



**Ana María Grecchi**

**José María Vitta**

*Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.*

## **TRIBUTACIÓN MUNICIPAL E INTEGRACIÓN**

### **1- INTRODUCCIÓN**

Según lo señalan los distintos autores integrar significa unir las partes en un todo o bien constituir un todo con las partes. Esta es una definición literal de integración, pero luego encontramos distintas acepciones cuando nos referimos a lo económico, político y social.

Así Bela Balassa considera la integración económica como "un proceso y como una situación de las actividades económicas".

Karl Deutsch define a la integración política como la integración de actores o unidades políticas como individuos, grupos, municipalidades, regiones o países en lo que respecta a su conducta política, donde la integración es una relación en la cual la conducta de estos actores se modifica respecto de lo que hubiere sucedido sino existiese la integración. Según este autor, puede compararse la integración con el poder, pues este último se refiere a la relación que hace que al menos un actor opere de manera diferente a la que actuaría sino existiera dicho poder.

En lo referente a integración social, encontramos cercanía con la idea de cooperación internacional, en acciones tendientes a disminuir la discriminación y la postergación.

A su vez la integración puede ser vista tanto como:

- a) relación entre las partes que actúan interdependientemente y que unidas tienen propiedades, que por separado no alcanzan.
- b) proceso integrativo a través del cual se alcanza la relación entre las unidades que antes se hallaban separadas.

Belassa distingue lo que es cooperación de lo que es integración. En el campo de la primera incluye todas las acciones encaminadas a disminuir la discriminación como los acuerdos internacionales sobre política comercial, en cambio se entiende por integración las acciones tendientes a la eliminación de barreras comerciales entre las naciones.

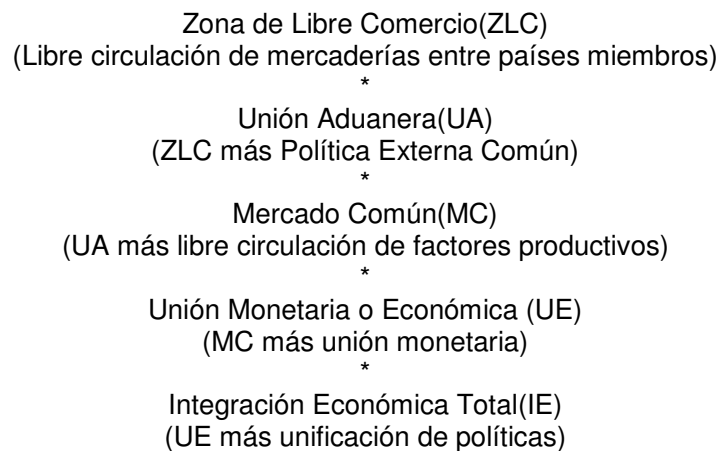
Podemos mencionar cinco formas de integración económica entre países:

- Zona de libre comercio. Las tarifas entre los países integrantes son abolidas, pero cada país mantiene independencia de sus tarifas ante terceros países.
- Unión Aduanera. Es igual que la zona de libre comercio, pero se le adiciona la configuración de un arancel externo común de los países integrantes, respecto de los terceros países.



- Mercado Común. A la situación anterior se le adiciona la libre circulación entre los miembros de bienes, servicios, capitales y personas.
- Unión Económica. Combina la libre circulación de factores con un cierto grado de armonización de políticas económicas.
- Integración económica total. Supone la unificación de las políticas económicas, fiscal, social y anticíclica, además de requerir el establecimiento de una autoridad supranacional, cuyas decisiones sean obligatorias para los estados miembros.

Esquema:



La apertura de más mercados, no importa qué forma asuma, puede dar lugar a distorsiones, es decir a movimientos de los intercambios comerciales o de los factores productivos que llevan a un empleo distinto del preelegido.

La apertura mencionada implica una variación de los elementos del anterior equilibrio y constituye una distorsión de la situación anterior.

Lo que interesa a los países que se encuentran involucrados en un proceso integrativo es evitar distorsiones atribuibles a la voluntad de las autoridades públicas y creadas para obtener una especial ventaja con perjuicio de otros países asociados. Un factor que tendrá inequívoco peso en la toma de decisiones es el rol que jugarán los niveles de gobierno subnacionales, entre ellos los municipios, cuya importancia en las políticas públicas ha ido en aumento constantemente, identificándose el grado de descentralización de los mismos con la democratización de los sistemas políticos. En este orden de ideas la autonomía de que gozan los mismos tendrá indudable peso en lo fiscal e implicancia en la estrategia de armonización de políticas macroeconómicas.



## 2. TEORÍAS DE LA INTEGRACIÓN

### 2.1 El funcionalismo

El trabajo de David Mitrany es central para esta teoría. Este autor sostiene que la creciente complejidad de los sistemas gubernamentales produjo un notable incremento de las tareas esencialmente técnicas, ya no políticas que enfrentaban los gobiernos.

Estas tareas no solo creaban demanda de especialistas en el nivel nacional, sino que también ante la existencia de problemas técnicos en el nivel internacional, la solución se encuentra en la colaboración entre los especialistas, más que en las "elites" políticas.

En definitiva, Mitrany sostiene que las organizaciones de colaboración funcional podrían resultar más eficientes que las instituciones políticas del pasado. Este autor también considera que esta teoría produce un efecto "ramificación", por el cual la colaboración funcional en un sector genera la colaboración funcional en otro sector.

A esta propuesta de que una orientación hacia el bienestar se logra de forma más rápida dejando el trabajo de la integración internacional a grupos de expertos o técnicos, autores como Ernst Haas presenta dos restricciones:

a) Que tales grupos de un entorno regional, es más probable que logre la integración que una organización con representantes de todo el mundo.

b) que los expertos al no ser responsables ante nadie en el nivel nacional, pueden encontrar que sus recomendaciones son ignoradas.

A su vez señala como crítica a la teoría funcionalista de Mitrany, el haber tenido poco en cuenta el poder político.

### 2.2 NEOFUNCIONALISMO

Las teorías neofuncionalistas incluyen trabajos de Ernst Haas, Leon Lindberg y Joseph Nye, entre otros y en general se centran en la formación y evolución de la actual Unión Europea.

Según Ernst Haas, la integración internacional avanza más rápidamente centrándose en el bienestar a través de medidas elaboradas por expertos conscientes de las consecuencias políticas de su tarea y representativas de conjuntos sociales homogéneos y simétricos, públicos o privados.

Para Haas es central el concepto de "derrame", refiriéndose a lo que Mitrany denominó la doctrina de la "ramificación", señalando que había una mayor tendencia en las personas que experimentaron ganancias de las instituciones supranacionales en un determinado sector en favor de la integración en otros sectores, basándose para ello en la experiencia de la Comunidad Europea de Carbón y Acero (CECA).

Por su parte, Joseph Nye, efectúa una contribución consistente en desarrollar un modelo neofuncionalista basado en "mecanismos de proceso" alrededor de los cuales reformula la teoría neofuncionalista y que se sintetizan en:

- a) vinculación funcionalista de tareas o el concepto de derrame
- b) transacciones crecientes



- c) vínculos deliberados y formación de coalición
- d) socialización de la elite
- e) formación de grupos regionales
- f) atractivo ideológico identificador
- g) compromiso de agentes externos del proceso

Complementando estos mecanismos de proceso, Nye señala el "potencial integrador", donde plantea 4 condiciones que influyen, ya sea en la naturaleza del compromiso original, como en la siguiente evolución de un esquema integrativo, siendo las mismas:

- a) simetría o igualdad económica de unidades
- b) valor de la complementariedad de la elite
- c) existencia de pluralismo
- d) capacidad de los Estados miembros de adaptarse y responder.

Por su parte León Lindberg, ve la integración como un "proceso multidimensional interactivo" que debe identificarse, compararse, medirse y analizarse.

A su vez plantea lo que denomina las propiedades variables que describen el nivel hasta el cual un grupo de naciones se compromete en la toma de decisiones colectivas.

Problemas de conceptualización y definición.

Si bien los distintos teóricos de la integración sugieren el uso de diversos indicadores para evaluar el nivel de integración, no hay consenso o acuerdos generales sobre las lecturas de los mismos. Así también estos autores son criticados porque no han dado un énfasis suficiente al entorno internacional que afectan los procesos integrativos. También se ha señalado la pobreza de información referente al análisis de costo/beneficio para los grupos dentro de la sociedad, y en contraposición con este señalamiento se dice que las expectativas de recompensas conjuntas han actuado como catalizadores del proceso de integración.

### **2.3. El regionalismo abierto**

La secretaría de la CEPAL define como regionalismo abierto al proceso de creciente interdependencia económica a nivel regional, impulsado tanto por acuerdos preferenciales de integración, como por otras políticas en un contexto de apertura y desreglamentación, con el objeto de aumentar la competitividad de los países de la región y de constituir, en lo posible, un cimiento para una economía internacional más abierta y transparente.

El regionalismo abierto se diferencia de la apertura y de la promoción no discriminatoria de las exportaciones, al contener como elemento preferencial acuerdos de integración reforzados por las cercanías geográficas y la afinidad cultural de los países de la región.

Pensando en un escenario óptimo se pretende lograr una mejor inserción internacional con la profundización de nexos de interdependencia entre los países de la región.

Aún si esto no se lograra se cumpliría de todas maneras con una misión importante, pues el regionalismo abierto operaría como mecanismo de defensa de los efectos de posibles presiones proteccionistas de mercados extrarregionales.

La integración latinoamericana de los años 90 se encuadra en esta estrategia del regionalismo abierto, compatible con el aperturismo de las naciones y el transnacionalismo de



las empresas, expresando un preferencialismo recíproco entre los miembros de un acuerdo, que no es extensible al resto del mundo.

A primera vista esto es contradictorio con los principios de no discriminación y trato nacional, en que se funda esencialmente el multilateralismo promovido por la OMC.

A pesar de ello, esta aparente contradicción queda salvada a través de normas conciliatorias, como las del GATT, que autorizan el Sistema Generalizado de Preferencias o admiten la constitución de Uniones Aduaneras.

En resumen el regionalismo abierto es un preferencialismo que crea comercio entre los miembros del acuerdo sin incrementar las barreras preexistentes respecto de los restantes países del mundo.

### **2.3.1. Característica de los procesos que favorecen el regionalismo abierto**

Una síntesis de las principales características que según la CEPAL favorecen el regionalismo abierto es la siguiente:

1. Los acuerdos deben garantizar una amplia liberalización de mercados en términos de sectores.
2. Una liberalización amplia en términos de países.
3. Proceso integrador regido por normas estables y transparentes.
4. Aranceles externos comunes y un moderado nivel de protección frente a terceros países.
5. Evitar el peligro de que las normas de origen sean un instrumento proteccionista oculto.
6. Extensión del tratamiento nacional a la inversión intrarregional
7. Ante la existencia de desequilibrios comerciales entre países de la región con vendría que las acciones se decidieran mediante negociaciones o consultas previas.
8. Reforzar jurídica y financieramente a los organismos regionales de apoyo a las balanzas de pago.
9. Armonización de normas para favorecer la incorporación de progreso tecnológico.
10. Reducir las trabas o costos de transacción .

### **2.4. Fragmentación e integración en el actual sistema internacional**

En el concierto internacional aparecen cada vez más nítidamente el contradictorio accionar de dos fuerzas que según John Gaddis tienden unas a la integración y otras a la fragmentación.

Dentro de esta dicotomía las fuerzas que tienden a la integración son:

- revolución en las comunicaciones
- la economía( cada nación depende para su prosperidad de la prosperidad de las demás)
- seguridad colectiva( Liga de Naciones, Naciones Unidas)
- las ideas( sobre todo en la lucha contra el autoritarismo)
- la paz (una constante en la historia es que las democracias liberales no van a la guerra entre ellas)



Las fuerzas que tienden a la fragmentación, están haciendo resurgir antiguas barreras entre las naciones y la gente.

Algunas de estas fuerzas han comenzado a hacerse manifiestas de manera inesperada, cuando parecería que la integración prevalecería. Sus principales manifestaciones son:

- el nacionalismo
- el proteccionismo
- la religión

Actualmente no es para nada claro que tendencia prevalecerá, pero podemos mencionar que nos encontraremos ante dos alternativas extremas, que en ambos casos debilitarían el sistema internacional estatal.

- a) un mundo totalmente integrado con la consiguiente pérdida progresiva de la soberanía nacional y
- b) un mundo totalmente fragmentado, que se aproximaría al estado Hobbesiano anárquico

Nadie afirma seriamente que con el fin de la guerra fría se pueda dejar de lado el sistema internacional estatal o renunciar a la soberanía nacional.

Pero actualmente ya no hay que equilibrar el poder de los estados o de las ideologías, sino el de los procesos que tienden hacia los extremos de la integración y fragmentación.

El desafío es equilibrar las fuerzas de integración y fragmentación que se contraponen, en lugar de equilibrar las fuerzas de la democracia con las del totalitarismo.

Las fuerzas más importantes de integración: el mercado mundial, la seguridad colectiva y la "larga paz" fueron productos de la guerra fría. Su supervivencia para nada está garantizada en la era de la postguerra fría.

Si hacemos un análisis de la actual relación entre las fuerzas económicas y los estados, apreciamos que existe una desarticulación entre una economía internacional y una política nacional.

Esta economía postnacional se despegó de los Estado-Nación que no la puede controlar.

A la fecha no podemos hablar de un gobierno mundial o Estado-mundial que acompañe una globalización general.

Aparece una crisis de gobernabilidad, los estados reciben reclamos, pero ellos no los pueden resolver, y la internacionalización económica tiene como contracara un sector interno cada vez más fragmentado y desintegrado socialmente.

### **3. LA TRIBUTACIÓN EN LOS PROCESOS DE INTEGRACIÓN**

En las primeras etapas de los procesos de integración, desaparecerán las fronteras económicas, las barreras que pretenden objetivos de protección económica, pero se conservan las fronteras fiscales, es decir exacciones y devoluciones que se efectúan al pasar los bienes por los límites de un país y que solo pretenden nivelar la incidencia de los tributos sobre los costos y sobre los precios que existen en los distintos países. Dentro de los proce-



Los integrativos se pueden identificar dentro de esta etapa a la zona de libre comercio, a la Unión Aduanera y al Mercado Común, en la medida que, en este último supuesto, no se haya procedido a la supresión de las fronteras fiscales.

Cuando el 26 de marzo de 1991 se firma el Tratado del Mercosur, Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay se comprometieron a la concreción de un Mercado Común a partir del 1º de enero de 1995. Este ambicioso proyecto de formar un mercado común en cuatro años, resultó en la práctica de imposible realización en tan poco tiempo, a pesar de los avances importantes en ese sentido. Finalmente se estableció un compás de espera, se reafirmaron los compromisos asumidos y se constituye una unión aduanera imperfecta a partir del 1º de enero de 1995, es decir, si bien se logra un universo arancelario común para un gran número de partidas, persisten las listas de excepciones y varios regímenes especiales, como el automotor y del azúcar.

Recordemos que la conformación de un mercado común conlleva la libre circulación de bienes, servicios y demás factores productivos, es decir la abolición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros y como consecuencia, desde el punto de vista de las finanzas públicas, un régimen de organización semejante a un sistema federal, asumiendo el mercado integrado todas las características de un mercado interno, y aunque se excluya la integración política, existirá una intensa dosis de armonización de políticas, ya que se deberán elaborar estrategias comunes para evitar distorsiones de orden fiscal y económico. Si bien los Estados ejercen su soberanía sobre un territorio, el fenómeno de la globalización tiene como uno de los rasgos centrales, la "desterritorialización" de las actividades económicas. A su vez la globalización está cambiando al Estado-Nación, que ante este nuevo fenómeno resulta excesivamente grande para la atención de los temas de menor escala, pero a su vez demasiado chico para encarar los grandes temas. Por ello los Estados, ya sea nacionales o subnacionales deberán replantearse a partir de las condiciones impuestas por este mundo internacionalizado.

Usualmente, en esta etapa que estamos transitando, el Mercosur, el mecanismo de armonización fiscal que se aplica es la compatibilización, que a diferencia de la uniformación, implica un mecanismo menos rígido que consiste en efectuar ciertas modificaciones en los elementos constitutivos de un impuesto, para neutralizar los efectos distorsionantes en los procesos de integración.

Estas modificaciones pueden referirse a los principios jurisdiccionales de imposición, nos referimos acá a la determinación del país al cual corresponde el derecho de establecer y percibir impuestos indirectos internos, sobre bienes y servicios, cuando hay operaciones que involucren a dos países del grupo (principio de imposición exclusiva en país de origen o en el país de destino).

El desafío de la tributación ante un proceso de integración debe ser tal que facilite la misma, actuando como fuerza integradora y no como un elemento de fragmentación, pero a su vez tiene que permitir que cada estado no pierda sus potestades fiscales, un atributo ineludible de los Estados.

En el diseño de un sistema tributario para la integración no cabe duda que sería importante recoger algunas enseñanzas de la teoría funcionalista, según la cual el aporte de los expertos de los distintos países sería muy útil para su elaboración, aunque en estas circunstancias, cabrían también las críticas a esta teoría funcionalista, pues el aporte de los técnicos sin el conveniente sustento político no sería más que un mero aporte doctrinario, que si bien útil, resultaría a todas luces insuficiente.



En Latinoamérica, en los países de origen y constitución federal, todo este proceso deberá apuntar a jerarquizar el rol de los Estados subnacionales (Provincias o Estados), enfatizando la conveniencia de una adecuada coordinación entre la Nación y las Provincias o Estados, para optimizar los resultados.

Estos Estados subnacionales tienen un papel relevante a llevar a cabo, de manera tal, de alcanzar para sus regiones, mayores niveles de competitividad y para ello deben:

- a) Efectuar crecientes inversiones en educación y salud.
- b) Ayudar a mantener la estabilidad jurídica de sus acciones y del sector privado, como la seguridad en su territorio.
- c) Realizar obras de infraestructura que permitan un mayor y mejor intercambio de bienes en pro de la integración.
- d) Apoyar comercial, tecnológica y financieramente a las pequeñas y medianas empresas de manera tal que la integración regional y la globalización sean un beneficio y no un camino hacia la quiebra.

La institución municipal tiene un papel destacado en esta gestión, dado que atiende a las necesidades colectivas de carácter local, utilizando técnicas de poder de policía, siendo su misión resolver libremente los asuntos de la sociedad local.

La armonización tributaria, requisito indispensable en todo proceso de integración entre países, asume un grado superior de dificultad con la existencia de regímenes federales de gobierno. En la medida que los estados miembros sean fiscal y políticamente federales, las dificultades para la corrección de las posibles asimetrías se agudizarán en función del grado de descentralización diferencial de los dos grandes rubros del presupuesto. En general, la descentralización del gasto público resulta mayor que la de los recursos. La descentralización exige la coordinación política con las provincias autónomas, circunstancia que complica la resolución institucional de todo intento de armonización fiscal.

Como paso previo a la armonización intrazona aparece como necesaria una coordinación de los distintos niveles de competencia tributaria. En este orden de cosas resulta necesario conocer el tratamiento del poder tributario municipal, en especial el fiscal, en cada uno de los ordenamientos jurídicos básicos ( Constituciones) de los países integrantes del Acuerdo de Asunción para lo cual se han transcritos artículos específicos que hacen a la tributación y su posible relación con el poder tributario municipal

### **3.1. Análisis de artículos específicos de la Constitución Paraguaya ( 1991)**

#### **Artículo 44. De los tributos**

Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas.

#### **Artículo 166. De la autonomía**

Las municipalidades son los órganos de gobierno local con personería jurídica que, dentro de su competencia, tienen autonomía política, administrativa y normativa, así como autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos.





#### Artículo 168. De las atribuciones

- 1) la libre gestión en materias de su competencia, particularmente en las de urbanismo, ambiente, abasto, educación, cultura, deporte, turismo, asistencia sanitaria y social, instituciones de crédito, cuerpos de inspección y de policía;
- 2) la administración y la disposición de sus bienes;
- 3) la elaboración de su presupuesto de ingresos y egresos;
- 4) la participación en las rentas nacionales;
- 5) la regulación del monto de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, no pudiendo sobrepasar el costo de los mismos;
- 6) el dictado de ordenanzas, reglamentos y resoluciones;
- 7) el acceso al crédito privado y al crédito público, nacional e internacional;
- 8) la reglamentación y la fiscalización del tránsito, del transporte público y la de otras materias relativas a la circulación de vehículos, y
- 9) las demás atribuciones que fijen esta Constitución y la ley.

#### Artículo 169. Del impuesto inmobiliario

Corresponderá a las municipalidades y a los departamentos la totalidad de los tributos que graven la propiedad inmueble en forma directa. Su recaudación será competencia de las municipalidades. El setenta por ciento de lo recaudado por cada Municipalidad quedará en propiedad de la misma, el quince por ciento en la del departamento respectivo y el quince por ciento restante será distribuido entre las municipalidades de menores recursos, de acuerdo con la ley.

#### Artículo 170. De la protección de recursos

Ninguna institución del estado, ente autónomo, autárquico o descentralizado podrá apropiarse de ingresos o rentas de las municipalidades.

#### Artículo 179. De la creación de tributos

Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.

Del análisis del articulado precedente, observamos que las municipalidades gozan de autonomía en la gestión de sus recursos, pero no tienen ninguna atribución con relación al poder tributario. Por mandato constitucional se establece que los municipios tienen como recurso propio el impuesto inmobiliario cuya estructura estará definida por ley que dicte el Congreso Nacional. Así también, el ordenamiento básico establece cómo se distribuirá el impuesto citado, y que los municipios sólo tendrán la posibilidad de imponer tasas, pero hasta el límite de su costo. Se puede ver también como novedoso el establecimiento de una exención de carácter universal para todo lo referente a la cultura.

### 3.2. Análisis de la Constitución Brasileña (1988)

Artículo 1.- La República Federal del Brasil, formada por la unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal, se constituye en Estado Democrático de Derecho y tiene como fundamentos:

- I.- La Soberanía;
- II.- La Ciudadanía;
- III.- La dignidad de la persona humana;
- IV.- Los valores sociales del trabajo y de la libre iniciativa;



V.- El pluralismo político.

Párrafo Único. Todo el poder emana del pueblo, que lo ejerce por medio de representantes electos o directamente, en los términos de esta Constitución.

Artículo 30.- Compete a los Municipios:

- I.- Legislar sobre asuntos de interés local;
- II.- Suplementar la legislación Federal y la estatal en lo que corresponda;
- III.- instituir y recaudar los tributos de su competencia, bien como aplicar sus rentas, sin perjuicio de la obligatoriedad de presentar cuentas y publicar balances en los plazos fijados en ley;
- IV.- Crear, organizar y suprimir distritos, observando la legislación estatal;
- V.- Organizar y prestar directamente o bajo el régimen de concesión o permisión, los servicios públicos de interés local, incluido el de transporte colectivo, que tienen carácter esencial;
- VI.- Mantener, con la cooperación técnica y financiera de la Unión y del Estado, programas de educación preescolar y de la enseñanza fundamental;
- VII.- Prestar, con la cooperación técnica y financiera de la Unión y del Estado, servicios de atención a la salud de la población;
- VIII.- Promover, en lo que corresponda, adecuado ordenamiento territorial, mediante planeamiento y control del uso, del parcelamiento y de la ocupación del suelo urbano;
- IX.- Promover la protección del patrimonio historico-cultural local, observada la legislación y la acción fiscalizadora federal y estatal.

Artículo 145.- La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán instituir los siguientes tributos:

- I.- Impuestos;
- II.- Tasas, en razón del ejercicio del Poder de Policía o por la utilización efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición;
- III.- Contribución de mejora, resultante de obras publicas. 1o. Siempre que fuera posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente, facultándose a la administración tributaria, especialmente para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente. 2o. Las tasas no podrán tener base de calculo propia de impuestos.

Artículo 146.- Cabe a la ley complementaria:

- I.- Disponer sobre conflictos de competencia en materia tributaria entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios;
- II.- Regular las limitaciones constitucionales al poder de tributar;
- III.- Establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre:
  - a) Definición de tributos y de sus especies, bien como, en relación a los impuestos contemplados en esta Constitución, la de los respectivos hechos generadores, bases de calculo y contribuyentes.....

Artículo 156.- Compete a los Municipios instituir impuestos sobre:

- I.- Propiedad predial y territorial urbana;
- II.- Transmisión "inter vivos", a cualquier titulo, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o afinidad física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto las de garantía, así como cesión de derechos a su adquisición;
- III.- Venta al por menor de combustibles líquidos y gaseosos, excepto óleo diesel;



IV.- Servicios de cualquier naturaleza, no comprendidos en el art. 153, I, "b", definidos en ley complementaria. 1o. El impuesto previsto en el inciso I podrá ser progresivo, en los términos de la ley municipal, de forma que asegure el cumplimiento de la función social de la propiedad. 2o. El impuesto previsto en el inciso II:

I.- No incide sobre la transmisión de bienes o derechos incorporados al patrimonio de personas jurídicas en la realización de capital, ni sobre la transmisión de bienes y derechos resultantes de fusión, incorporación, escisión o extinción de la persona jurídica, salvo si, en estos casos, la actividad preponderante del que adquiere fuera la compra y venta de estos bienes o derechos, alquiler de bienes inmuebles o arrendamiento mercantil;

II.- Compete al Municipio de la situación del bien. 3o. El impuesto previsto en el inciso III no incluye la incidencia del impuesto estatal previsto en el Art. 155,I, "b", sobre la misma operación.

4o. Cabe a la ley complementaria:

I.- Fijar las alícuotas máximas de los impuestos previstos en los incisos III y IV.

II.- Excluir de la incidencia del impuesto previsto en el inciso IV de exportaciones de servicios para el exterior.

La Constitución brasileña hace una minuciosa descripción de las materias que trata. Con respecto a los municipios vemos que aparecen en dicha constitución con jerarquías semejantes a la Unión y a los Estados. En relación al poder tributario hay concurrencia de poderes, están habilitados para establecer impuestos y tienen un poder legislativo que dicta las leyes necesarias para dicha imposición. Si bien hay concurrencia de poderes tributarios entre los distintos niveles de gobierno, luego se dice " instituir y recaudar los tributos de su competencia" con lo cual el poder autónomo en materia fiscal resulta atenuado.

### **3.3 Argentina**

#### **3.3.1 Antes de la Reforma de 1994**

Art. 5 Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo y republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno Federal garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

Art. 106. Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en el art. 5

Sobre el poder tributario de los municipios existían dos corrientes doctrinarias jurisprudenciales, una que consideraba que los municipios eran entes autárquicos y que su poder tributario era derivado o delegado. Dentro de esta postura se alinearon administrativistas como Bielsa, Marienhoff, Cassagne y tributaristas como Bulit Goñi, Casás, García Belsunce y Jarach quienes sostenían que era un poder derivado " como consecuencia de su naturaleza institucional, que son entidades autárquicas o administraciones descentralizadas, es decir , delegaciones de otro poder, su poder de imposición es un poder delegado, que podrá ser más o menos amplio, limitado o no, según así lo dispongan los respectivos ordenamientos orgánicos.

La CSJN, ya en su fallo de 01/07/1911 en la causa Municipalidad de la Plata c/ Ferrocarriles del Sud, se pronunciaba en ese sentido, postura ratificada en fallos posteriores, que



si bien mostraban una evolución en la concepción de la naturaleza de los municipios, reafirmaba el carácter de poder delegado del detentado por estos.

Otro fallo importante es del 04/06/1991 en la causa Municipio de la Ciudad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe sobre "Constitucionalidad y cobro de pesos", donde la Corte efectúa una modificación del criterio sostenido en la causa "Rivademar" que analizaremos más adelante, reconociéndose a los municipios atribuciones mínimas necesarias para cumplir sus fines, pero sostiene que el art. 5º de la Constitución sólo ordena a las provincias el establecimiento del régimen municipal, pero no les impone un sistema económico, financiero determinado, respecto de la organización municipal.

Si bien en este último pronunciamiento no surge claramente cual es el status jurídico que debemos asignarle a los municipios, pues su objetivo no era fijar el carácter autárquico o autónomo de la Municipalidad de la Ciudad de Rosario, del voto de la mayoría se deduce la tesis autárquica.

Quienes se han inclinado por el criterio de que el poder de los municipios es derivado o delegado se apartaron, aún antes de la reforma constitucional, del tradicional concepto según el cual el carácter autónomo de los municipios llevaba implícita la potestad tributaria originaria, mientras que el carácter autárquico, la potestad delegada, pues interpretaron que no nos hallábamos frente a conceptos correlativos y aún cuando se reconozca que los municipios puedan dictar sus propias cartas orgánicas y no estén sujetos a control jurisdiccional, seguirán ejercitando una potestad tributaria delegada. Esta posición es sustentada por reconocidos tributaristas como Bulit Goñi, Casás, García Belsunce, entre otros.

En cambio, constitucionalistas como Juan Bautista Alberdi y Bidart Campos han sostenido la autonomía municipal, siendo entre los tributaristas, Giuliani Fonrouge el más ferviente defensor de esta postura, sosteniendo: "Tanto la Nación, como las Provincias y los municipios tienen poder originario e inherente por ser connatural al Estado en cualesquiera de sus manifestaciones; las diferencias que pudieran existir no radican en la esencia del poder, sino en el ámbito de actuación de los organismos".

Dentro de la jurisprudencia que sostiene la autonomía municipal encontramos el fallo "Rivademar c/ Municipalidad de la ciudad de Rosario, del 21/03/1989, que establecía el carácter autónomo de los municipios, postura que luego es revista, como vimos anteriormente, cuando se amplía la Corte.

### **3.3.2 Reforma de 1994**

Art. 5º No sufre modificaciones por encontrarse entre los primeros artículos garantistas, que no podían ser modificados.

Con respecto al art. 106, en el nuevo ordenamiento tiene el nº 123 y la siguiente redacción: "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º *asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.*

La reforma constitucional agrega en el nuevo art. 123 lo señalado en cursiva

Con respecto a esta incorporación, cabría preguntarse si la misma produce modificaciones al poder tributario de los municipios. No cabe dudas que queda consagrado como principio general la autonomía municipal, pero esta se encuentra limitada por las provincias

en determinados aspectos que son taxativamente enumerados: institucional, político, administrativo, económico y financiero. Podemos hablar de una autonomía semiplena, donde no se niega la facultad de los municipios de crear tributos, pero dicha facultad debe entenderse como delegada, y sujeta a coordinaciones, a fin de evitar las siguientes consecuencias no deseadas:

- Superposición de tributos con el riesgo latente de doble o múltiple imposición.
- Falta de armonización de los tributos municipales en relación a los mecanismos de coordinación existentes. Estos mecanismos se han difundido en nuestro país a fin de evitar los males citados de doble o múltiple imposición, horizontal o vertical, a través de la coparticipación de impuestos y del convenio multilateral. En ambos sistemas las provincias asumen obligaciones, no sólo por ellas, sino por los municipios de su jurisdicción.

### 3.4. URUGUAY

Art. 85 – 4° Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de sus recaudaciones e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.

Art. 87 – Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara.

Art. 262 – El Gobierno y la Administración de los Departamentos, con excepción de los servicios de seguridad pública, serán ejercidos por una Junta Departamental y un Intendente. Tendrán sus sedes en la Capital de cada Departamento e iniciarán sus funciones sesenta días después de su elección.

Podrá haber una autoridad local en toda la población que tenga las condiciones mínimas que fijará la ley. También podrá haberla, una o más, en la planta urbana de las capitales departamentales, si así lo dispone la Junta Departamental a iniciativa del Intendente.

La ley establecerá la materia departamental y municipal, de modo de delimitar los cometidos respectivos de las autoridades departamentales y locales, así como los poderes jurídicos de sus órganos, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 273 y 275.

El Intendente, con acuerdo de la Junta Departamental, podrá delegar en las autoridades locales la ejecución de determinados cometidos, en sus respectivas circunscripciones territoriales.

Los Gobiernos Departamentales podrán acordar, entre sí y con el Poder Ejecutivo, así como con los Entes Autónomos y los Servicios Descentralizados, la organización y la prestación de servicios y actividades propias o comunes, tanto en sus respectivos territorios como en forma regional o interdepartamental.

Habrá un Congreso de Intendentes, integrado por quienes fueren titulares de ese cargo o lo estuvieran ejerciendo, con el fin de coordinar las políticas de los Gobiernos Departamentales. El Congreso, que también podrá celebrar los convenios a que se refiere el inciso precedente, se comunicará directamente con los Poderes del Gobierno.



Art. 287 – El número de miembros de las autoridades locales, que podrán ser unipersonales o pluripersonales, su forma de integración en este último caso, así como las calidades exigidas para ser titular de las mismas, serán establecidos por la ley.

Los Intendentes y miembros de las Juntas Departamentales no podrán integrar las autoridades locales.

Art. 288 –La ley determinará las condiciones para la creación de las Juntas Locales y sus atribuciones, pudiendo, por mayoría absoluta de votos del total de los componentes de cada Cámara y por iniciativa del respectivo Gobierno Departamental, ampliar las facultades de gestión de aquéllas, en las poblaciones que, sin ser Capital de Departamento, cuente: con más de diez mil habitantes u ofrezcan interés nacional para el desarrollo del turismo. Podrán también, llenando los mismos requisitos, declarar electivos por el Cuerpo Electoral respectivo de las Juntas Locales Autónomas.

De la lectura de los artículos precedentes, inferimos que si bien la Constitución contempla la existencia de Gobiernos locales, ésta Institución no es obligatoria desde el punto de vista constitucional y que si llegasen a tener algún tipo de potestad tributaria, la misma sería delegada.

#### 4. CONCLUSIONES

El análisis de las disposiciones constitucionales de los cuatro países integrantes del Mercosur muestra una manifiesta dispersión que va desde el reconocimiento constitucional expreso del rango municipal como constitutivo de lo fundacional por parte de Brasil y otorgándoles potestades tributarias originarias hasta Uruguay que no menciona dicho nivel de gobierno, como de existencia obligatoria.

Argentina reconoce a partir de la reforma de 1994 la autonomía municipal, pero el debate que mencionáramos acerca de las facultades de imposición continúa dado que la fórmula constitucional ha elegido una autonomía atenuada.

Brasil reconoce facultades legislativas a los municipios y poder de imposición pero dicho poder se haya limitado a " los tributos de su competencia".

Paraguay reconoce autonomía a los municipios, pero autarquía financiera. Los impuestos sólo son creados por ley del Congreso de la Nación. Existe en la Constitución una asignación de fuente de recursos para ese nivel de gobierno estableciéndose también que podrán cobrar tasas que no excedan el costo del servicio.

Uruguay no los menciona como de existencia obligatoria y no les asigna fuentes de financiamiento.

La República Argentina ha iniciado, mediante el Mercosur, un proceso de integración regional, que podríamos encuadrar de "regionalismo abierto" y por lo tanto, nuestro sistema tributario debe apuntar a fortalecer las características que favorecen el mismo.

Las Finanzas Públicas han construido un sistema normativo sustentado en los principios generales de la tributación: eficiencia, equidad y simplicidad de aplicación y control.



Tales principios han sido expresados bajo el supuesto implícito de que dichas normas serían aplicadas por gobiernos que tenían amplias posibilidades de imponer sus objetivos políticos. La situación actual nos muestra economías ampliamente integradas, gran movilidad de factores y gobiernos que han perdido la capacidad de aplicar objetivos políticos independientes de las condiciones externas.

En vistas a este escenario de factores internos y externos, el poder tributario municipal se encuentra condicionado al equilibrio de ello.

En lo interno la República Argentina está inmersa en un profundo debate sobre la distribución de sus recursos ( ley de coparticipación, sistema tributario) y en lo externo está transitando por un proceso de integración (Mercosur).

La definición del alcance de las autonomías locales ( organización de entidades territoriales, administración de sus bienes, potestamiento para el poder de policía urbano y rural, poder de imposición) debería estar presente tanto en la armonización de políticas macroeconómicas por parte de los socios del Mercosur, como en la agenda del gran debate nacional sobre sistema tributario y nueva ley de coparticipación de impuestos.

La búsqueda de un camino propio y el desarrollo de un pensamiento distinto de los que se sustentan en los paradigmas dominantes, requiere una capacidad de reflexión capaz de cuestionar, no desde la ideología, sino desde las evidencias empíricas, integrando a todos los sectores que tienen que ver con la temática planteada.

## **Bibliografía**

- BALASSA (1964): Teorías de la Integración económica. Ediciones Uteha, México.
- DEUTSCH (1974) El análisis de las relaciones internacionales. Ediciones Paidós, Buenos Aires, 1974, caps. 15 y 18.
- DI PIETRONICA y FERNANDEZ (1995): Poderes Tributarios Municipales. Trabajo presentado a las XXV Jornadas Tributarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Cs. Económicas, Mar del Plata, 2 – 3 y 4 de noviembre de 1995.
- DOUGHERTY y PEALTZGRAFF (1993): Teorías en pugna en Relaciones Internacionales. G.E.L., Buenos Aires.
- GADDIS (1991): Towards the post Cold War World, en Foreign Affairs.
- ROSENTHAL: El regionalismo abierto en la CEPAL, en Pensamiento Iberoamericano, N° 26.
- GONZALEZ CANO (1991) Armonización Tributaria del Mercosur. Ediciones Académicas, Buenos Aires.
- VARIOS (1998): Tratado del Mercosur: Soberanía, federalismo y fiscalidad. Respuesta Tributaria de la Provincia de Santa Fe y sus municipios ante el proceso de integración. Publicación de las Terceras jornadas de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas. Constituciones : Argentina (1994), Brasil (1988), Paraguay (1992), Uruguay (1966)
- QUIROGA LAVIE (1994): Las constituciones latinoamericanas. Estudio Preliminar. Universidad Nacional Autónoma de México. México.
- VARIOS. (1993) As Constituições brasileiras. Editora brasileira. San Pablo