pacto que se refieren a los mismos, (Punto Primero inciso 2 e) inciso 5) apartado b.), habiéndose tenido en cuenta para que las Provincias impulsen las reformas, la distinta naturaleza que ellos revisten en el total en las diferentes jurisdicciones del territorio nacional, esto es si son autónomos o autárquicos.

El citado Punto Primero inciso 2) establece que “... se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos Provinciales detallados

en los artículos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a las legislaturas Provinciales o a través de la recomendación a los Municipios que cuenten con competencia para la derogación y creación de tales gravámenes”.

Igual patrón se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en la medida que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación.

Dicho en otras palabras, el Pacto acuerda efectuar una revisión total de las tasas municipales, en función de la pauta transcrita más arriba, de donde se desprende que están, en principio, excluidos del Pacto los restantes recursos (contribuciones, derechos, canon). Respecto a otras, por ejemplo la tasa vial y de mantenimiento de caminos, deberán ser reducidas, además esta resaltar que la medida afecta a comunas bonaerenses de basta extensión rural. Su imposición “no podrá superar el 0,40% del valor de mercado de los inmuebles suburbanos o del valor de la tierra libre de mejoras”; pero siempre ajustándose en su modificación al marco jurídico que regule las relaciones Provincia - Municipio en la jurisdicción de que se trate.

En el territorio bonaerense, el poder tributario de las comunas se halla acotado a lo prescripto por el legislador provincial, más concretamente, por lo establecido en la Ley Orgánica de las Municipalidades.(Decreto Ley 6769/58)

Las pautas con que debería efectuarse el cálculo de las tasas municipales deben responder al principio que señala que *la tasa debe ser la contraprestación de un servicio efectivamente prestado y su monto no debe exceder el costo*. Implica, de alguna manera, un acotamiento a la potestad tributaria municipal, que hasta ahora no existía, ya que se reservaba para sí la posibilidad de establecer las tasas, previstas en este caso en la ley Orgánica Provincial, pero sin límite cuantitativo alguno.

Jugarán también un rol importante las decisiones del Poder Judicial, ámbito donde, en última instancia, se resolverán los conflictos entre las municipalidades y sus contribuyentes.

El otro aspecto a considerar, es el “quantum” de las tasas y la relación de equivalencia entre el monto requerido y el costo financiero del servicio prestado, ello se vincula con las diversas circunstancias que se tienen en cuenta para su determinación.

Así se advierte que uno de los gravámenes que más cuestionamientos recibe es la denominada Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene, toda vez que sus características actuales, en la mayoría de los casos, las transforman en verdaderos impuestos, cuando toman como base imponible el volumen bruto de las ventas, la cantidad de personal ocupado o bien los metros cuadrados de superficie del local.

Si bien cierta jurisprudencia se ha inclinado a admitir que ciertos elementos, que revelen la capacidad contributiva del obligado,

puedan servir de parámetro para efectuar la determinación, no debe perderse de vista que también exige como condición para su validez que exista razonable y discreta proporción entre el costo del servicio y monto de la tasa y, asimismo, se ha expresado que lo recaudado debe ser destinado a cubrir el costo de los servicios prestados, con lo cual los eventuales excedentes no se los puede destinar a satisfacer otras finalidades ajenas a las que dieron origen a la sanción del gravamen, evitando de esta forma la desnaturalización de la tasa.

Es posible advertir que el debate sobre los aspectos reseñados, desde una visión tanto jurídica como económica y también política, serán el marco de discusión en que seguramente se desenvolverán las relaciones entre estos dos niveles de gobierno.

II.6.- Coordinación Horizontal Convenio Multilateral . Municipios

Además de lo expuesto, existen en nuestro país los convenios en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, que se iniciaron en 1953, en lo relativo al impuesto a las actividades lucrativas entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Capital Federal, pasando luego a cobrar forma de Multilateral al incorporarse el resto de las Provincias del país.

Por el carácter territorial del impuesto a las actividades lucrativas (actual Impuesto sobre los Ingresos Brutos), se planteó el problema de las dobles imposiciones en razón de las actividades interjurisdiccionales, entre provincias y entre estas y la Capital. A ello se

le sumó la cuestión de las dobles imposiciones por municipalidades de una misma provincia.

La instrumentación de estos convenios se lleva a cabo mediante la sanción en cada jurisdicción de una norma de contenido similar, la que previamente fuera consensuada en el marco de la representación que cada jurisdicción ejerce en el ámbito institucional creado para la dilucidación de los temas tratados.

El objetivo de estos convenios es la coordinación horizontal, distribuyendo entre los fiscos locales no ya la recaudación, sino la base imponible, en aquellos supuestos en que una actividad sea ejercida en más de una jurisdicción.

El objetivo es subsanar el problema de la superposición y armonizar y coordinar el ejercicio del poder tributario por parte de distintos entes autónomos, tratando de que por el hecho de realizar actividades interjurisdiccionales el contribuyente no se vea castigado con mayores gravámenes que los que tendría que pagar si su actividad fuera ejercida en una sola jurisdicción

Por el artículo 35 del Convenio Multilateral se establece: “En el caso de las actividades objeto del presente convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuesto, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación le este permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o

actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio.

La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas, se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este convenio si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida.”

Como trasunta la norma transcrita, las provincias al ratificar a través de sus respectivas legislaturas la vigencia del convenio se compromete por sí y por sus Municipios. Cabría aquí interrogarse sobre la facultad de las Provincias de aceptar compromisos por sus Municipios, especialmente cuando estos fueren autónomos.

En este sentido, corresponde aclarar que en la medida que el poder tributario de los mismos es derivado, es legítima la asunción de compromisos por parte de la Provincia.

Asimismo cabe aquí verter dos argumentos de peso que convalidan lo expuesto. Enrique Bulit Goñi, partiendo del fallo dictado en la causa “Rivademar” dice que el mismo confirma el ejercicio de potestades provinciales que se proyectan en materia municipal, razón por la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación se adentró a examinar la validez y vigencia formal de la ley Provincial cuestionada, y así también su contenido normativo antes de descartar su aplicación,

nada de lo cual hubiese sido necesario si se sostiene que los Municipios son impermeables, por su autonomía o por lo originario de sus poderes, a toda regulación provincial.

Por otra parte Rodolfo Spisso (“Federalismo racional o caos institucional”) plantea que los Municipios, al participar en la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales, está aceptando el ordenamiento normativo vigente sobre la materia, por lo que no podrían por una parte aceptar la coparticipación y pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes.

II.7.- Objeto y alcance del artículo 35 del Convenio Multilateral.

Atribuciones de los Municipios

A fin de analizar el contenido de la norma transcrita, es menester efectuar algunas consideraciones respecto del objeto y fundamento mismo del contexto normativo en que se encuadra. En este sentido, como ya se aclarara el Convenio Multilateral tiene como objeto principal, conforme surge de los considerandos que preceden al acuerdo celebrado en la ciudad de Salta el 18-8-77, “prevenir y evitar las perniciosas consecuencias que se derivan de la doble o múltiple imposición dentro del territorio Nacional por medio de los tributos locales que inciden sobre las actividades lucrativas o económicas, los ingresos brutos y todo otro gravamen Provincial, territorial, municipal o comunal de similares características.

Su fin último, en consecuencia, es preservar el derecho de los particulares evitando la doble imposición, resultado de la aplicación independiente y descordinada de cada disposición local, lo que traería aparejado, indudablemente, la lesión de derechos constitucionales.

Su ámbito de aplicación se extiende a los Municipios, Comunas y otros entes locales similares, siempre y cuando sus disposiciones no controviertan expresas disposiciones constitucionales de la jurisdicción a que los mismos pertenecen.

La disposición que analizamos refleja un triple alcance, que implica a su vez la delimitación concreta de las atribuciones de los Municipios conforme la circunstancia fáctica de que se trate.

En primer lugar, las Municipalidades en que actúe el contribuyente no podrán tomar como base imponible conjunta mas ingresos que los atribuidos por aplicación del Convenio Multilateral.

En segundo lugar, se plantea que las Municipalidades deberán distribuirse entre sí ese monto global atribuible a la Provincia aplicando las normas o principios del convenio o de los acuerdos intermunicipales si existieren.

Este supuesto de distribución de base imponible refleja el respeto de las decisiones locales en cuanto no condiciona únicamente su aplicación a las normas del convenio, sino que da la posibilidad de prioritar un convenio intercomunal que suplante al mismo.

Por último, se contempla la existencia de una norma expresa que condicione la aplicación de la tasa únicamente a los Municipios que tengan local o establecimiento habilitado, en este caso las jurisdicciones en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación podrán gravar en conjunto el 100% del monto atribuible al fisco Provincial.

II.8.- Descentralización

La descentralización es una tendencia mundial, por la cual los gobiernos trasladan acciones hacia jurisdicciones de menor tamaño. Ello permite conocer mejor las necesidades de la población y aumentar las posibilidades de la comunidad para controlar las acciones de gobierno.

La idea es que los estadios inferiores gubernamentales se hagan cargo de parte de la recaudación del estrato superior localizada en su territorio.

La delegación de la gestión de cobro puede tener una extensión variable, ya que se puede limitar al control primordial que hace a la función de recaudación, reservándose el organismo delegante la posibilidad de revisar la calidad de lo aportado (función de fiscalización), o en su caso puede delegarse también la función de fiscalización y hasta el cobro judicial de las deudas.

Esta posibilidad de mayor o menor delegación de facultades indudablemente estará estrechamente relacionada con el sentido político

que se le pretende imprimir a la descentralización, a la vez que se puede encontrar pautada o limitada por normas de rango constitucional que impidan delegar cierto tipo de acciones.

El hecho de que el organismo institucional que tenga la relación mas inmediata con el contribuyente (se descentralizan quienes estén en la órbita territorial del Municipio) facilita el control, el que se ejerce desde una administración menos burocrática y con mas acercamiento a quienes pretende hacer cumplir.

El aspecto negativo de la cuestión esta relacionado con la existencia de mayores compromisos locales que en algunos casos lleven a los responsables a prioritar el control de pago de las obligaciones que son propias en desmedro de las descentralizadas, situación esta que puede ser controlada si en el proceso de descentralización se acuerdan pautas claras de incentivos y sanciones relacionadas con el esfuerzo recaudatorio del gobierno local.

En resumen, las siguientes son las pautas que consideramos deben tenerse en cuenta para el éxito de una acción de este tipo:

- * Debe garantizarse previamente la capacidad operativa de quien se hace cargo del control descentralizado.

- * Es necesario establecer las pautas que delimitan la materia a descentralizar, especialmente si la delegante se reserva facultades o debe continuar acciones que ha iniciado el organismo local.

* En caso que se diera el supuesto enunciado se deberá tener previsto el circuito de tramite que deben seguir las acciones a fin de que se concreten los objetivos buscados.

* Deben existir convenios que establezcan claramente cuales son los incentivos, para el caso de llegar o superar las metas previstas, así como las sanciones por incumplimiento.

* Los convenios si bien deben ser generalizados, con pautas uniformes deben mantener la suficiente elasticidad para preservar las particularidades especiales que pueda tener cada organismo local.

*Es necesario establecer un control efectivo del funcionamiento y marcha de las acciones encomendadas.

* Debe preverse la capacitación a quienes se encargaran de cumplir las tareas y garantizar el resguardo de la documentación que se transfiere (Registro de contribuyentes, legajos etc.)

II.9.- La descentralización en la Provincia de Buenos Aires

En el caso de la Provincia de Buenos Aires, su instrumentación estableció una relación mas transparente y menos discrecional entre las Provincias y sus Municipios; con la transferencia de mayores ingresos y el uso del crédito se inicio un proceso que incluye la derivación del gasto y las funciones.

El principio inspirador del programa de descentralización tributaria se apoya en el convencimiento de que el fortalecimiento de los Municipios contribuye a la vigorización del federalismo, y de que una descentralización efectiva, a través tanto de la acción de recaudar, como de gastar, hacia las jurisdicciones de menor tamaño, es necesaria para el logro de la eficacia de la gestión del Estado.

En el programa de descentralización las Municipalidades desarrollan un papel protagónico ya que se transforman en recaudadoras de los impuestos Provinciales en su jurisdicción.

Los objetivos tenidos en mira en el programa fueron:

- * Reducción de la evasión impositiva por la cercanía y mayor control que puede ejercer el Municipio en relación con la burocracia centralizadora.

- * Recuperación de deuda atrasada.

- * Aumento de los recursos generados por la disminución de la evasión, que en parte son volcados al mismo municipio y en parte quedan a la Provincia.

- * Posibilitar la concreción de obras en los distritos que administren esos impuestos a través de recursos obtenidos de los mismos.

* Incrementar los recursos provinciales a través de una administración eficiente de los mismos.

El sistema consiste en la fijación por parte de la Provincia de una base de cobrabilidad histórica, para cada Municipio, de la comparación de la misma con los logros obtenidos después de cada vencimiento surge el excedente generado por el sistema, el cual se distribuye entre las Provincias y el Municipio de acuerdo a pautas preestablecidas.

El marco legal vigente al momento de la implementación del programa facultaba al Poder Ejecutivo Provincial a llevar adelante el mismo a través de un convenio tipo que sería suscrito por cada Municipalidad que deseara incorporarse al programa.

El decreto n° 547/88 delegó en el Ministerio de Economía la facultad de suscribir dichos convenios y aprobó el texto del convenio tipo.

El sistema por otra parte presenta variantes según se refiera al cobro del impuesto inmobiliario o sobre los ingresos brutos, en este último impuesto la remuneración estuvo ligada directamente al monto recaudado, siendo por ende un porcentaje de este.

II.10.- Otras variantes de coordinación

Hasta aquí tratamos el tema de la descentralización que implica uno de los grados mayores de coordinación, ya que un gobierno delega en otro la gestión de cobro de sus impuestos.

Como ya se señalara, como alternativa a esta política existen una variedad de acciones tendientes a coordinar la gestión de las distintas administraciones tributarias.

Ello por cuanto existen tributos nacionales, provinciales y/o municipales que recaen sobre el mismo contribuyente, en relación a una manifestación o exteriorización de hechos o circunstancias similares, que son las que generan los diversos hechos imposables.

De ello se colige que un Organismo recaudador puede requerir de los mismos datos que otro, correspondiente a un diverso estadio (Ej. Provincia respecto a Municipios y viceversa) para aplicar y controlar determinados gravámenes.

La idea de una administración eficiente en los distintos niveles debe sin duda prever el intercambio de información y la retroalimentación y asistencia entre un ente recaudador y otro.

La materialización jurídica de esas acciones puede concretarse a través de simples convenios de colaboración suscritos por los

representantes de cada uno de los entes involucrados y ratificados por la norma que corresponda según el nivel de gobierno de que se trate.

II.11.- Políticas Interactivas.

Se enumeran a continuación las posibles alternativas resultantes de una política interactiva entre los distintos organismos de Administración Tributaria:

Intercambio de información

Cobran relevancia aquí las funciones de estadística tributaria y procesamiento de datos llevada a cabo por cada administración.

El intercambio de información puede ser efectuado por motivos diversos y de diferentes maneras:

- Comparación de datos entre uno u otro padrón para ampliar el Registro de Contribuyentes.

- Control de las DDJJ de un determinado gravamen a efectos de determinar la base imponible de otro (Ej. los débitos del IVA y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

- Cruce de datos para control de domicilios y rectificación de padrones.

- Detección de mejoras en propiedades inmobiliarias, para el caso de los impuestos patrimoniales.

Lo expuesto es eminentemente enunciativo, pero da cuenta de la variedad de posibilidades que otorga el intercambio de información, el que puede hacerse con contribuyentes con localización en una única jurisdicción (administración tributaria nacional, provincial o municipal) o en jurisdicciones diversas siempre que exista unidad de obligados.

Acciones de control coordinado

En este tipo de acciones la función protagónica es la de Fiscalización, y la coordinación puede ser dirigida a realizar inspecciones conjuntas (Rentas Provincial con D.G.I), o a controlar determinadas cuestiones, que pueden ir desde lo formal hasta aspectos substanciales.

Implica que cuando uno de los organismos de Administración programa la tarea en función de la fiscalización al contribuyente, el esfuerzo y los recursos afectados pueden ser aprovechados no solo para aquel a cuyo plantel pertenecen los agentes fiscalizadores, sino para una administración tributaria de grado superior o inferior.

Dado que la función de fiscalización por las particularidades que presenta es eminentemente selectiva, adquiere mayor relevancia la posibilidad de interacción coordinada de mas de una administración tributaria, ya que se trataría de maximizar los recursos disponibles a

efectos de lograr una asignación eficiente de los mismos, lo que permitiría controlar integralmente a los contribuyentes a la vez que expandir el universo de contribuyentes controlados.

Dentro de este tipo de acciones pueden enunciarse las siguientes:

- Control de cumplimiento formal de tributos administrados por un Organismo diverso al que encomienda la misión.

- Control de cumplimiento de ciertos pagos

- Acciones de fiscalización conjunta

Especialmente en este tipo de acciones en las que uno de los Organismos no participa es fundamental prever el circuito de trámite que el informante debe dar a la información recabada, a fin de que la administración responsable en conocimiento de los incumplimientos ponga en marcha las acciones propias.

- Cabe significar, que lo expuesto tiende sin duda a optimizar las funciones de las diversas administraciones tributarias, utilizando al máximo las capacidades de cada una de ellas. Si bien es cierto que existen acuerdos y decisiones que prevén la interacción aquí analizada, creemos que la profundización del tema aportaría sin duda beneficios mutuos a cada uno de los estamentos involucrados.

II.12.- Ley 11.582. Las modificaciones introducidas a la Ley Orgánica de Municipalidades.

Aspectos jurídicos de la reforma.

En efecto, la norma sancionada por la Legislatura (Ley 11.582), introduciendo un conjunto de modificaciones a la Ley Orgánica de las Municipalidades relacionadas con la formulación, aprobación y ejecución de los Presupuestos comunales, deja poco margen para el comentario y análisis, desde que tal enfoque se agota en la simple lectura de sus disposiciones comparándolas con su anterior redacción.

De allí que, en virtud al aludido acto administrativo del Gobierno Provincial, es posible realizar el siguientes análisis:

Facultades del Poder Ejecutivo

De acuerdo a lo previsto en el art. 144 de la Constitución Provincial *"el Gobernador es el jefe de la administración de la Provincia, y tiene las siguientes atribuciones: (inciso 2) "promulgar y hacer ejecutar las leyes de la Provincia, facilitando su ejecución por reglamentos y disposiciones especiales que no alteren su espíritu"*, norma de similar contenido al contemplado en el art. 99 incisos 1) y 2) de la Constitución Nacional para fijar las atribuciones del Presidente de la Nación.

En función de tales normas, la doctrina menciona a los **reglamentos de ejecución**, dictados por la Administración en el ejercicio de facultades propias, para asegurar o facilitar la ejecución de las leyes; los **reglamentos autónomos o independientes** dictados por la Administración dentro de su zona de reserva; los **reglamentos de necesidad y urgencia** dictados por el Poder Ejecutivo, sin previa habilitación legislativa, sobre materias reservadas a la ley; y los **reglamentos delegados**, que son normas generales dictadas por la Administración en base a una autorización o habilitación del Poder Legislativo, regulando materias propias del legislador.

Carácter del Decreto 548/95.

En este orden, cabe poner de relieve que en el considerando 5º se expresa *"que sin perjuicio de la reglamentación que corresponde instrumentar al Honorable Tribunal de Cuentas, el Gobierno Provincial debe arbitrar los medios a su alcance para asegurar el logro de tales objetivos con carácter permanente"*.(el resaltado nos pertenece).

Es decir, en principio existe un reconocimiento hacia otro organismo -el Tribunal de Cuentas- que, en virtud del artículo 159 de la Constitución Provincial y de la Ley que regula su accionar, se encuentra facultado para ejercer el control de la administración de los fondos públicos municipales.

En virtud de ello y de los conceptos doctrinarios mencionados anteriormente, es posible considerar que el Decreto en cuestión reviste el carácter de un verdadero *reglamento de ejecución*.

Ahora bien, cabe citar a Díez, cuando al hacer la distinción entre reglamentos de ejecución y delegados, enseña que en los primeros, los de ejecución, el límite al dictarlos está dado por el **espíritu de la ley**, señalándose que la potestad es atribución del ejercicio discrecional o del prudente arbitrio del Poder Ejecutivo.

En este orden, debe tenerse en cuenta que el Decreto "ejecuta" disposiciones de la Ley Orgánica de las Municipalidades, la que se ha dictado para establecer las reglas de funcionamiento del régimen municipal en el marco de las disposiciones previstas en la Constitución Provincial.

En este sentido, el art. 192 inciso 5 de la Carta Magna dispone que son atribuciones inherentes al régimen municipal "*votar anualmente su presupuesto y los recursos para costearlo ...*", de donde cabe extraer que, en esta materia y por lo expresado en el párrafo anterior, toda limitación u obligación a cumplir por los municipios **debe provenir exclusivamente de la ley**.

Consecuentemente, se considera que la intervención del Poder Ejecutivo en esta materia ha ido más allá del marco y del espíritu de la ley, toda vez que las comunas deben solamente ajustar sus acciones al

mandato del legislador y, en su caso, a los actos emanados del Tribunal de Cuentas.

II.13.- El Tribunal de Cuentas.

Conforme al art. 282 de la ley Orgánica de Municipalidades, con la modificación introducida en 1996 por la ley 11.866 será el Poder Ejecutivo el que reglamentará la presente Ley, regulando lo concerniente a la actividad económica financiera y patrimonial de las Municipalidades y a sus respectivas rendiciones de cuentas, con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

La Reglamentación determinará la forma para la estructuración de los presupuestos y cálculos de recursos, con el objeto de unificar criterios de evaluación.

Podrá esquematizar los presupuestos y cálculos de recursos a los efectos de que todos los Municipios los adapten a una forma común, sin coartar empero las facultades que en ambas materias corresponden primitivamente al gobierno municipal.

La ley 10.869, modificada por ley 10.876, es la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas estableciendo que es un órgano de control administrativo con funciones jurisdiccionales y que posee las atribuciones que le confieren la Constitución de la Provincia y la citada ley. Además preve que el propio Tribunal determinará su organización

interna a efectos de la realización del estudio de rendiciones de cuenta correspondientes de la Administración Central, Poder Legislativo, Poder Judicial, Reparticiones Autónomas o Autárquicas, *Municipalidades* y Entes que reciban, posean o administren fondos o bienes fiscales, conforme a sus facultades.

El Tribunal es la única autoridad que puede aprobar o desaprobar definitivamente las cuentas rendidas por los obligados citados más arriba.

En el ejercicio de sus atribuciones sobre el control de la hacienda pública o cuando se obstruyan sus actos o frente a la desobediencia a sus resoluciones, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las siguientes sanciones: Llamado de atención; Amonestaciones; Cargos pecuniarios hasta un importe igual a los valores sometidos a juicio; Multas e Inhabilitación. Para el cumplimiento de sus resoluciones el Tribunal podrá hacer uso de la fuerza pública.

III.- Las Funciones Fiscales

Desde un enfoque normativo se estima conveniente recordar las funciones a cargo del gobierno, y verificar cómo se cumplen por cada nivel.

a) La función clásica de prestar bienes y servicios públicos se refiere al suministro de bienes que tienen características objetivas especiales que los diferencia de los bienes privados . Estas características son: consumo conjunto y la no aplicación del sistema de precios .

Pero lo más relevante desde el punto de vista de las finanzas a distintos niveles de gobierno es que los beneficios alcanzan siempre a grupos sociales de determinados tamaños. Es decir, existe un ámbito geográfico de irradiación de beneficios que posibilita su asignación a grupos localizados

Esos grupos deben tomar la decisión acerca de :

- 1) prestación de los varios servicios (nivel y calidad);
- 2) de los respectivos niveles de gobierno a cargo de cada servicio, y
- 3) forma de distribuir los costos de los diversos servicios entre los beneficiarios.

Precisamente, la especial naturaleza de los bienes públicos permite una descentralización fiscal en la que existe una correspondencia entre beneficios geográficamente localizados e impuestos necesarios para

financiar los gastos públicos, y es que la limitación espacial de los beneficios y la asignación de costos entre los receptores de los servicios explica la existencia de distintos niveles jurisdiccionales desde un punto de vista fiscal.

En resumen, esta primera función , dependiendo del tipo de bien público que se trate, puede ser cumplida por el gobierno central, las provincias o estados y los municipios.

b) **La función distributiva** debe analizarse desde el punto de vista de la distribución personal del ingreso y del diferente nivel de actividad económica y de renta entre regiones del país. Tanto el gasto, como los ingresos públicos constituyen herramientas eficientes para cumplir esta función , aunque en la realidad Latinoamericana , por lo general no parecen haber sido usados con esa finalidad.

La distribución personal del ingreso en el campo tributario se vincula con el principio de equidad, lo que requiere abarcar la totalidad de la capacidad contributiva en términos de ingreso, consumo y patrimonio. En este sentido el Gobierno Central o Federal es el que está en mejores condiciones para cumplir esta función, tanto desde el punto de vista de los recursos como de los gastos.

Ello no significa que las provincias y municipios no pueden tener también un impacto redistributivo, pero por un lado sus gastos y recursos generalmente son menores cuantitativamente y por otro esta no parece ser la función principal de esos niveles de gobierno , que deberían

mas bien concentrarse en la prestación de servicios que benefician a los habitantes de las respectivas jurisdicciones.

Y en cuanto a una redistribución geográfica de la renta, para atenuar los desniveles de desarrollo económico existente entre regiones del país, también debe ser considerada como una función distributiva, generalmente a cargo del gobierno federal.

c) La estabilización del nivel de actividad económica es una función que requiere la utilización de instrumentos de política económica para influir en variables tales como el nivel de producción , el empleo de mano de obra y de capital , el ritmo de aumentos de los precios, etc.. Se nota que los instrumentos mejor adaptados para estos fines son de tipo fiscal , monetario y cambiario, todos los cuales son de uso del gobierno central.

Por otra parte si una provincia o municipio pretendiera seguir una política de estabilización verdaderamente autónoma, se enfrentaría con recursos financieros muy reducidos . Además, la acción sería muy poco eficiente, ya que los efectos económicos de cambio en los parámetros fiscales se derramarían a estados vecinales, tal como sucede en un país de economía muy abierta respecto de otros países.

También debe señalarse que esta es una función mas típica de las economías desarrolladas, ya que allí se utiliza más la manipulación de nivel de demanda agregada mediante los instrumentos fiscales y

monetarios, para tratar de alcanzar al mismo tiempo el pleno empleo y la estabilidad de precios.

En cambio, en países de América Latina , la situación es todavía mas compleja y la estabilización como objetivo pierde la caracterización simple y bien definida que presenta en las economías desarrolladas. Primero el concepto de nivel potencial del ingreso nacional no es fácilmente definible, desde que una parte sustancial de la fuerza de trabajo se halla subempleada , más bien que abiertamente desempleada.

En segundo lugar, por razones tecnológicas no hay una clara correspondencia entre el pleno empleo de la mano de obra y el pleno empleo del capital.

Tercero, la situación del balance de pagos no puede ser ignorada, desde que los movimientos hacia el pleno empleo pueden ser detenidos por limitaciones de la capacidad de importar. Finalmente la evidencia de muchos países muestra que el supuesto implícito de la política de estabilización de que el nivel de precios se mantendrá relativamente estable en tanto el nivel actual del ingreso nacional sea inferior al producto potencial , simplemente no se produce en la realidad.

d) La función promoción del desarrollo es a la que modernamente se le ha asignado mayor relevancia en el caso de economías en vías de desarrollo. Esta función esta principalmente vinculada a la formación de capital físico y humano y por lo tanto requiere aumentar el nivel de la inversión pública y privada y del ahorro interno y externo. Ello

hace necesario el empleo de varios instrumentos de política económica que puede emplear de manera mas eficaz el gobierno federal. En el campo estrictamente fiscal, la acción del gasto público, especialmente el destinado a infraestructura y la tributación pueden utilizarse para favorecer la inversión pública y privada, esta última especialmente vía medidas tributarias..

Así, el uso adecuado del instrumental tributario puede favorecer un aumento de la tasas de inversión y ahorro privado, por ejemplo al gravar comparativamente más las rentas consumidas que las ahorradas y también es eficiente para orientar las inversiones privadas hacia los sectores considerados prioritarios , especialmente mediante los incentivos tributarios. A su vez, el ahorro público puede aumentarse a través de una adecuada política de ingresos y gastos corrientes , de modo de liberar recursos para destinarse a la formación de capital . Si bien esto puede hacerse a todo nivel de gobierno, es el gobierno central quien cuenta con mayores y mejores medios para promover el crecimiento de la economía en su conjunto.

Por otro lado, la existencia de un desarrollo regional desequilibrado pone en evidencia que la diferente dotación de sectores de la producción y su libre movilidad es insuficiente para conseguir un desarrollo más equilibrado. En estas circunstancias de economías geográficamente desequilibradas es indispensable efectuar una reasignación de la renta en sentido geográfico, especialmente a través de proyectos de inversión para la creación del capital de infraestructura , sin el cual el sector privado no puede desarrollarse. En este sentido resulta

claro que solo el gobierno central cuenta con los recursos ordinarios y de capital que permita financiar un plan integral de inversiones que alcance a todo el país.

III.1.-Funciones y gastos a distintos niveles de gobierno

Conviene analizar cómo y en qué grado se cumplen las funciones citadas en el caso en que se adopta la forma federal de gobierno con tres niveles: gobierno central, provincias o estados y municipios.

a) Gobierno Central o Federal

Resulta obvio que las cuatro funciones analizadas corresponden al gobierno central, pues a su cargo se encuentran:

- 1) La prestación de bienes y servicios que favorecen a los habitantes de todo el país.
- 2) La promoción del desarrollo.
- 3) Perseguir una distribución del ingreso mas equitativa, y
- 4) Tratar de estabilizar el nivel de actividad.

Si se analizan las cuentas fiscales del gobierno central en los países de la región , se observa que la asignación de gastos muestra el predominio de la provisión de bienes y servicios públicos y de la

promoción del desarrollo. Tanto al observar la clasificación funcional, como económica del gasto, se notan en general esas tendencias. Por otra parte los estudios sobre la incidencia del gasto público realizados en países de la región , así como los relativos a la distribución de la carga tributaria por tramos de renta, parecen indicar que a la función redistributiva de la política fiscal, se le asigna menor relevancia , debido entre otros motivos a la gran importancia recaudatoria de los impuestos al consumo y al comercio exterior y a la poca representatividad de los impuestos a la renta y al patrimonio. Respecto del efecto distributivo de los gastos, los estudios realizados indican que tampoco han tenido un efecto redistribuidor importante, ya que aunque en varios casos los gastos en salud , vivienda, educación, bienestar social , etc. han crecido hasta principio de los años ochenta, se han destinado mayormente a la población urbana y en cambio, beneficiaron muy poco a los sectores rurales y marginados urbanos, donde se concentra el grueso de la población de menores ingresos. Es decir, que aún en este tipo de gastos han beneficiado en mayor medida a los estratos de rentas medias.

b) Municipios

Los Municipios se ocupan con exclusividad de la primera función, o sea la prestación de servicios públicos a grupos geográficamente localizados. Ello posibilita que las prestaciones y los niveles de las mismas, así como la distribución de los costos y su forma de pago, pueda ser determinado por los grupos directamente interesados. Precisamente el hecho de que los beneficios de los servicios municipales se limiten esencialmente a los habitantes del éjido municipal, es lo que permite que

los mismos puedan decidir sobre el tipo y nivel de las prestaciones a recibir y de como se financiará el costo de los servicios.

En consecuencia la característica esencial de los servicios municipales es la limitación geográfica de sus beneficios. De acuerdo con esta característica, los municipios en general se encargan de los siguientes servicios: construcción y pavimentación de calles, protección contra incendios, limpieza y alumbrado público, recolección de residuos, cuidado de parques, jardines y paseos, etc.

Se nota que se trata de servicios cuya localización permite diferenciar los niveles de prestaciones para los diversos municipios, de acuerdo con la decisión de los beneficiarios directos, así como la distribución de los costos entre los mismos grupos beneficiados. Es decir, se sigue el principio del beneficio.

c) Provincias o Estados.

Este nivel de gobierno, que se ubica en una situación intermedia entre la Nación y el Municipio, se ocupa principalmente de la función de proveer bienes y servicios públicos y subsidiariamente de la promoción del desarrollo. En cambio, la esfera de acción provincial aparece muy reducida en los que se refiere a los objetivos de estabilización y redistribución.

Si se analizan las cuentas de las provincias o estados, se observa que la mayor parte de sus gastos se destinan al suministro de

bienes públicos y que otra porción de los gastos, se destina a promover el desarrollo de la economía, principalmente mediante la inversión en obras de infraestructura . En cambio, las provincias o estados no pueden realizar de modo eficiente la acción estabilizadora de la economía debido a su reducido ámbito de acción y al escaso volumen de recursos que manejan (generalmente no mas del 3 o 4 % del PBI) .

De la misma forma y por los motivos similares, las provincias solo pueden colaborar con el gobierno central en la función distributiva, ya que la limitación y tipo de recursos a su cargo, les impide puedan cumplir esa función eficazmente.

Esta breve síntesis de las funciones fiscales a distintos niveles de gobierno indica que el gobierno central debe ocuparse de las cuatro funciones arriba indicadas, y en particular de la prestación de servicios y funciones que beneficien a todos los habitantes del país. Por su parte, los gobiernos provinciales y municipales deben suministrar los bienes y servicios públicos cuyo beneficio se limite a su respectivo ámbito territorial.

Este esquema normativo permite una aproximación adecuada a una eficiente asignación de los recursos en el sector público, dado que no es posible aplicar los mecanismos del mercado. De esta forma, los habitantes pueden revelar sus preferencias por determinados niveles y calidad de los servicios a través del voto político que reemplaza a la manifestación de sus deseos en el mercado.

Sin embargo este sistema tiene algunas deficiencias que provienen de 1) las diferencias en los niveles de ingreso entre regiones, y 2) la existencia de efecto de derrame o externalidades entre las diferentes unidades de gobierno. Por ello, y aunque cada nivel de gobierno tenga fuentes propias de financiamiento , todavía será necesario que existan mecanismos de coordinación financiera que permitan corregir esas deficiencias , ya sea mediante transferencias entre niveles de gobierno y regiones, sistema de coparticipación de impuestos, etc.

Además, los limites de irradiación geográfica de los beneficios de los servicios públicos varían según el tipo de bienes o servicio público. Pero aún en el caso de que dichos límites sean mas o menos precisos, puede ocurrir que convenga agrupar varias unidades políticas para la prestación de un servicio, si los costos unitarios de prestación son decrecientes por la existencia de economías de escala. En este caso en que existen economías de escala del lado de la oferta, desde el punto de vista estrictamente económico conviene que el servicio sea prestado por la unidad política de mayor nivel (por ejemplo provincia o estado) pese a que los límites de irradiación de los beneficios correspondan más bien al gobierno de menor nivel (por ejemplo el municipio).

Por último, antes de analizar y asignar tipos de tributos para cada nivel de gobierno, es necesario acordar la distribución de funciones y gastos a ser cumplidas por cada tipo de jurisdicción, para evitar que se produzcan tendencias estructurales al desequilibrio financiero, con superávits reiterados en cierto nivel y déficits en otro.

III.2.-Algunos criterios para definir el nivel de gobierno más adecuado para prestar bienes y servicios públicos.

Ya se señaló que desde una perspectiva económica la descentralización del sector público provee un mecanismo a través del cual el nivel de prestación de ciertos bienes y servicios públicos puede ser determinado de acuerdo con la preferencia de grupos geográficamente localizados. Es decir, que es la esencia del federalismo la posibilidad de la diferenciación en el tipo, nivel y calidad de los servicios prestados. Así la limitación geográfica de los beneficios de ciertos servicios permite que los usuarios expresen sus preferencias y demanden los niveles de prestación deseados.

La unidad política a la que alcanzan los beneficios es la misma que tiene a su cargo la oferta de los servicios, salvo que las condiciones técnicas de producción aconsejen una dimensión mayor para aprovechar economías de escala en la producción del servicio. Este principio brinda un criterio general para la adecuada división de servicios entre el gobierno central, las provincias y los municipios.

Sin embargo, la selección del nivel de gobierno más adecuado para cada tipo de servicio no siempre es sencilla y en ciertos casos plantea serios problemas para hallar el nivel óptimo de prestación desde el punto de vista económico, ya que no siempre el límite de difusión de los beneficios esta claramente determinado, sino que ocurre más bien lo contrario. Debido entonces a que:

1) los límites de las externalidades no están nítidamente determinados dentro de un área geográfica, ya que por ejemplo los beneficios de la educación y la salud pública se centran en las personas recipientes de los servicios, pero se extienden a la comunidad inmediata, al ámbito provincial y también a todo el país, y a que

2) es muy probable que el límite de irradiación de las externalidades o beneficios externos varíe para cada tipo de servicio, al determinar el nivel de gobierno que prestará los servicios, será necesario por razones de factibilidad, encomendarles varias funciones cuyos límites de difusión son disímiles. De tal forma, que es difícil establecer un criterio de clasificación rígido, que permite asignar las funciones a los distintos niveles que deben atenderlas.

Además en la realidad las fronteras de los estados o provincias están determinadas por el proceso histórico y resultan arbitrarias desde el punto de vista de una eficiente asignación de servicios realizada con sentido económico. Pese a estas dificultades en el campo estrictamente económico, a la que se agregan las derivadas de la fijación histórica de límites de jurisdicciones, que resultan arbitrarias desde el punto de vista de la administración eficiente de los servicios, vale la pena buscar ciertas bases generales o criterios normativos para la distribución de servicios entre los varios niveles de gobierno.

Es decir, se trataría de establecer pautas para una distribución mejor o más eficiente, es decir que “se satisfagan de mejor manera las

necesidades de consumidores de servicios con menor costo”. Se trata así de analizar criterios que permitan diseñar una estructura óptima de distribución de funciones , que podría servir de modelo para orientar las decisiones de cambios respecto al nivel de gobierno en que se prestan determinados servicios.

Al estudiar tales criterios o razones generales que permitirían diseñar una estructura mas eficiente de distribución de servicios Macón señala las siguientes:

1) Particularización de los servicios.

2) Economías de escala, y

3) Efectos de derrame.

1) La particularización de los servicios se refiere a las razones que justifican una prestación descentralizada de los mismos, es decir que sean prestados por niveles inferiores de gobierno. La principal ventaja de un sistema descentralizado de decisiones radica en su mayor capacidad para responder a necesidades diferenciadas de bienes y servicios públicos. Dado que por varias razones las comunidades tienen necesidades diferentes, existen servicios cuyas características permiten una mejor satisfacción por el nivel inferior de gobierno, debido al contacto mas estrecho entre los demandantes del servicio y los proveedores, los que les permite ponerse de acuerdo para asegurar la prestación de un servicio mas eficiente.

De esta forma aquellos servicios que por diversas razones (clima, tamaño, congestión, etc.) deben ser diferentes en distintas regiones, se prestan mejor a un nivel inferior de gobierno. Pero existen otras razones que favorecen la centralización de las decisiones y la asignación de servicio a un nivel superior de gobierno.

2) Las economías de escala se refieren a la regla general del análisis económico de que los bienes y servicios se producen más económicamente en grandes volúmenes o cantidades. Si bien esta regla es cierta en la mayoría de los casos, tiene múltiples excepciones en el campo de los servicios públicos, especialmente cuando las economías de escala no son grandes y no compensan el mayor costo administrativo que implican las grandes organizaciones.

Sin embargo, esta regla no deja de tener validez en el ámbito de los servicios públicos, ya que existen casos en que tales economías son significativas, justificando la unificación de servicios de dos o más jurisdicciones y su prestación por el nivel superior de gobierno.

3) El “efecto de derrame” constituye otro argumento para aconsejar la prestación de un servicio en forma centralizada, o sea por un nivel de gobierno superior. El efecto de derrame representa un caso especial de economías externas, ya que se produce cuando una jurisdicción (provincia o municipio) transfiere beneficios o costos de los servicios a otras jurisdicciones.

Ejemplos de efectos de derrame se producen cuando alumnos de una jurisdicción concurren a escuelas de otras jurisdicciones o cuando enfermos de un municipio son atendidos en hospitales gratuitos de municipalidades vecinas. Otro ejemplo de efectos de derrame es cuando una jurisdicción financia sus servicios mediante algún tributo que recae sobre las ventas y los habitantes de las jurisdicciones vecinas contribuyen a financiar una parte de esos servicios, adquiriendo bienes gravados en comercios de la primera.

Según la teoría económica, cuando una empresa tiene economías o efectos externos no optimiza su nivel de producción. Si transfiere costos a terceros su nivel productivo estará por debajo del óptimo, debido a que no puede internalizar todos los costos que genera. Y por el contrario, si transfiere beneficios su nivel productivo estará por debajo del óptimo, debido a que tampoco puede internalizar todos los beneficios que genera.

El efecto de derrame es un caso de economías externas aplicado al sector público, y cuando se produce, tampoco las jurisdicciones afectadas realizan su producción de servicios a nivel óptimo.

Este enfoque normativo propuesto por Macón, presenta así tres fuerzas operando como pautas para construir una distribución más eficiente de los distintos servicios. Una en el sentido de descentralizar (asignar el servicio a nivel inferior), que consiste en la necesidad de diferenciar la naturaleza de los servicios, y dos en el sentido de centralizar (prestación por un nivel superior), que son la necesidad de obtener

economías de escala y la de suprimir efectos de derrame. Sin llegar a hacer un análisis a fondo de cada caso, pueden estudiarse algunas funciones que, por ser mejor definidas, permiten realizar una prueba de la aplicación de tales criterios.

Comenzando por las funciones donde es más obvio el resultado, se observa que en la función **defensa**, la aplicación de tales criterios o pautas confirma la conveniencia de la prestación por el gobierno central. En este caso, no existe la necesidad de prestar en cada jurisdicción un servicio particularizado (todos los habitantes del país deben resultar igualmente protegidos). Además, se trata de una función en la que son importantes las economías de escala y en la que el efecto de derrame es grande, ya que si por ejemplo solamente las provincias fronterizas o limítrofes se encargan de la defensa, los habitantes de las provincias interiores recibirían la totalidad del servicio sin pagar por él.

En el caso de la **justicia** no existen prácticamente economías de escala y los efectos de derrame son prácticamente nulos. Además, es necesario que los jueces tengan en cuenta las peculiaridades locales. Pero dada la falta de recursos financieros y aún la aptitud técnica para su prestación eficiente por el nivel municipal, las normas constitucionales vigentes, así como la tradición de que siempre se ha prestado de otra manera, es que generalmente se presta en el nivel medio (provincias o estados), con instancias federales para problemas específicos.

La función de la **educación** en general tiene pocas economías de escala y sus efectos de derrame dependen especialmente de la

movilidad espacial de los recursos humanos. En la medida en que los educados se muevan de una jurisdicción a otra, los beneficios de la educación se aportaran a una jurisdicción diferente de la que brindó el servicio. Si es cierto que las personas de mayor nivel educacional son las que muestran mayor movilidad geográfica, sería correcta una distribución de funciones que atribuya la educación elemental a nivel municipal y la educación superior o universitaria al gobierno central.

III.3.- Imposición a distintos niveles de gobierno

A partir del análisis de las características especiales de cada impuesto, que permiten una mejor aplicación por cada uno de los niveles de gobierno, se podrá determinar qué tributos pueden aplicarse más adecuadamente por cada nivel de gobierno, tanto desde el punto de vista de la técnica como de la administración tributaria.

Al analizar si un impuesto particular es apropiado para ser aplicado por un nivel de gobierno, Musgrave ha sugerido dos principios o criterios: 1) que la carga o base del impuesto se desarrolle totalmente dentro de la jurisdicción que lo aplica y 2) que las distorsiones o efectos negativos en las decisiones de localización de las personas o capitales sean reducidas al mínimo”.-

El primer requisito se aplica porque el uso eficiente de recursos debe considerar los verdaderos costos de oportunidad generados. Más aún, será inequitativo desde el punto de vista distributivo para los residentes de la jurisdicción A) gravar a los de la jurisdicción B)

Desde este punto de vista, los impuestos a la propiedad inmobiliaria, patentes automotores o cargos por servicios, impuestos a las ventas minoristas e impuestos a la renta con el crédito de residencia , son apropiados para ser aplicados al nivel estatal, mientras los impuestos a la producción son inadecuados porque reflejan un aumento de los costos de producción . Ello ocurre salvo que se apliquen tasas uniformes a todas las jurisdicciones, por lo que se apunta a un impuesto a la producción aplicado a nivel nacional, con la recaudación devuelta a la jurisdicción de origen.

El segundo requisito sugiere que el uso del impuesto a la renta al nivel estadual debe limitarse a una moderada progresividad por ejemplo la producida por las exenciones y deducciones. El uso mayor de la imposición progresiva, acorde con la responsabilidad nacional para la función redistributiva, debe ser aplicada al nivel federal o nacional . Más aún, las dificultades administrativas del impuesto sobre la renta, que resultan si se incluyen en el tributo los ingresos de la propiedad ubicada fuera de la jurisdicción aconsejan su aplicación a nivel nacional. Problemas similares se plantean en el impuesto a la renta de las empresas.

Asimismo, es importante enfatizar una vez mas la necesidad de que, previa a la distribución de recursos tributarios entre los diversos niveles de gobierno, debe acordarse la asignación de funciones a cubrir por cada tipo de jurisdicción. Es decir, que no deberían distribuirse las potestades tributarias de cada jurisdicción respecto del tipo y volumen de recursos requeridos a cada nivel de gobierno, si previamente no se

establece de manera clara que funciones debe satisfacer cada nivel de gobierno.

En consecuencia, el problema de la distribución de recursos tributarios a distintos niveles de gobierno puede ser enfocado desde dos puntos de vista:

- a) magnitud del monto a asignar a cada nivel de gobierno, y
- b) tipo de recurso tributario más adecuado a cada nivel de gobierno.

El primer aspecto es el que se halla más vinculado a la distribución de funciones y al correspondiente nivel de gastos resultantes, a efectos de evitar que se produzcan déficits persistentes en un nivel y posibles superávits en otros.

El segundo aspecto es el que permitiría determinar qué nivel de gobierno puede utilizar más eficientemente los varios impuestos y de ese modo intentar una distribución óptima y eficiente en el empleo de los recursos fiscales. Con esta finalidad pueden aplicarse dos criterios de análisis: 1) eficiencia administrativa y 2) circunstancias económicas

1) **Eficiencia administrativa**, referida a la capacidad que tengan las unidades de gobierno para obtener la información necesaria que permita detectar, medir y controlar la base imponible de cada tributo. Es decir, que a las facilidades de determinación, deben agregarse las de

control, todo lo que puede resumirse en la necesidad de una eficiente administración.

En general, ello será mas factible en aquel tipo de gravamen en que el objeto y base del impuesto se encuentra desarrollado dentro del ámbito o jurisdicción del nivel de gobierno que tenga la facultad tributaria. Así, cuanto mayor sea la jurisdicción política sobre la que se ejerce la soberanía financiera, menores serán las actividades o bases gravables que no se produzcan o complementen dentro de los límites. Es por ejemplo, el caso del impuesto a la renta, que por considerar los ingresos a favor de un contribuyente en todas las jurisdicciones de un país, resulta más adecuada cuando es aplicado y fiscalizado por el gobierno central.

En el caso opuesto pueden citarse los tributos inmobiliarios, que por tener su base localizada en cierta jurisdicción son más eficazmente administrados por las jurisdicciones locales (provincias o municipios). Algo similar sucede con el impuesto a los automotores y locales comerciales y fabriles, ya que la localización de sus bases imponibles, facilita su administración por los gobiernos locales. De la misma manera los impuestos a las ventas de bienes y servicios aplicados en la etapa minorista y también pueden administrarse mejor por los gobiernos provinciales, ya que existe una relación más estrecha y cercana entre la administración y los contribuyentes.-

2) Las principales circunstancias o efectos económicos que pueden producirse o derivarse cuando se asigna un tributo a un determinado nivel de gobierno son: a) migración de la base, b) inequidad

derivada de la diferente capacidad contributiva de las unidades del mismo nivel y c) superposición de impuestos o doble imposición.

a) La primera alternativa que puede producirse se refiere a la posibilidad de que se produzca la migración o traslado de la base imponible. Ello puede ocurrir en un impuesto a las ventas cuando en un estado o provincia se aplican tasas más elevadas que en otras jurisdicciones, lo que puede inducir a los compradores de una provincia a derivar sus compras a otras provincias limítrofes donde rigen tasas menores.

También puede producirse la migración de la base cuando se aplica un impuesto a la producción de ciertos bienes en una jurisdicción y al no ser aplicado en otra jurisdicción, incentiva a los productores a trasladarse a unidades financieras de menor tributación.

b) Una segunda circunstancia económica se deriva de la desigualdad de las fuentes de recursos o capacidad contributiva de las jurisdicciones de un mismo nivel, por ejemplo, provincias o estados. Tal como se vio antes, esta diferente capacidad contributiva de las jurisdicciones de un mismo nivel plantea problemas de financiamiento y equidad cuando se la relaciona con un nivel mínimo y similar de funciones asignadas a las unidades gubernamentales de igual nivel.

Este problema es a nivel de las provincias pero puede presentarse a nivel municipal. Dada la diferencia de riqueza o ingreso existente entre las provincias y frente a programas concretos de educación, sanidad etc. las provincias más pobres deben necesariamente:

- operar a niveles inferiores de servicios para un mismo nivel de carga tributaria o;

- imponer tasas tributarias mayores que las provincias mas ricas, si se desea igualar en un mismo nivel mínimo los servicios prestados en toda las jurisdicciones.

De esta forma, la desigualdad de potencial tributario genera efectos negativos que pueden sintetizarse:

- 1) Las provincias o municipios más pobres, dada su menor capacidad contributiva, se verán en la imposibilidad de prestar los niveles elevados de funciones o servicios que pueden prestar las de mayor nivel de ingreso per cápita. Así sus caminos serán relativamente peores, su educación más limitada, etc.

Obviamente, ello quiebra la regla de la equidad horizontal, ya que no puede cumplirse el requisito de brindar igual tratamiento a las personas que se hallen en igualdad de circunstancias, aunque habiten en diferentes jurisdicciones. Es decir, se quiebra la posibilidad de asegurar un mínimo indispensable de servicios a todos los ciudadanos con prescindencia del lugar de residencia, precepto generalmente aceptado.

- 2) Las cargas tributarias inequitativas derivadas de la desigualdad de potencial tributario en relación a los servicios, tenderá a una distribución geográfica de las empresas y actividades que pueden ser antieconómica.

Vuelve a plantearse así el problema de las migraciones, ya que las empresas de las áreas más pobres al enfrentarse con mayores tasas impositivas y/o con menores beneficios por servicios públicos, que en las áreas mas ricas, tenderán a trasladarse de las provincias más pobres hacia las más ricas. Como resultado, no puede lograrse una neutralidad geográfica de las actividades gubernamentales.

3) Finalmente una tercera circunstancia económica, se plantea por la superposición de impuestos, o sea el empleo múltiple o repetido de determinadas formas tributarias por varios niveles de gobierno. Pero tal como se ha señalado, no existen muchos impuestos con las condiciones necesarias para asignarlos exclusivamente a un solo nivel de gobierno. Por el contrario, salvo pocos casos, la mayoría puede administrarse por los distintos niveles, aunque en ciertos casos la eficiencia de su administración diferirá según que se lo ubique en uno u otro nivel.

Pero el empleo de ciertos impuestos por más de un nivel de gobierno no es necesariamente objetable salvo en lo que se refiere al hecho de que un mismo tributo se administra dos veces . Para evaluar esa circunstancia debe considerarse:

- si ese tributo es preferible a otro,
- si puede administrarse eficientemente a distintos niveles de gobierno, y

- si su aplicación es necesaria para conservar la autonomía financiera de las jurisdicciones de nivel inferior.

Por otra parte si la superposición vertical se hace en forma indiscriminada se presentan inconvenientes:

a) aparecen duplicaciones administrativas de entes recaudadores, con los mayores costos que ello implica para los gobiernos y la sociedad.

b) los contribuyentes ven su actividad complicada por el hecho de tener que formular liquidaciones y pagos separados, someterse a distintas verificaciones, sufrir diferencias de criterios en la aplicación del tributo, etc. todo lo cual además de la incertidumbre que representa para los contribuyentes, también se traduce en mayores costos administrativos.

c) puede suceder que cada nivel determine una tasa independientemente de las otras jurisdicciones y que la consolidación o suma total de tasas resulte excesiva en relación a los patrones de equidad tributaria aceptados por la comunidad y origine efectos económicos no deseados.

Pero donde la superposición constituye todavía un problema mas grave, es cuando es de tipo horizontal, o sea cuando se produce entre gobiernos del mismo nivel, por ejemplo entre provincias. Así ocurrió en ciertos casos en que se aplicaron a nivel provincial impuestos a las ventas, sin convenios de armonización entre las jurisdicciones. En tales casos ocurría que dos sujetos con igual base imponible, pero uno de los cuales realizaba sus actividades en dos jurisdicciones al mismo tiempo, resultaba

pagando el tributo en las dos, mientras otro que realizaba actividades en una sola, lo pagaba solo en esa, violándose la equidad horizontal.

Se aprecia que este último tipo de problema es inherente a conflictos entre las provincias o municipios (gobiernos del mismo nivel) y su gravedad es mayor que la de los problemas derivados de la superposición vertical o entre gobiernos de diferente nivel.

De lo anterior se puede deducir que no existe una norma o regla estricta para determinar qué tipo de tributos deben ser recaudados por uno u otra jurisdicción financiera, aunque si puede afirmarse que existen impuestos que pueden ser aplicados con mayor eficiencia por el gobierno central mientras que otros lo son por las provincias a los municipios.

En síntesis, partiendo del supuesto de que la distribución de funciones y el correspondiente nivel de gastos requeridos por cada nivel de gobierno han sido fijados, corresponde señalar la política tributaria más apropiada a cada nivel de gobierno. Aceptando que el gobierno central debe atender los servicios de tipo indivisible (asignación de recursos, la redistribución del ingreso, y el desarrollo con estabilidad) el financiamiento debe provenir esencialmente de tributos que abarquen de manera integral la situación de los contribuyentes, con los que tratan de alcanzarse objetivos económicos para todo el país.

En cambio, la política tributaria provincial y más aún la municipal, requiere utilizar tributos cuya base imponible se halla localizada territorialmente en las respectivas jurisdicciones, y que por ello

tienden más bien a abarcar aspectos parciales de la situación de cada contribuyente.

III.4.- Deslinde Impositivo del Municipio y Provincias.

Algunas teorías financieras actualmente superadas, sostenían que el municipio solamente debería recaudar tasas por prestaciones de servicios y contribuciones de mejoras, considerando que la facultad de establecer impuestos correspondía únicamente a la Nación y las provincias. No existe razón alguna - jurídica o financiera- que avale tal pretensión.

Las provincias tienen todo el poder originario, irrevocable de crear impuestos para sufragar sus gastos y no hay disposición alguna que restrinja su facultad de delegar poderes tributarios al municipio.

Resulta innegable que las comunas prestan servicios divisibles, pueden ser absorbidos por tasas, y otros indivisibles que serán absorbidos con impuestos. Debe reconocerse el poder tributario del municipio, con los límites establecidos en las Constituciones Provinciales y/o Cartas Orgánicas Municipales. Impuestos, Tasas y Contribuciones son los tributos con los cuales el municipio distribuye el costo de sus servicios.

Aceptado el poder tributario, surge el problema de cómo se debe efectuar el deslinde impositivo.

Se afirma que ,en tal sentido, el carácter y el quantum de los impuestos han de guardar relación directa con:

- La estrategia de división vertical del trabajo estatal (el deslinde de competencias provincia-municipios), estipulado en la Constitución Provincial, cuestión ajena al ámbito decisional nacional (C.S.J.N., Fallos: 31:28 y 55:21 y 24);

- Dentro de ese marco jurídico institucional, por la incidencia de las políticas en materia de realización de obras o prestación de servicios- más o menos estatistas, más o menos descentralizadas-. Aquí, la regla deberá ser más capacidad impositiva para quien más realice.(C.S.J.N., Fallo: 202:113).

III.5.-Superposición de Impuestos Provinciales y Municipales

Resulta innegable que el poder tributario es uno de los atributos esenciales de los poderes generales del estado (nacional, provincial y municipal) siendo una necesidad fundamental e imperiosa de todo gobierno, si bien ello es así se plantea el problema de la superposición impositiva, con graves consecuencias económicas, que se traducen perjudicialmente en el proceso productivo, encareciendo los costos y precios.

Coordinación financiera

Para solucionar algunos de los problemas que surgen entre los gobiernos de distinto nivel se han adoptado varios sistemas o formas de coordinación financiera, de acuerdo a ciertos objetivos prioritarios para cada uno de ellos.

La necesidad de establecer sistemas de coordinación entre jurisdicciones de diferente nivel en una forma federal de gobierno, surge principalmente de los problemas que plantean en una organización fiscal descentralizada.

El primero se refiere a la falta de correspondencia entre las funciones que por razones históricas, políticas y legales corresponden a cada nivel de gobierno y los tributos que por consideraciones económicas y administrativas es posible asignar a cada uno de ellos.

En segundo lugar, dada la diferencia en los niveles de ingreso y riqueza per cápita que se observa entre jurisdicciones de un mismo nivel (ya provincias, ya municipios), resulta que un nivel mínimo y uniforme de servicios para los habitantes de todas ellas, debe ser financiado con una carga tributaria más alta para las jurisdicciones más pobres. Es decir, que en las unidades de gobierno más ricas- dado su mayor nivel de ingreso per cápita- es posible financiar un monto de servicios similar con una carga comparativamente menor que en las provincias más pobres. Si modernamente se acepta como responsabilidad de los gobiernos asegurar

un mínimo indispensable de servicios a todos los ciudadanos, con prescindencia de su lugar de residencia, se hace necesario arbitrar medios para tender a una igualación regional del ingreso mediante transferencias de las zonas más ricas hacia las menos favorecidas.

La redistribución geográfica de la renta es precisamente uno de los objetivos que persiguen ciertas formas de coordinación financiera entre los distintos niveles de gobierno. Pero no es el único y como existen otros sistemas que persiguen otros objetivos, parece conveniente analizar brevemente los objetivos de esos sistemas de coordinación financiera y en especial el posible conflicto que pueden plantearse entre esos objetivos.

1) El primer objetivo que puede plantearse es el requerimiento clásico de eficiencia en la asignación de recursos. Dado que la prestación del servicio hace necesaria la utilización de factores de la producción por parte del sector público, cuando este actúa en distintos niveles jurisdiccionales, la asignación o prestación del servicio debe realizarla el nivel de gobierno que mejor pueda cumplir con tal prestación. Así:

a) por el lado de la demanda, la extensión de los beneficios a grupos sociales de distinto tamaño determina el nivel de la unidad que debería hacerse cargo de la prestación, y

b) por el lado de la oferta, consideraciones técnicas de producción (economías de escala) podría indicar la conveniencia de reunir varias unidades para la prestación del servicio y de ese modo aprovechar la

disminución de costos que se derivan del mayor tamaño de las unidades productivas.

2) El segundo objetivo puede ser la redistribución geográfica o regional de la renta en las zonas más desarrolladas hacia las más rezagadas o menos favorecidas. Es decir, utilizar mecanismos de coordinación financiera que tiendan a reducir las disparidades regionales de la renta.

3) Modernamente se agrega el objetivo de acelerar la tasa de crecimiento económico de todo el país, y en ciertos casos el desarrollo del país como unidad, puede no coincidir con un mayor crecimiento de las provincias mas rezagadas. En este caso, más que un problema de coordinación financiera a distintos niveles de gobierno, se trata más bien de un planteo de desarrollo o planeamiento regional.

4) El último objetivo que puede perseguirse en las finanzas intergubernamentales, puede ser el fortalecimiento de la autonomía financiera de los niveles menores de gobierno (provincias-municipios), especialmente frente al poder fiscal del gobierno central. Cuanto más cercano está el ciudadano al gobierno de la comunidad , es más factible votar por servicios más útiles que reflejen las verdaderas preferencias de los habitantes. Así, se posibilita un más estrecho contacto y una mayor participación de los ciudadanos en las decisiones sobre prestación de servicios que interesan a esos grupos sociales

Como también es necesario decidir sobre la forma de financiamiento y la distribución del costo entre los beneficiarios, es más

factible un control de eficiencia desde un punto de vista social. Este control de eficiencia es menos inmediato para los servicios a cargo del gobierno central, en comparación con los estrictamente municipales o provinciales. Por ello puede ser objetivo de la política no sólo facilitar el acceso de esas unidades de gobierno a fuentes tributarias de bases más amplias, sino también establecer sistemas de aporte para el financiamiento de proyectos de inversión directamente vinculados con la formación de capital físico (infraestructura económica) y humano (salud y educación).

Como se desprende de su simple enunciado, varios de tales objetivos son conflictivos entre sí y no pueden ser alcanzados simultáneamente. La eficiencia y la aceleración de la tasa de crecimiento económico puede ir en contra de la redistribución geográfica de la renta o del fortalecimiento de las autonomías de los gobiernos provinciales o estatales .

En otros casos, la redistribución geográfica de la renta choca con el fortalecimiento de la autonomía financiera de las provincias . Ello muestra la utopía de tratar de alcanzar al mismo tiempo objetivos contrapuestos y la necesidad de elegir o priorizar los objetivos que sean compatibles entre sí y aplicar el o los mecanismos de coordinación financiera entre distintos niveles de gobierno constituyen un tipo de herramienta que puede ser eficaz para alcanzar ciertos objetivos de política económica.

Esencialmente, el problema consiste en posibilitar el equilibrio de los recursos en cada tipo de jurisdicción con los gastos que

debe realizar según la previa distribución de funciones. Y esto a su vez se vincula con el grado deseado de descentralización de las actividades estatales.

Los sistemas conocidos para la distribución financiera entre los distintos niveles de gobierno son principalmente:

a) el sistema de separación; donde cada nivel de gobierno procura los recursos necesarios para cumplir sus funciones;

b) el sistema de interconexión; en el cual un nivel de gobierno tiene ingresos propios y transfiere a los otros niveles (puede tener lugar desde “arriba hacia abajo” y viceversa);

c) el sistema mixto; en el que el nivel de gobierno obtiene en parte los ingresos de su propia fuente y en parte por transferencias.

La doctrina moderna reconoce cinco sistemas de coordinación financiera:

1) Separación de fuentes: es el que asigna a cada centro de poder fuentes determinadas de recursos, a fin de su explotación exclusiva.

2) Concurrencia de facultades tributarias: equivale a la ausencia de coordinación dado que los distintos niveles de gobierno pueden aplicar los mismos impuestos.

Los aparentes beneficios se ven claramente neutralizados por serias desventajas: una asfixiante presión tributaria fruto de eventual múltiple imposición ; triplicación de las administraciones tributarias y las inarmonía del sistema tributario total.

3) Cuotas suplementarias: el nivel superior del gobierno dicta la norma tributaria mientras los inferiores se limitan a fijar cuotas o porcentajes sobre dicho impuesto. Básicamente se utiliza en los EE.UU donde el gobierno federal podía recaudar tasas suplementarias de impuesto a la renta para los estados que lo solicitaran.

Este sistema ofrece solamente una ventaja, que sería la eliminación de la duplicación en la recaudación del impuesto.

Los gobiernos locales conservan la facultad de imponer el tributo y mantienen la responsabilidad financiera, impidiendo un gasto excesivo.

Como este gravamen se emplea sólo en determinadas jurisdicciones, aparece el incentivo de trasladarse fuera de aquellas que lo establecen, con la consiguiente evasión

4) Coparticipación: recaudación del gravamen se realiza en una unidad de gobierno superior (nación o provincias) y luego los fondos se distribuyen entre las unidades menores en base a criterios económicos y políticos.

Elimina una doble recaudación de los tributos y permite el acceso de los fiscos menores a recursos que no hubieran obtenido por otro sistema dada la dificultad de emplear los mismos

Presenta la desventaja de aumentar la dependencia de la unidades menores por cuanto se les quita la administración de sus propios recursos.

La reforma de la Constitución Nacional de 1994 ha otorgado a este método de coordinación financiera, rango constitucional y se define la naturaleza de la ley de coparticipación en el inc. 2) del art. 75 de la C.N. como una ley -convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las Provincias, garantizando la automaticidad en la remisión de fondos.

Las características de dicha ley-convenio, son las siguientes:

- a) tendrá como Cámara de origen el Senado;
- b) deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara;
- c) no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada;
- d) será aprobada por las provincias.

La masa coparticipable está integrada por los impuestos indirectos y los directos, establecidos por tiempo determinado “ siempre

que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan “. Quedan exceptuados las contribuciones que tengan asignación específica.

Una correcta técnica constitucional ha establecido que la distribución se realizará “ contemplando criterios objetivos de reparto” y no porcentajes para la distribución, guardando a la vez una relación directa con “ las competencias, servicios y funciones” de cada jurisdicción.

Sobre la distribución, el nuevo texto constitucional dice que: “será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”.

Finalmente, se establece que “ un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”, es decir, se otorga rango constitucional a un organismo similar a la actual Comisión Federal de Impuestos, que comprende funciones administrativas - concernientes a su tarea de control, verificación, asesoramiento y de estudio- y jurisdiccionales- decisión de controversias.

5) Asignación de ayuda o condicionales: conocidos en Argentina como aportes del Tesoro nacional, que consiste en el empleo de un sistema de subsidios con el cual el nivel de gobierno superior otorga asignaciones en dinero a los menores.

Autonomía y Descentralización

En nuestro país hubo una política de descentralización de gasto (ej.: pasando educación a las provincias) pero no tuvo su correlato en una adecuada descentralización de recursos.

Where, uno de los autores que mas ha explorado el estudio de los problemas emergentes del federalismo, emplea como criterio diferencial el “ principio federal” para distinguirlo de otros sistemas de gobierno, entendiendo por tal, el método de dividir los poderes de manera que los gobiernos general y regionales sean cada uno, dentro de su esfera, coordinados e independientes y señala que “ si este principio ha de actuar no solamente como materia de derecho estricto sino también en la práctica, se deduce que tanto uno como otro gobierno deben tener bajo su control independiente recursos financieros suficientes para cumplir sus funciones exclusivas...el principio federal exige que los gobiernos general y regionales de un país resulten independientes cono de otros dentro de su propia esfera y no se encuentren subordinados sino coordinados”.

El aspecto económico de la prestación de servicios públicos indica la dificultosa pero imprescindible necesidad de establecer en primer lugar, la distribución de funciones y gastos.

Definido este aspecto, se estará en condiciones de determinar el monto de los recursos que necesitará cada nivel de gobierno. La esencia del federalismo radica en atribuir a los niveles inferiores de gobierno la

mayor cantidad de funciones posibles pero también la potestad de establecer recursos tributarios”:

Por lo expuesto es posible realizar las siguientes consideraciones:

1) que la prestación de los servicios públicos indivisibles y estratégicos, corresponde al nivel nacional;

2) los niveles municipales o provinciales deben prestar aquellos otros servicios públicos divisibles susceptibles de una descentralización y financiables en dichos niveles;

3) a nivel de recursos, se debe instrumentar un sistema que tienda gradualmente a la descentralización fiscal, transfiriendo a las provincias los impuestos patrimoniales nacionales y a las municipalidades aquellos con base inmóvil y geográficamente asignable, por ejemplo, impuestos inmobiliario y las patentes.

4) federalizar la administración tributaria nacional en su función recaudatoria, a efectos de impulsar adecuadamente el cobro de los impuestos coparticipables.