



Angel Sciara
Claudia Ameriso
Teresa Beren
Marisa Goytia
Georgina Maceratesi
Andrea Ocaranza
Julia Orellano

Instituto de Investigaciones Económicas, de la Escuela de Economía.

FINANCIAMIENTO DE LOS GOBIERNOS LOCALES EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

I) INTRODUCCIÓN:

El régimen federal de gobierno estatuido por nuestra Constitución Nacional plantea la necesidad de adoptar un esquema financiero –gastos y recursos- acorde con esta organización institucional. Un aspecto importante a considerar es aquél que se relaciona con la distribución de ingresos entre el gobierno central, las provincias y los municipios, conforme las funciones que cada uno de ellos está llamado a desempeñar.

Desde un enfoque tradicional, corresponde al gobierno central atender aquellos gastos que hacen a la satisfacción de necesidades públicas que responden a una exigencia uniforme en todo el territorio nacional, en el sentido de generarse como consecuencia de la vida en comunidad –defensa, justicia, educación, entre otras- y cuya satisfacción, en función del interés público predominante debe ser cubierta en este ámbito; al gobierno provincial le corresponde la satisfacción de necesidades vinculadas con obras de infraestructura, sanidad pública, provisión de servicios públicos como energía y agua y finalmente a los municipios les compete resolver problemas relacionados con iluminación pública, control de tránsito, comunicaciones urbanas, barrido y limpieza de calles, etc.

Esta distribución de funciones a nuestro entender necesita incorporar una nueva visión, acorde con las tendencias que se han ido marcando como consecuencia del proceso de globalización mundial que se ha estado viviendo en las últimas décadas. El mundo, como muchos sostienen, está encaminado en un proceso de urbanización generalizado que trae consigo nuevas problemáticas que deben abordarse desde lo local (como ciudad o región), y por ello nos encontramos con problemas vinculados a la vivienda, al medio ambiente, a la promoción económica, a la pobreza -que en virtud de la proximidad de los gobiernos locales, su alto grado de legitimidad y representación- son planteados a éstos para su solución.

Frente a este nuevo escenario sólo aparecen hasta el momento estructuras rígidas basadas en un fuerte poder central que reconoce a los gobiernos locales autonomía pero en muchos casos sólo desde el plano teórico. Observamos un traslado de funciones y descentralización de servicios pero las mismas se enfrentan con una gran centralización financiera que imposibilita la resolución de los nuevos desafíos.

En atención a la preocupación local que produce la satisfacción de necesidades crecientes con recursos siempre escasos, y al hecho de que la normativa municipal ha sufrido a lo largo del tiempo, en general, muy pocas modificaciones significativas, a pesar de los



cambios profundos que se evidencian en la realidad económica y en las funciones que han debido asumir los Gobiernos Locales, consideramos oportuno llevar a cabo un estudio integral de los recursos propios con que cuentan los Municipios de la provincia de Santa Fe para solventar las tareas que les son inherentes.

Para ello los objetivos planteados fueron:

- Identificar la potestad tributaria de los municipios conforme el marco legal aplicable y
- Puntualizar y analizar, en un conjunto de municipios de la provincia de Santa Fe, los recursos tributarios propios con los que se financian, así como su importancia relativa.

II) POTESTAD TRIBUTARIA DE MUNICIPIOS, EN LA PROVINCIA DE SANTA FE - LIMITACIONES:

1) CONSTITUCIÓN NACIONAL

Sea a través del gobierno nacional, provincial o municipal, en todos los casos, para el cumplimiento de sus fines se necesitan recursos, pues "sin rentas no hay gobierno". Es la Constitución Nacional la que determina la fuente de recursos del Tesoro Nacional y Provincial. En el primer caso, el artículo 4 fija el principio general mientras que el 75 establece las normas complementarias. El primero de estos artículos es el que reconoce la competencia exclusiva de la Nación para gravar con derechos de importación y exportación, y el segundo, la posibilidad de imponer contribuciones directas únicamente por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio y siempre que la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan. En el caso de las Provincias, el artículo 121 explicita que Éstas " ... conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal ..." – tributos directos- y el 75 inciso 2) prevé como facultad concurrente –entre Nación y Provincias- la imposición indirecta.

Respecto del financiamiento de los Municipios, la Constitución de 1853/60 dedicó un solo párrafo para referirse al Municipio como institución (artículo 5), que no se ha modificado con la reforma de 1994, pero que ha incorporado un sustancial cambio. Hoy, el artículo 123 agrega que "Cada Provincia dicta su Constitución (...) asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero".

Como fuera expuesto, es la Constitución Nacional la que distribuye las potestades tributarias entre Nación y Provincias y es Ella la que impone limitaciones a los tres niveles de gobierno a través del establecimiento de principios que deberán ser respetados por todos los estamentos y por todo tributo. Entre ellos destacamos: el principio de legalidad, el principio de reserva de ley, el principio de no confiscatoriedad, el principio de igualdad y razonabilidad, el principio de capacidad contributiva. Además, de nuestra Ley Suprema también emanan ciertas disposiciones que no deben transgredirse con la sanción de tributos, las que son designadas como: Cláusula del Comercio, Cláusula del Progreso y Establecimientos de Utilidad Nacional.

APLICACIÓN A LOS GOBIERNOS LOCALES:



Habiendo analizado la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹ en relación a la aplicación de los mencionados principios y cláusulas podemos concluir que su aplicación como limitación al poder de imposición de los municipios no impide que éstos graven con tasas y contribuciones de mejoras emanadas de órganos legislativos locales a los sujetos que realizan actividades o posean bienes en esas jurisdicciones admitiendo diferentes tratamientos a partir de categorizaciones de contribuyentes sobre bases razonables, tomando en cuenta su capacidad contributiva, siempre que se respete la no confiscatoriedad de los tributos.

Asimismo, y en general, se acepta que las cláusulas mencionadas precedentemente no obstaculizan la percepción de tasas por servicios efectivamente prestados y contribuciones de mejoras sobre sujetos que por la actividad desarrollada quedan dentro del ámbito tributario local.

2) RÉGIMEN DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Conforme la normativa constitucional (artículo 75 inciso 2) corresponde que la Nación recaude los tributos directos e indirectos para luego distribuirlos con las provincias. No obstante ello, conforme la reforma de 1994, ésta no ha sido instrumentada en los términos previstos ya que subsiste el Régimen Transitorio de Coparticipación Federal de Impuestos - regido por la ley 23.548- que establece obligaciones para las Provincias, las que debían adherir al régimen mediante una ley. Ella implicaba asumir un doble compromiso, por sí y por los Municipios que las integran, los que no debían aplicar gravámenes análogos a los nacionales que se coparticipan. Esta obligación excluye expresamente a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

Tampoco quedan sujetos a la limitación precedente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria; ingresos brutos; propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores; de sellos y transmisión gratuita de bienes, así como tributos provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 con afectación específica en la norma de creación del gravamen

Un párrafo aparte merecería el análisis de la legalidad de la obligación asumida por la provincia en nombre del municipio, pero excluyendo este aspecto y aceptando como de hecho ha ocurrido lo dispuesto por la mencionada norma, la conclusión a la que arribamos es que los municipios no tienen vedada la posibilidad de establecer tasas por servicios efectivamente prestados e impuestos en la medida que no haya analogía con los nacionales

¹ Cipriano, Cándida de Gregorio Viuda de y Otros c/ demanda de inconstitucionalidad", CSJN, 03/10/1956; Sniafa Sociedad Nuevas Industrias Argentinas Fibras Artificiales SAIC c/ Municipalidad de Berazategui s/ repetición", CSJN, 17/12/1971; Vivo, José c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", CSJN, 13/12/1940; Neuman Astiz, Godofredo c/ Municipalidad de Villa Constitución", CSJN, 15/03/1979; Cobo de Macchi Di Cellere, Dolores c/ Provincia de Córdoba", CSJN, 21/07/1941, Revista Jurídica Argentina Nº 23; Compañía de electricidad de los Andes SA c/ Provincia de Mendoza", CSJN, 22/06/1960; Claypole, Delia Bonorino Ezeyza de y Otros c/ Buenos Aires La Provincia s/ inconstitucionalidad de las leyes 4834 y 4204", CSJN, 03/03/1948; Bodegas y Viñedos Saint Remy SA , CSJN, 06/08/1965; Díaz Velez, Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires; Masón de Gil c/ Municipalidad de Santa Rosa; Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de General Pico" CSJN, 27/02/97; Telefónica de Argentina c/ Municipalidad de Chascomús s/ acción meramente declarativa. CSJN 18/04/97; Ede-nor c/ Municipalidad de General Rodriguez s/ acción declarativa-medida cautelar CSJN, 1999/10/05; ANA c/ Municipalidad de Bahía Blanca s/ acción meramente declarativa CSJN,2001/04/03; Municipalidad de Quilmes c/ Edesur SA CSJN,2002/05/07.



coparticipados.

Si bien no se ha logrado discutir y consensuar una nueva ley de coparticipación, las relaciones de carácter financiero entre Nación y Provincias no han permanecido estáticas sino que en la última década se han celebrado sucesivos pactos fiscales que incidieron sobre los gobiernos locales.

A través del primero de ellos² la Provincia se comprometió a eliminar o reformular una serie de tributos, y en el caso de los Municipios el compromiso consistió en precisar los servicios alcanzados con las distintas tasas de modo de aspirar a lograr una razonable relación entre el servicio prestado y el costo que insume tal prestación.

A posteriori, y a través de las leyes 25.235 y 25.400 se ratificaron los acuerdos suscritos por Gobernadores y Gobierno Nacional, y tales acuerdos fueron conocidos bajo los nombres de: "Compromiso Federal" y "Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal", respectivamente.

De ellos se destaca:

- El artículo 9 de la ley 25.235 -promulgada el 30/12/99- dispuso que los gobiernos provinciales se comprometen a implementar en el plazo de 24 meses la armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno, incluyendo a los Municipios, y respetando los principios constitucionales que rijan en esta materia en cada Provincia.
- El artículo 15 de la ley 25.400 -promulgada el 08/01/01- ratificó el artículo 9 de la ley 25.235 y estableció un plazo de 120 días para celebrar un Pacto Federal de Armonización Tributaria entre el Gobierno Nacional y las Provincias, invitando a su vez a los Municipios. Debería respetar los principios constitucionales que rijan en cada Provincia y perseguir el objetivo de eliminar tributos y otro tipo de cargas con efectos distorsivos sobre la actividad económica, la inversión y el empleo.

Finalmente, y con plena vigencia a la fecha, se debe mencionar la ley 25.570 "Acuerdo Nación –Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos" -promulgada el 03/05/02-, que no introduce mayores compromisos para los Entes Locales.

3) CONSTITUCIÓN PROVINCIAL

Como expresáramos precedentemente la Constitución Nacional llama a las Provincias a asegurar la autonomía municipal. Del análisis realizado de todas las constituciones provinciales³ se concluyó que la mayoría de las provincias acuerda a sus municipios, aún antes de la reforma constitucional de 1994, algún grado de autonomía, a saber: Santa Cruz, Corrientes, Tierra del Fuego, Neuquén, San Juan, La Rioja, Catamarca, Chubut, Santiago del Estero, San Luis, Salta, Misiones, Córdoba, Jujuy, La Pampa y Río Negro, cada una con determinadas características, según las leyes orgánicas de municipalidades que se dictaron.

² Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento celebrado entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales, suscripto el 12 de agosto de 1993 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los señores gobernadores de las provincias de Buenos Aires, Corrientes, Chaco, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Salta, San Juan, San Luis, Santa Fe, Santiago del Estero y Tucumán.

³ Marco Constitucional a la competencia ambiental de los municipios en materia tributaria.

C.P.N. C.Ameriso, CPN T.Beren, CP C.Ferullo y C.P.N. J.Sevilla. Jornadas de investigación en la facultad de Cs.Económicas y Estad. De la UNR. Año 2001.



La provincia de Santa Fe no ha recepcionado lo dispuesto por la Constitución Nacional, encontrándose vigente la del año 1962. Establece que en materia de tributos de carácter local los Municipios tienen a su cargo una eficaz gestión de los intereses locales y a tal fin pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción (artículo 107 CP). También consagra expresamente el principio de capacidad contributiva.

Del estudio de toda la normativa expuesta entendemos que no existen limitaciones sobre los Municipios para el cobro de tasas y contribuciones especiales, siendo mucho más acotado su accionar en materia de impuestos. Dicho límite persistiría aún modificando la Constitución Provincial y mientras no se cambie lo dispuesto por la Ley de Coparticipación Federal.

La factibilidad de un impuesto a nivel local dependerá de su hecho imponible y aquí será imprescindible que no exista analogía con los nacionales coparticipados.

Respecto del régimen de Convenio Multilateral como límite a la potestad tributaria de los Municipios, consideramos que esta norma constituye un mecanismo de distribución de ingresos impositivos entre Capital Federal y Provincias, con el objeto de lograr su coordinación horizontal, que resulta de aplicación por parte de las municipalidades a efectos de distribuir los ingresos impositivos a nivel provincial (artículo 35 CM)

No surge del Convenio límite de carácter cualitativo, en relación al tipo de tributo, sino cuantitativo. Es así que se dispone que los Municipios sólo podrán gravar los ingresos brutos atribuibles al Fisco Provincial según las normas del Convenio Multilateral.

El párrafo tercero del artículo 35 contempla una situación particular, en la que encuadran los Municipios de la provincia de Santa Fe. El permite que cuando las normas legales vigentes sólo admitan la percepción de tributos -en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada-, se pueda alcanzar -entre los referidos Municipios- hasta el 100% del monto imponible atribuible al Fisco Provincial.

III) CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS

Identificados los recursos tributarios de los que pueden hacer uso los Municipios intentaremos formular algunas precisiones acerca del significado y alcance de cada uno de ellos teniendo en cuenta la opinión de la Doctrina latinoamericana más estudiosa del tema así como de la opinión de nuestro Máximo Tribunal de Justicia.

En relación a la caracterización de cada uno, la doctrina ha sostenido distintas posiciones. Se ha venido distinguiendo a los recursos tributarios o simplemente tributos, en impuestos, tasas y contribuciones especiales, para algunos autores, o contribución de mejoras únicamente, para otros.

Receptando este consenso los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina⁴ en su Capítulo II dicen que los *tributos* son: impuestos, tasas y contribuciones especiales -artículo 14- y los definen como "... las prestaciones en dinero que el Estado, en

⁴ Reforma Tributaria para América Latina, III, Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Comisión Redactora: Dr. C. Giuliani Fonrouge (Argentina), Dr. R. Gomes de Sousa (Brasil) y Dr. R. Valdés Costa (Uruguay) y Colaboradores, Washington, DC, 1968, 2ª edición.



ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (artículo 13).

Respecto de las *tasas*, luego de un recorrido por distintos autores⁵ y teniendo en cuenta la opinión de nuestro Máximo Tribunal⁶ concluimos que este instituto tributario se caracteriza por tratarse de una contraprestación pecuniaria de carácter coactiva exigida por el estado en virtud de su poder de imperio, por la prestación efectiva de un servicio público divisible inherente al Estado, cuyo producido debe tener una razonable equivalencia con el costo global del servicio generador.

En cuanto a la tercera categoría de tributos, la *contribución especial*, consideramos que no ha presentado cuestionamientos desde su aplicación fáctica en cuanto a su naturaleza, ni tampoco gran diversidad de opiniones entre los autores por lo que podemos concluir que la contribución especial es una contraprestación pecuniaria de carácter coactiva exigida por el estado en virtud de su poder de imperio, por la realización de una obra o la prestación de un servicio público que proporciona un beneficio económico al contribuyente afectado, cuyo producido no puede superar la ventaja por él obtenida ni el costo de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

IV) RECURSOS TRIBUTARIOS VIGENTES EN MUNICIPIOS DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

La Constitución de la Provincia de Santa Fe dispone que sus Municipios pueden cobrar: impuestos, tasas y contribuciones. Éstos prestan servicios divisibles o indivisibles a la comunidad y la elección de la fuente de los recursos para satisfacerlos es privativa de ellos, dentro de los límites de las cartas orgánicas municipales.

Asimismo la Ley 2.756- Orgánica de Municipalidades- organiza a los gobiernos locales, establece sus derechos y obligaciones, las atribuciones y deberes de sus órganos de gobierno, el régimen electoral y los supuestos de intervención. Esta ley en materia tributaria establece a través de su artículo 48: "Se declaran impuestos, tasas, derechos, contribuciones y rentas municipales, las que se establezcan sobre corrales y abasto, matrículas de abastecedores y consignatarios de haciendas, alumbrado, arena, canto rodado y cascajo, limpieza pública, barrido, rodado en general, delineación de las casas en construcción, tapias y cercos, refacción del frente de los edificios, derecho de sisa, marcas de pan, empresas de tranvías y ómnibus, teléfonos y telégrafos, gas, diversiones de cualquier clase, espectáculos y baños públicos, rifas, aguas corrientes, lavaderos, pesas y medidas, arrendamientos de puestos y locales en los mercados de abasto y de consumo, carnicerías, introducción e inspección de carnes elaboradas o no al municipio, patentes de mercados particulares, mozos de cordel, letreros, avisos, motores y máquinas, perros, papel sellado y

⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, "*Derecho Financiero*", Volumen II, Capítulo II: Tasas y Contribuciones Especiales, 3ª Edición, 1978; Martín, Julio, *Temas de Finanzas Públicas*. 2ª Edición Ampliada, UNR Editora, Setiembre de 1996; García Belsunce, Horacio, "*Temas de Derecho Tributario*", Capítulo: Impuestos y Tasas Municipales; XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Caracas; Spisso, Rodolfo, R., *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma.

⁶ Cía. Swift de La Plata SA Frigorífica c/ La Nación s/ repetición. Fallo CSJN 11/10/1961; Compañía Química SA v/ Municipalidad de Tucumán. Fallo CSJN 5/09/1989 ; Municipalidad de San Lorenzo vs. Yacimientos Petrolíferos fiscales s/cobro ordinario de pesos. Fallo CSJN 8/11/1961.



estampillas municipales, estacionamiento de vehículos, entierros, venta y refacción de sepulturas y terrenos en los cementerios municipales, explotación de basuras, hornos de ladrillos, afirmados y conservación de caminos, apertura de calles, numeración de edificios, nivelación de veredas, remoción de las calles y ocupación de las mismas por cables, cañerías, túneles, inspección de análisis de bebidas y artículos alimenticios, multas municipales, espectáculos de boxeo y football profesional, contribución de mejoras al terreno baldío, a la ocupación del suelo y subsuelo de las calles y demás sitios del dominio municipal, y en general cualquiera otra renta no especialmente enumerada en la presente ley, pero que por su índole sea de carácter municipal. La clasificación contenida en este artículo, es de carácter enunciativo y no limita facultades a las municipalidades para crear recursos y nuevas rentas, a condición de que respondan a contribuciones y tasas de servicios y que sean compatibles con la Constitución Provincial y Nacional"

La Ley 8.173/77 sancionó el Código Tributario Municipal al cual deben adecuarse todos los códigos fiscales municipales. Prevé como recursos a las tasas, los derechos y las contribuciones especiales.

Finalmente la Ley 11.123/94 modificó parcialmente a la ley 8.173 alterando el ámbito de aplicación de la Tasa General de Inmuebles y el Derecho de Registro e Inspección (D.R. e I.) permitiendo que hasta tanto se apruebe el texto del Código Tributario Municipal Modelo, pueda entenderse como índice presuntivo del costo de los servicios cubiertos por el D.R. e I. el total de ingresos brutos devengados en la jurisdicción del Municipio.

De las leyes de Coparticipación de Impuestos Provinciales no surgen límites en cuanto al tipo de tributos a imponer por parte de Entes Locales. Constituye entonces la ley 8.173 el marco dentro del cual los Municipios podrán crear recursos tributarios y su análisis resulta de suma importancia. En ella se definen los distintos recursos tributarios.

V) ESTRUCTURA DE FINANCIAMIENTO DE GOBIERNOS LOCALES . ANÁLISIS DE SUS RECURSOS TRIBUTARIOS PROPIOS.

Santa Fe se caracteriza por tener su población distribuida de manera poco uniforme en el territorio provincial. Según datos provisorios del Censo Nacional de Población y vivienda del año 2001⁷ la Provincia de Santa Fe cuenta con 2.997.376 habitantes localizados en 48 municipios y 315 comunas, de los cuales Rosario y Santa Fe concentran el 42 % de la población total de la Provincia. Estos datos evidencian dos polos de atracción poblacional, que arrastran una gran concentración de infraestructura, servicios y factores económicos. Asimismo aparece un grupo reducido de 12 municipios cuya población oscila entre 27.000 y 84.000 habitantes y finalmente unos 34 municipios con poblaciones por debajo de los 25.000 habitantes.

La información relevada evidencia realidades y requerimientos planteados a los Gobiernos Locales de disímil naturaleza y magnitud, los cuales se ponen de manifiesto a través de los respectivos presupuestos. Esta caracterización requiere fragmentar el análisis a efectos de apreciar correctamente la realidad y poder formular propuestas que constituyan un antecedente a valorar por los sectores involucrados

En una primera etapa, y dada la dificultad que hemos debido afrontar para contar con

⁷ <http://www.santafe.gov.ar>



información relevante en materia de recursos tributarios y normativa vigente, hemos seleccionado para analizar los siguientes municipios:

LOCALIDAD	CANT. HAB.	PARTIC.S/POBLACIÓN PCIA
Rosario	907.884	30.29%
Santa Fe	369.587	12.33%
Rafaela	83.677	2.79%
Villa Gobernador Gálvez	74.760	2.49%
Santo Tomé	58.904	1.97%
Villa Constitución	44.380	1.48%
San Lorenzo	43.514	1.45%
Esperanza	35.869	1.20%
Cañada de Gómez	29.759	0.99%
Pto.Gral San Martín	10.844	0.36%

Conforme la estructura de financiamiento de los Municipios seleccionados⁸, observamos que los recursos en ellos considerados se clasifican en Corrientes y de Capital.

Son CORRIENTES⁹: los que provienen de los ingresos tributarios (incluidos los cobrados directamente por el Municipio y los correspondientes a los regímenes federal y provincial de coparticipación de impuestos), de ingresos no tributarios (tasas, derechos, y otros), los originados en la venta de bienes y/o servicios, los ingresos de operación, las rentas de la propiedad y las transferencias recibidas para financiar gastos corrientes; y de CAPITAL¹⁰: los provenientes de la venta de activos fijos (tierras y terrenos, edificios e instalaciones y maquinarias y equipos) e intangibles; venta de otros bienes e incremento de la depreciación y amortización acumulada.

Los recursos corrientes se desagregan en: DE JURISDICCIÓN PROPIA, que a su vez se desdoblan en tributarios y no tributarios y DE JURISDICCIÓN AJENA: se incluyen aquí los fondos provenientes de la coparticipación provincial y nacional.

Centrando el análisis sobre los recursos corrientes, podemos concluir que, excepto Esperanza, localidad en la que los recursos de capital ascienden para el año 2000 y 2001 al 12% y 8% respectivamente, en el resto de los municipios analizados los recursos corrientes ascienden a más del 95%.

Segregados los recursos coparticipados de los propios, encontramos que en Villa Gobernador Gálvez, Rosario, Esperanza, Santo Tomé y San Lorenzo, para el año 2001, los

⁸ Mediante el estudio de sus presupuestos ejecutados de los años 2000 y 2001 con excepción de Rafaela, Villa Constitución y Puerto General San Martín, localidades en las que no se obtuvo respuesta favorable a la solicitud de información realizada

⁹ Concepto s/ Clasificador Presupuestario Nacional. Nótese que este clasificador desarrollado para Nación considera como no tributarios a tasas y derechos, mientras que en el presente trabajo a tales recursos se los trata como tributarios.

¹⁰ Idem nota 9.



recursos recibidos vía coparticipación representan menos del 40% del total de recursos corrientes. Esta participación asciende en Santa Fe al 46% y en Cañada de Gomez al 53% por el mismo período.

En materia de recursos propios, en todos los municipios relevados tiene gran preponderancia los recursos tributarios, constituyendo -para el año 2001- más del 95%, con excepción de Cañada de Gómez en donde la participación asciende al 93%, Esperanza 73% y Villa Gobernador Gálvez 85%.

La evidente significatividad de los recursos tributarios en el financiamiento de los gobiernos locales relevados justifica la profundización de su estudio.

Como venimos anticipando, en materia tributaria, rige en la provincia de Santa Fe la Ley 8.173. Los recursos que ella prevé son:

- ⌚ Tasa general de inmuebles
- ⌚ Derecho de registro e inspección
- ⌚ Derechos de cementerios
- ⌚ Derecho de acceso a diversiones y espectáculos públicos
- ⌚ Derecho de abasto, matadero e inspección veterinaria
- ⌚ Derecho de ocupación de dominio público
- ⌚ Permisos de uso
- ⌚ Tasa de remate
- ⌚ Tasa de actuaciones administrativas y otras prestaciones

En todos los Municipios relevados, se encuentran en vigencia los tributos mencionados.

De su análisis, y en particular en relación a los dos que revisten mayor importancia surge:

Tasa General de inmuebles

El Título II, Capítulo I de la Ley 8.173 diferencia en sus definiciones: ámbito de aplicación, hecho imponible (objeto imponible) y sujetos pasivos. En nuestra opinión ellos conjuntamente conforman el presupuesto generador de esta obligación fiscal, que consiste en la contraprestación pecuniaria a cargo de propietarios o poseedores a título de dueño, de parcelas correspondientes a inmuebles urbanos, suburbanos o rurales ubicados en el éjido municipal, por la prestación de servicios municipales vinculados con los inmuebles.

La Ley 11.123 al modificar el artículo 78 de la Ley 8.173 acota las posibilidades de servicios que puedan ser financiados con ella a aquellos que resulten complementarios y conexos a los inmuebles. Hasta la sanción de la norma de referencia se permitía que servicios prestados por los municipios que no estuvieren gravados expresamente se pudieran financiar a través de esta tasa.

Los municipios seleccionados como objeto de la presente etapa no adaptaron sus ámbitos de aplicación a lo dispuesto por la Ley 11.123, manteniendo la amplitud de financiamiento señalada.

En relación a la base imponible el artículo 72 de la Ley 8.173 fija que el monto de la tasa se



establecerá en base a las alícuotas previstas en las ordenanzas impositivas aplicadas sobre la valuación fiscal que la Provincia asigne a dichos inmuebles para la percepción del impuesto inmobiliario. Esta Ley acota la determinación de la tasa en un aspecto, el relacionado con el avalúo inmobiliario que asume como propio la Provincia.

De los municipios relevados Santa Fe y Rosario utilizan como base de imposición el avalúo fiscal municipal. Este parámetro, que en principio difiere de lo dispuesto por la ley provincial, toma como base la Ley 2.996 de Avaluación y Catastro de la Propiedad Raíz¹¹ que establece en su artículo 10 que "La ejecución del catastro en los municipios de 1º categoría estará a cargo de las respectivas Municipalidades, a cuyo fin la Dirección Provincial de Catastro y Cartografía convendrá las normas a que habrán de sujetarse las operaciones, clasificación de zonas urbanas, suburbanas y rurales y los principios en que se basará la valoración."

Santo Tomé, al igual que los anteriores, toma como base para los inmuebles urbanos un avalúo fiscal propio.

Las Rosas, Cañada de Gómez, Puerto General San Martín, Villa Constitución y Villa Gobernador Gálvez toman como parámetro metros lineales de frente. Por su parte Rafaela hace referencia a metros de frente y superficie de terreno y Esperanza establece como base de imposición un valor locativo de los inmuebles del 10% del avalúo fiscal municipal. Se reduce el mismo en un 60% si son tierras ubicadas en zonas inundables por el Río Salado (ocupadas o no).

San Lorenzo establece su base imponible según valores mínimos por zonas a los que se les aplica un coeficiente de corrección según las ubicaciones y servicios que se prestan.

Algunos Municipios diferencian la modalidad de determinación del tributo para los inmuebles rurales tomando como base de imposición hectáreas o fracción de superficie y como unidad de medida litros de gasoil por hectárea. En esta situación encontramos a Santo Tomé, Las Rosas, Cañada de Gómez, Puerto General San Martín y Esperanza.

Analizados los presupuestos ejecutados correspondientes a los años 2000 y 2001 observamos que la importancia relativa de este tributo no es uniforme en los municipios relevados.

Para el año 2001, en Esperanza constituye el 59% de los recursos tributarios descendiendo al 45% en Rosario, 36% en Santa Fe¹², 31% en Cañada de Gómez y 26% en Villa Gobernador Gálvez y Santo Tomé.

Dentro de los municipios que distinguen la tasa para inmuebles rurales, resulta sólo de significativa importancia en Cañada de Gómez alcanzando casi el 100% de lo recaudado por este tributo.

Derecho de Registro e Inspección

El Título II, Capítulo II de la Ley 8.173 hace referencia al hecho imponible y sujetos obligados como conceptos diferenciados; no obstante a los efectos de este análisis los consideraremos integrando el presupuesto generador de este tributo.

Este derecho, surge como contraprestación por determinados servicios que presta el Muni-

¹¹ con sus reformas hasta la Ley 10.547 promulgada el 10/12/90 y su reglamentación por decreto 4972/91 del 8/11/91

¹² Según el presupuesto ejecutado por el año 2001, en "Otros" del Anexo I, figuran recursos tributarios de ejercicios anteriores no identificados por tipo de tributo, lo que no permite su consideración en ellos.



cipio (registrar y controlar actividades comerciales, industriales y científicas, de investigación y toda actividad lucrativa, preservar la salubridad, seguridad e higiene entre otras) siempre que las actividades se realicen en un local ubicado dentro de su jurisdicción.

La ley 11.123, tal como se anticipó, introdujo una modificación al art.76 de la ley 8.173, considerando dentro de los servicios que se financian con el D.R.e I. "los demás servicios que no estén gravados especialmente".

Entre los Municipios relevados mantienen estrictamente los lineamientos dispuestos originalmente por la ley provincial, previa a la modificación de la ley 11.123: Rosario, Esperanza y Cañada de Gómez.

San Lorenzo, Puerto General San Martín hacen incapié en que está gravado el ejercicio de determinadas actividades realizadas en el éjido municipal, no haciendo referencia a la necesidad de contar con local, pero tampoco se apartan expresamente de este requerimiento.

Villa Gobernador Gálvez, Santo Tomé, Rafaela y Las Rosas amplían la definición dada por la Ley 8.173. En tal sentido se otorga carácter enunciativo a los servicios que se pueden financiar con este tributo alcanzando a través del mismo a todos los que faciliten y promuevan el ejercicio, desarrollo y consolidación de las actividades industriales, comerciales, de servicio, profesionales, artesanales y en general, cualquier otra actividad o negocio. Por otra parte en estos municipios y en Villa Constitución no se requiere la existencia de local para que se configure el hecho imponible.

En cuanto a la base de imposición, el artículo 78 de la Ley 8.173 establece que este derecho se liquidará sobre el total de ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio correspondiente al período considerado. Convalidando esta disposición la Ley 11.123 estableció que hasta tanto se apruebe el texto de un Código Tributario Municipal Modelo podrá entenderse como índice presuntivo del costo de los servicios cubiertos por el Derecho de Registro e Inspección el total de ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio.

Todos los Municipios relevados adhieren a lo previsto por la ley provincial como principio general.

En Villa Gobernador Gálvez, Rosario, Santa Fe y Esperanza la incidencia de este tributo supera el 25% de los recursos tributarios propios, siendo en Santo Tomé el 23% y en Cañada de Gómez el 18%, estos porcentajes corresponden al año 2001.



VI) CONCLUSION:

De la gama de recursos tributarios que enuncia el Código Tributario Modelo y que utilizan los Municipios para financiar sus actividades, dos influyen sustancialmente en la conformación de sus fondos propios: la Tasa General de Inmuebles y el Derecho de Registro e Inspección.

El primero ha sufrido cambios en su definición del hecho imponible debido a una doble presión que se le ha hecho sentir a la Provincia, por un lado de la Nación que exige que esta tasa sólo financie prestaciones vinculadas con su objeto y por el otro, de los Municipios que requieren de mayores recursos para poder satisfacer las crecientes e ineludibles necesidades públicas.

Para resolver formalmente esta situación, la Provincia adaptó en 1994, a través de la ley 11.123, la ley 8.173 restringiendo el hecho imponible de la Tasa General de Inmuebles. Esto que debería haber generado modificaciones en los códigos tributarios municipales no se ha producido a la fecha, por lo menos en los Municipios relevados, ni tampoco fue exigido por la Provincia.

La realidad económica ha demostrado y tácitamente la Provincia ha aceptado, que la incidencia de la globalización con la consecuente descentralización de funciones sin el consiguiente financiamiento, trae aparejado la imposibilidad de sustento, conforme la legislación vigente.

Obviamente el cumplimiento estricto de la norma evidenciaría la necesidad de los Municipios de contar con mayor cantidad de fondos desde el gobierno provincial, sea por coparticipación de tributos o por modificaciones al sistema tributario actual.

Respecto de la conformación de la base imponible de esta tasa, ella tampoco ha respetado en las legislaciones municipales la normativa provincial. No obstante, por tratarse de un tributo con base geográfica no ha generado inconvenientes para las partes, circunscribiendo sus efectos a los límites de cada Municipio.

Cabe resaltar en este sentido, que no obstante tratarse la tasa de "una contraprestación pecuniaria", respecto de los inmuebles rurales, ciertos Municipios han adoptado como unidad de medida para valorar el cuántum de la tasa, el parámetro litros de gasoil como una forma, entendemos, de mantener sus ingresos "a valores corrientes".

En cuanto al Derecho de Registro e Inspección el estudio realizado ha puesto en evidencia que ciertas normativas municipales toman para la definición del hecho imponible la existencia de un local habilitado ubicado en el territorio municipal, mientras que otros lo hacen independientemente de la existencia del mismo. Ello, junto a una base imponible que considera ingresos devengados sin definir este concepto ni la forma de atribuirlos a la jurisdicción trae como consecuencia, que un contribuyente de un determinado Municipio pueda quedar alcanzado por este tributo en forma simultánea, por el mismo período de tiempo y por los mismos ingresos en varios de ellos, con lo cual aparece el fenómeno conocido en el ámbito tributario como "doble imposición horizontal". Éste constituye un efecto no deseado -tomando en cuenta los principios constitucionales de igualdad, no confiscatoriedad, equidad, entre otros- que los Gobiernos Locales deberían considerar a efectos de solucionar y disminuir la presión tributaria excesiva que ello acarrea, que en determinados casos condiciona y determina la localización de ciertos sectores económicos generando en consecuencia un obstáculo para el desarrollo local.

Asimismo tal como la ley 11123 define el hecho imponible en este tributo, consideramos se ha desvirtuado su naturaleza como tasa.

A diferencia de la Tasa General de Inmuebles, el Derecho de Registro e Inspección re-



cae, en términos generales, sobre actividades económicas las que no guardan necesariamente un vínculo preciso y delimitado con cada Municipio. Ello permite visualizar que la herramienta más idónea para solucionar la sobrecarga tributaria consistiría en avanzar en la armonización de la normativa de este recurso municipal a nivel provincial.

En esta misma línea, recordamos que el artículo 11 de la ley 11.123/94 ha previsto que hasta tanto se apruebe un Código Tributario Municipal Modelo, puede considerarse como índice presuntivo del costo de los servicios cubiertos por el Derecho de Registro e Inspección, el total de ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, razón por la cual, también será necesario avanzar en el estudio de propuestas alternativas; sin olvidar la exigencia para todas las tasas de la existencia de una "efectiva prestación del servicio por parte del Municipio" y la necesidad de "guardar una razonable relación con los costos directos e indirectos que genere la prestación" como contraprestación de esta tasa.

La situación descrita evidencia la necesidad de pensar cuales son las funciones de cada nivel de gobierno, en particular las de los municipios así como diseñar, a partir de esta premisa un modelo que defina el rol de los municipios en el siglo XXI y su régimen de financiamiento en la provincia de Santa Fe.

BIBLIOGRAFÍA:

REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA, III Modelo de Código Tributario. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington DC 81968)

JARACH, DINO: *"Curso Superior de Derecho Tributario"*

GERLOF, W.- NEWMAN, F.: *"Tratado de Finanzas"*. Buenos Aires, 1991.

GIULIANI FONROUGE, C.: *"Derecho Financiero"*. Ed. Desalma.

VILLEGAS, H.: *"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"*. Ed. Depalma.

DE JUANO, M.: *"Curso de Finanzas y Derecho Tributario"*. Rosario, 1963.

MARTIN, J. M.: *"Derecho Tributario Argentino"*. Ed. Cima, 1981.

EINAUDI, L.: *"Principios de la Hacienda Pública"*. Ed. Aguilar, Madrid, 1955.

JARACH, D.: *"Finanzas Públicas y Derecho Tributario"*. 3ª ed. 10/99.

COSCIANI, C.: *"Principios de Ciencia de la Hacienda"*. Madrid, 1960.

VALDES COSTA, R "Instituciones Tributarias"

CASAS, J. O.: Derecho Tributario Municipal, *"Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires."*, Buenos Aires, 2001.

BULIT GOÑI, E.: Derecho Tributario Provincial y Municipal, *"Sistemas tributarios locales y coparticipación. Ingresos Brutos y Convenio Multilateral. Administración Tributaria. Nuevas cuestiones en el derecho local."* Buenos Aires, 2002.

AUTORES VARIOS. *Derecho tributario provincial y municipal.* Ad-Hoc Villela Editor, Buenos Aires, 2002.

AUTORES VARIOS. *Derecho Tributario municipal.* Ad-Hoc Villela Editor, Buenos Aires, 2001.

JUAN MANUEL ALVAREZ ECHAGUE. *Los municipios, su status jurídico y sus potesta-*



des financieras y tributarias en el marco de la constitución reformada. Revista Impuestos, 1999-B,2436; LEXCO FISCAL.

LEXCO FISCAL, Revista IMPUESTOS, Revista Doctrina Tributaria y Derecho Tributario Fallos de la CSJN .

Constitución Nacional , Constitución de la Pcia. de Santa Fe , Ley 2756, Ley 8173, Ley 11123, Ley 23548.