Cuaderno del I.I.E.
(Instituto de Investigaciones Económicas)
CASTAÑARES
ISSN 0327-9111

CUADERNO Nº 24 AÑO XVII Setiembre de 2009

LITERATURA ECONÓMICA SOBRE CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

Eusebio Cleto del Rey

ISSN 0327-9111

CASTAÑARES
(Cuadernos del I.I.E.)

CUADERNO N° 24 **AÑO XVII** **Setiembre de 2009**

LITERATURA ECONÓMICA SOBRE CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

Eusebio Cleto del Rey(*)

(*)Profesor Emérito de Economía y Director del Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de Salta.
E-mail: ecletodelrey@arnet.com.ar .

CASTAÑARES
(Cuadernos del I.I.E.)

Editora: Carolina Piselli
Co-editor: Eduardo David Antonelli

TAPA: Diseño de la Sra. Marta Arancio (Diseño Gráfico, Dirección de Arte y Cultura, Secretaría de Extensión Universitaria, Universidad Nacional de Salta).

LOGOTIPO: Fotografía de dos hojas de castaño, realizada por el Sr. Harry Alfredo Hannecke.

NOTA: Los datos, ideas y opiniones vertidos en este trabajo pertenecen al autor. El Instituto de Investigaciones Económicas no se responsabiliza por ellos.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, JURÍDICAS Y SOCIALES
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS
Av. Bolivia 5150
4400 Salta
República Argentina
E-mail: iiecon@unsa.edu.ar

ÍNDICE

Pág

RESUMEN ---------- 5

AGRADECIMIENTOS ---------- 6

1. Introducción ---------- 9

2. Bibliografía Analizada ---------- 9

3. Definición ---------- 11

4. Impuesto a la Valorización y Contribución de Mejoras ---------- 17

5. Terrenos ---------- 23

6. Tipos de Mejoras ---------- 27

7. Diferencias con Impuestos y Tasas ---------- 34

8. Traslación e Incidencia ---------- 40

8.1. Incidencia entre el Propietario y el Inquilino ---------- 41

8.2. Incidencia entre el Propietario y el Futuro Comprador del Inmueble ---------- 44

9. Otros Aspectos ---------- 47
9.1. Costos de Administración ---------- 47
9.2. Sistemas de Votación ---------- 48
9.3. Economía Externa ---------- 49
9.4. Valuación Fiscal ---------- 51
9.5. Doble Imposición ---------- 53
9.6. Exenciones Impositivas ---------- 54
9.7. Contribución Confiscatoria ---------- 55

10. Consideraciones Finales ---------- 56

Referencias ---------- 59

RESUMEN

La literatura económica sobre contribución de mejoras es escasa, a pesar de ser abundante la de carácter jurídico, histórico e institucional. El propósito de este trabajo es revisar las piezas de esa escasa literatura que están a nuestra disposición, realizando las comparaciones que resulten, a nuestro criterio, pertinentes.

Los autores cuyos trabajos estudiamos son: Bulacio, Iturrioz, Macón, Rosewater y Seligman.

De entre los numerosos aspectos de este tributo que estudian estos autores, dos de ellos llamaron especialmente nuestra atención y fueron incluidos en nuestras "Consideraciones Finales": a) La diferencia entre impuesto a la valorización y contribución de mejoras; b) La contribución de mejoras cuando se cobran los servicios de la obra. El primero nos hizo cambiar completamente nuestro punto de vista sobre la relación entre el costo de la obra y la determinación de la contribución, que sostuvimos en trabajos anteriores. El segundo, por el contrario, no hizo cambiar nuestra opinión sobre el tema, a pesar de que la mayoría de los autores piensan en sentido contrario.

Clasificación J. E. L.: H27

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos, por sus aportes a este trabajo: Al Dr. Julio H. G. Olivera, a los Lic. Héctor Eugenio Martínez y Andrés Miguel Sánchez Wilde y al C. P. N. Vicente Emeterio Rocha, quienes nos ayudaron a ubicar la bibliografía empleada; al Lic. Juan Carlos Cid por su cuidadosa revisión de la versión final, y a un referí anónimo que nos sugirió cambiar la estructura de esta monografía. Los errores e imperfecciones persistentes en el texto son de estricta responsabilidad del autor.

1. Introducción

El propósito de esta monografía es revisar la literatura económica sobre contribución de mejoras que disponemos, realizando las comparaciones que creamos pertinentes, tanto entre los trabajos de los autores estudiados como entre ellos y los de nuestra producción.

Como dijimos en alguna otra monografía, es escasa la literatura económica sobre el tema, aunque resulta abundante la de carácter jurídico, histórico e institucional. Ya SELIGMAN (1893) nos dice, en la pág. 312: "Así la teoría de los tributos especiales no ha sido desarrollada en Europa, porque los hechos no son considerados suficientemente importantes; y la teoría no ha sido desarrollada en América, porque no hemos tenido teóricos en finanzas públicas."[1]

El material que presentamos está organizado del siguiente modo: La Sec. 2 contiene una descripción de la literatura considerada; la Sec. 3 analiza las definiciones del tributo bajo consideración; la 4 distingue entre impuesto a la valorización y contribución de mejoras; la siguiente considera el papel que juegan los terrenos; la Sec. 6 analiza la clase de mejoras a las que es aplicable el tributo; la 7 estudia las diferencias de este gravamen con los impuestos y las tasas; la posibilidad de traslación y la incidencia de la contribución de mejoras son estudiadas en la Sec. 8, en tanto que en la 9 presentamos otros aspectos del tributo y en la 10 nuestras consideraciones finales.

2. Bibliografía Analizada

Los trabajos sobre contribución de mejoras que estudiamos, además de referirnos a nuestra propia producción, pertenecen a los siguientes autores:

---

[1] La traducción del inglés de esta cita y también las de las siguientes referencias de SELIGMAN (1893), son nuestras.

José Marcos Bulacio, Eulogio Iturrioz, Jorge Macón, Victor Rosewater y Edwing R. A. Seligman.

El material de Bulacio que consideramos (BULACIO, 1999) es su comentario a nuestro trabajo DEL REY (1999b) presentado a la XXXIV Reunión Anual de la Asociación Argentina de Economía Política.

ITURRIOZ (1981) es un manual de Finanzas Públicas que dedica su capítulo 18 a la contribución de mejoras.

Disponemos de tres trabajos de Macón, referidos a contribución de mejoras. El primero es MACÓN (1971), presentado a las Terceras Jornadas de Finanzas Públicas (Universidad Nacional de Córdoba, 1970), al que nos tocó comentar en aquella ocasión y nos puso en contacto con el tema. En segundo lugar se encuentra MACÓN (1999), que es un comentario a nuestro trabajo DEL REY (1999b). Por último está su libro MACÓN (2002).

En MACÓN (1971) encontramos gran cantidad de material jurídico, institucional e histórico que no es de nuestro interés, pero también encontramos conceptos importantes que sí lo son.

MACÓN (2002) considera al sector público en general, y tiene sólo una breve e interesante referencia a contribución de mejoras.

El trabajo más específicamente referido a nuestro tema es MACÓN (1999).

En una nota al pie de la pág. 312, SELIGMAN (1893) dice: "He inducido a uno de mis estudiantes, el Sr. Victor Rosewater, a elegir el tema Gravámenes Especiales para su tesis doctoral. La monografía será completada en el curso de este año y aparecerá en el *Columbia College Studies in History, Economics, and Public Law* como Vol. II, N° 3. Contendrá un tratamiento completo de todo el asunto, histórico, legal, estadístico y teórico."

Por su parte MACÓN (1971), en la pág. 495, nos da la misma referencia, salvo porque incluye el título del artículo ("Special Assesments [sic]. A Study in Municipal Finance"), dice "Columbia University" (en lugar de "Columbia College") y agrega algunos detalles ("Nueva York, 1893").

En la pág. 462, ITURRIOZ (1981) menciona "Rosenwater [sic] (1893)" pero no presenta (o no pudimos encontrar) los detalles de tal cita.

Hemos conseguido el libro ROSEWATER (2002) que figura en "Referencias" del presente trabajo. Lo curioso es que ese libro no menciona el artículo que citan Seligman y Macón, y sólo dice "Reprinted from the 1893 edition", como si se tratara de un libro al que reimprimen. De cualquier manera, quedan pocas dudas de que todas estas referencias corresponden a la misma pieza literaria.

ROSEWATER (2002) consta de cinco capítulos, de entre los cuales el más importante para nuestros propósitos es el quinto, titulado "The Theory of Special Assessments", pues es el que tiene más directa relación con la teoría económica. Los otros capítulos, a pesar de tratar otros aspectos (histórico, legal, etc.) del tributo, también nos brindan algunas ideas interesantes.

SELIGMAN (1893) es una clasificación de los ingresos públicos, que en su Parte III dedica diez páginas a la contribución de mejoras, aportando conceptos muy precisos sobre este tributo.

3. Definición

SELIGMAN (1893) denomina al tipo de tributos que consideramos "special assessments", que podría traducirse como "gravámenes especiales". Este autor presenta dos definiciones del mismo, una en la pág. 313 y otra hacia el final, en la pág. 321. Ambas son similares, pero nos parece mejor la última de las mencionadas, y es la que presentamos a continuación: "Un

Gravamen Especial es una contribución compulsiva pagada por una sola vez para sufragar el costo de un mejoramiento específico a la propiedad, emprendido en interés público, y recaudado por el gobierno en proporción al beneficio especial que resulta para el dueño de la propiedad."

En la pág. 397 de MACÓN (1971) encontramos la siguiente definición del tributo: "La contribución de mejoras grava el aumento de valor que se opera en la propiedad inmueble, como consecuencia de las obras que construye el sector público."

La definición de Seligman resulta superior a la de Macón porque dice que el mejoramiento debe ser "emprendido en interés público", pues no todas las "obras que construye el sector público" (según dice Macón) dan lugar a contribución de mejoras.

Trascribimos a continuación los párrafos de DEL REY (2002, pág. 11 y 12), que con ligeras diferencias se encuentran también en DEL REY (1999b), referentes a la definición de Macón.

"En la última frase de la definición anterior, encontramos la expresión "obras que construye el sector público", que merece especial consideración.

"Por un lado están las obras que necesariamente debe construir el Estado, pues no existen incentivos para que las construya el sector privado, debido a que sirven para proveer un bien[2] público, o un bien con fuertes efectos de vecindad. Son éstas las que merecen el nombre de obras públicas, y son el caso típico de aplicación de la contribución de mejoras. Los ejemplos clásicos son la pavimentación de calles, el alumbrado público y las cloacas.

"Por otro lado, tenemos las obras indivisibles necesarias para proveer

[2] La palabra "bien" significa "bien y/o servicio", tanto aquí como en el resto del trabajo, salvo que se especifique lo contrario. Debido a que en el tema que abordamos lo más frecuente es que se trate de un "servicio", empleamos indistintamente ambos términos.

ciertos bienes de consumo privado, que no producen externalidades de ningún tipo. Tales obras son indivisibles en el sentido de que un vecino no puede tomar por sí solo la decisión de construirlas, sea por razones técnicas o porque su costo le resultaría prohibitivo. Como ejemplos podemos mencionar el tendido de cables para suministro domiciliario de electricidad, o de servicios telefónicos, la construcción de la red de cañerías para gas natural, etc.

"En el primer caso, es función del Estado proveer los servicios que se derivan de la obra, y aun imponerlos, si algún vecino no los quisiera aceptar, en salvaguarda de los derechos de los otros vecinos y aun de la comunidad como un todo. Así, por ejemplo, no se puede dejar a oscuras una calle porque cierto vecino se opone a que se instale el alumbrado público, pues la falta de iluminación perjudica (por la menor seguridad, mayor número de accidentes de tránsito, etc.) a los otros vecinos y a toda persona que circule por esa calle.

"En el segundo caso lo único que puede surgir es un monopolio natural, que quizás necesite ser regulado por el Estado, pero no contribución de mejoras. Así, si la compañía de gas natural ve, a través de un estudio de mercado, que le conviene tender cañerías en determinado barrio, lo realiza, asumiendo su riesgo empresario, y cobra a cada vecino lo que con él convenga por la conexión. Si determinado vecino no desea el servicio no pagará esa conexión, y con ello no perjudica a terceras personas.

"Cuando estamos en el caso en que el Estado realiza una obra pública, que producirá bienes públicos o con mucho efecto de vecindad, debe cumplirse un requisito más para que pueda cobrar contribución de mejoras: Que esta obra aumente el valor de los inmuebles. ...para que ello ocurra es necesario que la obra preste (en el futuro) servicios privados a quienes emplean esos inmuebles, además de los servicios que de ella recibe la comunidad como un todo."

Otra diferencia entre las dos definiciones arriba presentadas, es que Seligman habla de "mejoramiento específico a la propiedad" en tanto que Macón dice que es el "aumento de valor" de la propiedad lo que da lugar al tributo. Quizás ambos tienen lo mismo in mente, pero la forma de expresarlo puede dar lugar a interpretaciones distintas.

Por otro lado, la definición de Seligman nos dice que la contribución de la que tratamos es "pagada por una sola vez". Esto coincide exactamente con lo que sostenemos en DEL REY (2002), pág. 17: "CM_i es la contribución de mejoras que debe pagar, por una sola vez, la firma i." ¿Por qué el pago debe ser hecho por una sola vez? Porque la contribución tiene su causa en el aumento del precio de cada terreno, originado en la obra pública, o sea en el cambio del valor de un stock, por capitalización de las retribuciones futuras al nuevo factor aportado por la obra. "La alternativa sería que la firma pague, en cada uno de los n años, el flujo de servicios que recibe de la obra pública ..."[3] (DEL REY, 2002, pág. 18). Nótese que esto no está relacionado con el financiamiento del pago, que pudiera acordar el Estado, por convenio de plazos e intereses con el contribuyente.

También dice Seligman en su definición que la contribución se paga "para sufragar el costo de un mejoramiento específico a la propiedad". Al final de su definición, agrega que este gravamen es "recaudado por el gobierno en proporción al beneficio especial que resulta para el dueño de la propiedad." Nos dice además (SELIGMAN, 1893, pág. 315): "Los gravámenes especiales nunca pueden ser progresivos, y deben ser siempre proporcionales a los beneficios." Pero más adelante, en la misma página, señala: "Superficie en acres, frente, valor, área superficial de la propiedad, todo esto ha sido apoyado como método propio de prorrateo y como prueba constitucional de presunto

[3] Simbología: n es el número de períodos (años) de vida útil de la obra pública.

beneficio especial." Nuestro método es más ambicioso, pues pretende estimar econométricamente el beneficio (Véase: DEL REY, 1999b; DEL REY, 2002; DEL REY y CID, 2003) como el cambio de precio del terreno debido a la influencia de la obra pública, permitiendo realizar el prorrateo en base a la estimación correspondiente a cada inmueble.

En MACÓN (1971) encontramos además los conceptos de contribución de mejoras contenidos en la Enciclopedia de Ciencias Sociales (1958), en la Enciclopedia Británica (1966) y, lo que para nuestro interés es más importante, la definición de Seligman. Esta última no coincide textualmente con la que damos en el primer párrafo de esta sección. La razón para tal divergencia puede encontrarse en el hecho de tratarse de dos traducciones distintas o, lo que es más verosímil, en que nosotros la tomamos de SELIGMAN (1893) y Macón de un libro de ese autor titulado "Essays in Taxation", editado en Nueva York en 1969. La única diferencia de contenido es que la definición transcripta por Macón no dice que la contribución es "... pagada por una sola vez...", como afirma la presentada por nosotros. A pesar de que ninguna de las definiciones dadas por MACÓN (1971) se refiere a este punto, en la pág. 403 de ese trabajo está expresamente mencionado que el pago se realiza sólo una vez. Ello es debido a que recae en un cambio de valor de un stock, y no sobre un flujo, según dijimos antes.

En la pág. 84, en la que empieza su "Capítulo IV", ROSEWATER (2002) incluye una definición, a la que denomina "La Definición Legal", tomada de la sentencia de un juicio ("Roosevelt *vs.* The Mayor of New York"). Ella no trata propiamente de establecer un concepto de contribución de mejoras, sino más bien de distinguir este tributo de los impuestos. Es la que presentamos a continuación.

"Impuestos ... son cargas públicas que pesan generalmente sobre los

habitantes de todo un estado o sobre alguna división civil de éste, para propósitos gubernamentales, sin referencia a beneficios especiales a individuos o propiedades particulares. Los gravámenes hacen referencia a imposiciones por mejoramientos que son especialmente beneficiosos a individuos o propiedades particulares, los cuales son impuestos en proporción a los beneficios particulares que se supone serán ocasionados. Ellos se justifican sólo porque las mejoras ocasionan beneficios especiales y son justos solamente cuando ellos son divididos en proporción a tales beneficios."[4]

Esta definición es inferior a la de SELIGMAN (1893) y también a la de MACÓN (1971), que vimos anteriormente. Esto quizás se debe a que sólo apunta a diferenciar los conceptos de impuesto y gravamen especial, mientras que las otras definiciones tratan de caracterizar a este último. Lo interesante de la definición del párrafo inmediato anterior es que resalta la necesidad de la existencia de beneficios privados para la aplicación de contribución de mejoras.

Con referencia al nombre de la clase de tributos que nos ocupa, dijimos al iniciar esta sección que SELIGMAN (1893) lo llama "special assessments", que podría traducirse como "gravámenes especiales". ROSEWATER (2002), le da ese mismo nombre. SELIGMAN (1893) menciona, por otra parte, el nombre "betterment tax", que es empleado según él en Inglaterra, y que podría traducirse como "impuesto al mejoramiento", o quizás, forzándolo un poco, como "contribución de mejoras". Al Dr. Macón le preocupa el nombre que suele darse a este tributo. Así, en MACÓN (1971), pág. 402 encontramos lo siguiente: "Debe subrayarse accesoriamente que quizá la terminología utilizada "contribución de mejoras" sea bastante desafortunada, ya que en idioma

---

[4] La traducción del inglés de esta cita y también las de las siguientes referencias de ROSEWATER (2002), son nuestras.

español la palabra "mejora" da la idea de incorporaciones de carácter físico a las propiedades inmuebles, más que del aumento del valor de mercado." Propone a continuación algunos nombres alternativos como ser: "Contribución por plusvalía" y "contribución por revaluación especial". En MACÓN (1999) leemos: "... contribución de mejoras, una deplorable traducción para un no menos deplorable nombre original." En MACÓN (2002) sostiene que "contribución de mejoras" es una mala traducción de "betterment tax" y prefiere, para el último nombre en inglés, la traducción "contribución por valorización", que se usa en Colombia. A pesar de que en MACÓN (1971) nos habla, refiriéndose a este asunto de "... la importancia relativamente escasa del problema", parece que al autor que consideramos no le resulta tan poco importante este asunto terminológico, pues persiste en su consideración a lo largo de las tres décadas que van de 1971 a 2002.

4. Impuesto a la Valorización y Contribución de Mejoras

ITURRIOZ (1981) distingue dos formas en que el Estado puede gravar el mayor valor que toman los inmuebles como consecuencia de una obra pública: a) "El impuesto a la valorización por mejoras"; b) "La contribución por mejoras".

a) El impuesto a la valorización por mejoras: Nos dice ITURRIOZ (1981), en su página 465: "Mediante este tributo el Estado se apropia de todo o parte del mayor valor que experimenta la propiedad inmueble a consecuencia de una obra que él realiza y lo hace con prescindencia de que si lo que recauda es igual, superior o inferior a su costo."

b) La contribución por mejoras: Este autor nos dice en la página 466: "Con este tributo se persigue recuperar total o parcialmente el costo de la obra pública por aplicación del principio del beneficio entre los propietarios vinculados a ella, con prescindencia de si el mayor valor que ellos experimentan

es equivalente o no al tributo a pagar."

Luego de presentar esta clasificación, ITURRIOZ (1981) explica que esto no es más que la aplicación "...de una vieja clasificación de los tributos: de cuota o de reparto. En los primeros se define el hecho imponible y la respectiva alícuota y de ambos resultará la recaudación; en los segundos se determina el monto que se desea recaudar y quienes deberán pagarlo, resultando así la alícuota correspondiente." Consideramos que lo correcto es que en el primer caso se define "la base imponible", y no "el hecho imponible", como dice Iturrioz.

Es interesante buscar un criterio que nos permita decidir si se debe establecer un impuesto a la valorización o una contribución de mejoras.

Un criterio pudiera ser el siguiente: Si es posible que la obra sea realizada por un consorcio privado creado por los vecinos, el Estado puede encarar la obra aportando la coordinación necesaria y aplicando contribución de mejoras. Si, por el contrario, la obra no puede ser encarada por un consorcio, sino que debe ser realizada por el Estado por propia iniciativa, corresponderá que él aplique un impuesto a la valorización que se produzca en los terrenos afectados. Veamos un ejemplo de cada uno de estos casos.

En el primero, los vecinos cuyas casas se encuentran sobre determinada calle de tierra, pueden reunirse y formar un consorcio para pavimentarla, a fin de evitar el polvo que, levantado por los vehículos que por ella circulan, se introduce en las viviendas, el barro que en la calle se forma en épocas de lluvia, los pozos que quedan después de que ese barro se seca, etc. La coordinación puede resultar difícil por rencillas entre los vecinos, por divergencia de criterios en cuestiones técnicas (¿El pavimento será de cemento, de asfalto o de adoquines?), comerciales (¿Contratarán a la empresa "A", a la empresa "B" o dirigirán ellos mismos la obra?), etc. En tal caso

corresponde que intervenga el Estado, posiblemente el municipal, para que con su imperio tome las decisiones que los vecinos no pueden tomar, o lo harían a un elevado costo, realice la obra y cobre a los beneficiados (los frentistas y quizás otros) el costo de ella o parte de él, en proporción a los beneficios recibidos, reflejados en la valorización de sus terrenos. Corresponde que cobre sólo una parte del costo si el pavimento beneficia a la comunidad en general, al darle la posibilidad de transitar más cómodamente por esa calle. El resto del costo debe ser financiado con impuestos generales.

El segundo ejemplo es el de la construcción del edificio del Poder Judicial provincial al norte de la ciudad de Salta, mencionado en la Sec. 2, pág. 5 de DEL REY (2008). Cuando esa construcción se llevó a cabo (o, quizás, cuando se anunció) se observó, según fuentes del mercado inmobiliario local (no se hizo ningún estudio científico sobre el fenómeno), un incremento en el precio de los inmuebles de Villa Ciudad del Milagro y de Parque Belgrano, barrios cercanos al lugar en que se realizó esa obra. Aceptando este hecho como cierto, porque al menos es posible, nos preguntamos si corresponde el cobro de contribución de mejoras o de impuesto a la valorización por mejoras. Los vecinos de los barrios aledaños no sienten la necesidad de ese edificio, ni imaginarían nunca formar un consorcio para construirlo. Sólo el Estado puede encarar esa obra, que no da lugar a contribución de mejoras, pues nadie recibe "mejoras" específicas en su inmueble: No se agrega un nuevo factor de la producción a esos inmuebles. Sin embargo, sus terrenos se valorizan debido a que se incrementa la demanda por sus servicios, ya que los abogados desean tener sus oficinas en las cercanías del nuevo edificio. El Estado puede captar ese aumento de precio de los lotes mediante un impuesto a la valorización.

En nuestro trabajo DEL REY (1999b), Sec. 3.3, dijimos que al propietario

i se le podría cobrar ΔP_{Ii} como contribución de mejoras[5], independientemente del costo de la obra pública que lo produce. Esto lo repetimos, en forma expresa, en la conclusión N° 2 de DEL REY (1999b), Sec. 5, y esa idea se refuerza con la conclusión que le sigue: "3 - La causa y medida de la contribución de mejoras es el beneficio recibido, no el costo de la obra." En su comentario a nuestro trabajo arriba mencionado, el Prof. Bulacio, se opone a que la contribución de mejoras se determine en forma independiente del costo de la obra.

Dice BULACIO (1999): "En el caso propuesto por el Prof. Del Rey [sic] significaría que lo que el Gobierno debe recuperar es el costo incurrido en la ejecución de las obras públicas (pavimentación). Para efectuarlo bastaría repartir la inversión realizada entre los contribuyentes en proporción a los metros cuadrados de superficie que cada propietario posee." Sostiene que nuestro modelo econométrico de estimación del cambio en el precio del terreno mediante funciones hedónicas (véase Sec. 4 de DEL REY, 1999b) es útil para el análisis de costos y beneficios de las distintas obras, pero no para el cálculo de la contribución de mejoras.

En el punto 2) de nuestra réplica a esos comentarios (DEL REY, 1999c) dijimos: "El principal desacuerdo con Bulacio se encuentra en que él prefiere que el cobro se haga en base al costo de la obra, no del beneficio recibido de ella. Consideramos que ello es muy peligroso, pues puede producir serias arbitrariedades en contra de los contribuyentes. Supongamos que el Estado decide realizar una obra que no beneficiará en nada a los vecinos (por ejemplo,

---

[5] Simbología: "ΔP_{Ii} es el cambio del precio del stock de terreno empleado por la firma i, debido a la construcción de la obra." (DEL REY, 1999b; DEL REY, 2002). i indica la firma (productora de servicios residenciales, comerciales, industriales, etc.) propietaria de un terreno.

la Municipalidad decide construir un monumento al Intendente de turno). Con el criterio de Bulacio, el Estado puede fijar una zona de "influencia" de la obra, dividir el costo de la misma por el número de metros cuadrados que en ella poseen los particulares, y cobrarles esa suma por metro como contribución de mejoras, aún cuando ellos no reciben ni el más mínimo beneficio. Con nuestro método, el coeficiente correspondiente a la característica "cerca de esa obra" no sería significativamente diferente de cero, y no correspondería la contribución."

Volvimos sobre este punto en el Apéndice B de DEL REY (2002), agregando el ejemplo de otro caso en el que podrían resultar injustamente tratados los contribuyentes, si aplicamos el criterio de Bulacio: Si la obra sólo produce beneficios que son disfrutados por la comunidad en su conjunto y no aumenta el precio de los terrenos adyacentes por efecto de ella, distribuir el costo de la obra entre los propietarios de esos terrenos, en vez de pagarlo con rentas generales, resulta obviamente injusto.

Aplicando la terminología de ITURRIOZ (1981), que vimos en la primera parte de esta sección, podemos decir que el comentarista se refería a la contribución por mejoras (propiamente dicha) mientras nosotros hablábamos de impuesto a la valorización por mejoras, aunque con un nombre inadecuado. BULACIO (1999) está en lo cierto en cuanto a que, cuando se trata de contribución de mejoras, debe cargarse a los propietarios de los terrenos beneficiados el costo de la obra o parte de él, según corresponda.

Lo que no es correcto en BULACIO (1999) es la propuesta de "...repartir la inversión realizada entre los contribuyentes en proporción a los metros cuadrados de superficie que cada propietario posee." En su definición del tributo que analizamos, SELIGMAN (1893) nos dice (ver Sec. 3 del presente trabajo) que el "gravamen especial", como él llama a la contribución de mejoras,

es: "...recaudado por el gobierno en proporción al beneficio especial que resulta para el dueño de la propiedad." El criterio de Bulacio, que es uno de los que propone también Seligman, sería correcto si el precio de cada metro cuadrado considerado aumentara en exactamente el mismo monto. Pero si ello no es cierto, como es de esperar en la mayoría de los casos, el método podría conducir a una gran falta de equidad. Así, por ejemplo, si el beneficio que los frentistas derivan de la pavimentación de una calle es mayor por metro cuadrado que el que derivan los que tienen sus terrenos frente a calles cercanas, la asignación por metro cuadrado no es equitativa. Es por eso que proponemos que la distribución del costo de la obra se base en la estimación econométrica del beneficio que recibe cada lote. Ello evitaría todas las posibles injusticias que ejemplificamos en esta sección.

En su comentario (MACÓN, 1999) a nuestro trabajo DEL REY (1999b), el Dr. Jorge Macón dice: "El profesor del Rey, define muy cuidadosamente y con rigor, lo que en jerga tributaria se denomina la base imponible de la contribución de mejoras, lo que él llama..." ΔP_{Ii} [6]. Más adelante afirma que nosotros establecemos que "...la tasa debería ser del 100%".

En DEL REY (2002), aceptando esa idea de Macón introdujimos la sección "3.2.2. Base Imponible y Alícuota", en la que se establece textualmente, en la pág. 17:

"$CM_i = a\ \Delta P_{Ii}$ (9)

"Donde:

CM_i" es la contribución de mejoras que debe pagar, por una sola vez, la firma i.

"a es la alícuota, expresada en tanto por uno."

---

[6] En MACÓN (1999) este símbolo aparece como " ΔP_i "pero no cabe duda de que se trata de nuestro " ΔP_{Ii} ", definido en la nota al pie N° 5 del presente trabajo

Más abajo, en la misma página encontramos:

"El comentarista sostiene que, en el mencionado trabajo (DEL REY, 1999b) suponemos $a = 1$, o sea una alícuota del 100 %. Ello no es estrictamente cierto, sino que identificamos ΔP_{li} con CM_i, sin advertir que el Estado puede decidir no cobrar el total del aumento del precio de los terrenos, por alguna razón política."

Tanto MACÓN (1999) como DEL REY (2002) no advirtieron, con referencia a este asunto, que hablaban de un "impuesto a la valorización" y no de "contribución de mejoras", según la terminología de ITURRIOZ (1981) que introdujimos al principio de esta sección. Es curioso que no lo hayamos advertido, pues MACÓN (1999), bajo el título: "e) Cuota o repartición", presenta la misma clasificación de los tributos que ITURRIOZ (1981), aunque sin aplicarla tan específicamente al caso que tratamos como lo hizo este último.

En definitiva, toda la discusión referente a base imponible y cuota contenida en MACÓN (1999), DEL REY (1999c) e incorporada a DEL REY (2002), es correcta si consideramos un impuesto a la valorización por mejoras, pero no es aplicable a la contribución de mejoras.

5. Terrenos

En nuestros trabajos anteriores sobre contribución de mejoras, desde el primero, DEL REY (1971), sostuvimos que los que se benefician con la obra pública son los terrenos, no lo edificado en ellos. Al respecto se puede consultar, además del ya mencionado, los siguientes trabajos: DEL REY (1973), DEL REY (1999b) y DEL REY (2002).

MACÓN (1971) recomienda que la distribución entre los contribuyentes de la parte del costo de la obra que se financiará por contribución de mejoras se haga en base a la valuación fiscal de los inmuebles (pág. 442 y 443). En la

pág. 444 dice textualmente:

"Una cuestión muy importante en este orden de ideas, radica en definir si la distribución ha de efectuarse entre las valuaciones de la tierra libre de edificación o entre las valuaciones totales que incluyen la edificación y demás mejoras introducidas por los propietarios.

"Si se tiende al principio del beneficio, que es indudablemente el que rige esta forma de tributación, es evidente que la prorrata ha de efectuarse entre los valores de los terrenos, puesto que las obras públicas benefician en igual medida a los baldíos que a los terrenos edificados. La edificación y todas las mejoras que se incluyen en un terreno baldío, tienen un valor que depende del costo de reposición de los materiales y mano de obra utilizados y en medida muy reducida de su ubicación o vinculación funcional con cualquier obra pública.

"En ortodoxia total consiguientemente, no existe duda de que la distribución debe efectuarse sobre la base del valor de la tierra libre.

"Sin embargo en algunos casos esta última forma de distribución puede tener el inconveniente de hacer caer el peso de la contribución demasiado pesadamente sobre los terrenos baldíos, circunstancia que puede hacer imposible, irrelevante o antieconómico [sic] la financiación por esta vía.

"Si bien el gravamen en su pureza total se concibe distribuido entre los terrenos solamente, es evidente que consideraciones pragmáticas pueden llevar en determinados casos a aceptar variantes tales como la ampliación de la distribución a la valuación fiscal total incluyendo también las edificaciones. Esta innovación implica la introducción, al menos en forma parcial, del principio de la capacidad de pago dentro de la contribución de mejoras, introducción que si bien rompe la ortodoxia, puede llegar a solucionar problemas prácticos introduciendo una solución de compromiso."

De acuerdo con nuestra teoría que, como expresamos al inicio de esta

sección, muestra que son los terrenos los que aumentan su valor, en DEL REY (1971), pág. 500, dijimos: "Este resultado es aceptado por el doctor Macón en su trabajo, pero más adelante se inclina por incluir el valor de terrenos y edificios (que son parte del capital) en la base sobre la que se calcula la contribución de mejoras."

No vemos por qué la contribución puede caer "demasiado pesadamente sobre los terrenos baldíos". Desde el punto de vista económico ello no puede ocurrir, pues la carga del tributo se compensa con el aumento del valor del terreno. Puede haber problemas desde el punto de vista financiero, que se solucionan mediante plazos y cuotas adecuados. No resulta claro qué "consideraciones pragmáticas" justifican el giro copernicano de MACÓN (1971) en este asunto, ni parece adecuado introducir el principio de la capacidad de pago en el tributo que nos ocupa, cuya naturaleza apunta directamente al principio del beneficio.

Por otra parte, resulta peligrosa la inclusión de lo edificado (por su valuación o por cualquier otra medida), en el sentido de que puede dar lugar a grandes injusticias, como la considerada en DEL REY (1999a), con el siguiente ejemplo hipotético: "No parece correcto que dos terrenos iguales y adyacentes, en uno de los cuales está edificada una casa, en tanto que en el otro se eleva un monoblock con cinco pisos en propiedad horizontal, cada uno con una superficie cubierta igual a la de la casa de al lado, paguen el mismo monto como contribución de mejoras por, digamos, la pavimentación de la calle en la que se encuentran, ya que el monoblock recibirá cinco veces más servicios del pavimento que la casa.

"Para considerar este asunto es necesario distinguir entre corto y largo plazos. Definamos corto plazo como aquel en el que las firmas (que producen servicios de vivienda, en este caso) no pueden cambiar el stock de edificios

disponible. Largo plazo es aquel en el que ellas pueden cambiar todo lo que está a su alcance. Nótese que ni aun en el largo plazo las firmas pueden cambiar la obra pública (la pavimentación, en el ejemplo), pues ello depende (además de depender de las circunstancias técnicas: No se puede pavimentar dos veces la misma calle) de la voluntad de la autoridad competente o de un conjunto de firmas unidas en un consorcio.

"En el corto plazo...: El monoblock recibirá cinco veces más servicios del pavimento que la casa. Ello se debe a que, en tal caso, terreno, mejora y edificio están todos en proporciones fijas, por definición de corto plazo.

"Pero en el largo plazo la situación cambia, pues se puede alterar la proporción en la que se combinan terrenos y edificios (y, por lo tanto, edificios y obra pública). Así, si la zona es apta para la construcción de monoblocks, dadas sus condiciones urbanísticas, la demanda de viviendas, etc., nada impide al dueño del terreno en el que está la casa construir en él un monoblock de diez pisos en propiedad horizontal, y multiplicar por diez la cantidad de servicios que ese inmueble recibe del pavimento.

"En el largo plazo, la inclusión de edificios y terrenos puede generar grandes injusticias. Veámoslo con el ejemplo que venimos usando: A la casa se le cobra 100 (unidades monetarias) por el incremento de su valor, en tanto que al monoblock de cinco pisos se le cobra 500, por la misma causa. Supongamos que estos cobros se realizan por una sola vez, pues son calculados sobre los correspondientes stocks. Posteriormente, el dueño de la casa la demuele, y construye sobre el terreno el monoblock de diez pisos que ya mencionamos. Por el monoblock de cinco pisos se pagó cinco veces más contribución que por el edificio vecino, pero recibe la mitad de los servicios del pavimento que éste."

Lo justo es cobrarles a los propietarios de los dos terrenos la misma

contribución, dejar que ellos decidan cuánto invertir sobre sus terrenos y, en consecuencia, qué uso harán del pavimento. Nótese que en el razonamiento anterior no se tuvo en cuenta el posible problema de congestión en el tránsito por la calle, que puede surgir a medida que aumenta el número de unidades habitacionales con salida a ella. Pero ese problema no está directamente relacionado con la contribución de mejoras.

6. Tipos de Mejoras

En esta sección exponemos las ideas de cuatro de los autores considerados en cuanto a qué tipo de obras públicas se aplica y a cuáles debiera aplicarse la contribución de mejoras, comparándolas con las que nosotros sostenemos al respecto.

En la página 313 de SELIGMAN (1893) encontramos lo siguiente: "Sin entrar en la historia en este lugar, podemos decir que el sistema, iniciado en Nueva York en el siglo diecisiete, ha sido casi universalmente adoptado en los Estados Unidos y que su operación se extiende a las mejoras como las siguientes: La apertura, jalonamiento, nivelado, pavimentado y repavimentado, emparejado y encordonado de calles; su rociado con agua, su iluminación con gas o luz eléctrica y aún su ornamentación con árboles para sombra; la construcción de drenajes, cloacas, defensas [*riberos*] y terraplenes; el tendido de conductos para cables y de caños de agua; el mejoramiento de canales y drenado de ríos; el proyecto y desarrollo de parques públicos, plazas y calzadas. En todos estos casos el gasto completo, o una cierta porción de él, no es pagado con impuestos generales, sino con gravámenes especiales."

En general, esta enumeración de SELIGMAN (1893) está de acuerdo con lo que sostuvimos en las pág. 11 y 12 de DEL REY (2002), que transcribimos en la Sec. 3 del presente trabajo, respecto al tipo de obras que generan la

posibilidad de aplicar contribución de mejoras. Sin embargo, hay algunos puntos de los que surgen dudas, que exponemos a continuación.

No nos queda claro a qué se refiere la expresión: "su rociado con agua" (textualmente: "sprinkling them with water"), referido a las calles. Si se trata del regado de las calles para evitar el polvo, ello no es una obra sino un servicio, que puede generar una tasa pero no contribución de mejoras. Posiblemente se refiere a otra técnica, que desconocemos.

El "tendido ... de caños de agua" crea otro problema, que quizás se deba a los cambios en la tecnología y la organización del suministro de agua potable ocurrido a lo largo del último siglo. Si tal suministro se realiza midiendo la cantidad consumida y cobrando por ella un precio, no corresponde el tributo pues se trata de un bien privado, como es el caso del gas natural, considerado en DEL REY (1999b) y DEL REY (2002).

Por su parte ROSEWATER (2002), con el título de "Purposes of Special Assessment", presenta en la pág. 104 y siguientes referencias a los objetos a los que fue aplicado del tributo que estudiamos. Veámoslo en el párrafo siguiente.

"El mayor número de estos objetos se agrupa en lo que es conocido como mejoramiento de calles. En este grupo se incluyen la apertura de nuevas calles y el ensanchado, extendido y enderezado de las antiguas; también el explanado, nivelado, asfaltado y drenado, el proveerlas de pavimento, cunetas y veredas, el embellecerlas con árboles para sombra o parques, el rociarlas de día e iluminarlas de noche. El mismo principio ha sido aplicado al mejoramiento de canales en lo concerniente a eliminación de obstrucciones, construcción de terraplenes y muelles. Las ciudades, además, han obtenido y mejorado parques y plazas por este medio. También hay varios monopolios de servicios cuyo costo de construcción, cuando son de propiedad de la

municipalidad, ha sido frecuentemente sufragado en parte mediante gravamen por beneficio sobre aquellos propietarios por frente de cuyos lotes los caños y cables han sido tendidos – cloacas, establecimientos para distribución de agua, para distribución de gas, plantas de iluminación eléctrica, cables conductores –. Mejoramientos sanitarios, tales como la edificación de riberos y el drenaje de pantanos, han sido efectuados bajo este poder del gravamen especial. También la imposición especial de un pueblo o distrito a fin de pagar edificios de tribunales, edificios públicos o el cercado del municipio, ha sido erróneamente clasificada como gravamen especial. Este último ejercicio del poder no es principalmente un gravamen en proporción al beneficio individual, sino más bien una imposición local de una autoridad local con propósitos locales."

Estamos de acuerdo con este autor en cuanto a que no deben considerarse como contribución de mejoras los impuestos destinados a construir edificios públicos y obras similares, pues no añaden ningún factor de la producción a los inmuebles. En todo caso, si esas obras valorizan a los terrenos, podría aplicarse un impuesto a la valorización como propusimos en la Sec. 4 de este trabajo. Por otra parte, no estamos de acuerdo en que los monopolios municipales de servicios puedan cobrar contribución de mejoras por las obras que construyan para proveerlos, por la razones expuestas en los párrafos de DEL REY (2002) transcriptos en la Sec. 3 del presente trabajo.

Considera luego Rosewater dos casos que fueron motivo de discusión jurídica respecto a si es o no aplicable la contribución de mejoras para financiar las obras. Ellos son la construcción de una ruta con peaje y la repavimentación de una calle. Nuestro punto de vista sobre el primer caso es que el costo de la obra debe recuperarse a través del precio cobrado por usar la carretera, no mediante contribución, por las mismas razones expuestas al final del párrafo

inmediato anterior. En el caso de la repavimentación, la discusión tiene una solución de carácter empírico: ¿Aumenta o no el precio de los terrenos por repavimentación? A esto lo podemos estimar mediante funciones hedónicas (Véase: DEL REY, 1999b; DEL REY, 2002; DEL REY y CID, 2003).

ITURRIOZ (1981), en su pág. 460, luego de hablar de las obras públicas cuyos servicios son de uso libre para la población, nos dice: "... y también en el caso de la instalación y puesta en marcha de ciertos servicios destinados a ser suministrados en forma no gratuita a la población, se detecta a la vez que la satisfacción de una necesidad pública un beneficio indirecto a la propiedad inmueble en su zona de influencia."

Dice también más adelante: "Pese a lo diferente de la situación planteada en ambos supuestos, esto es, en unos casos el uso no va a ser cobrado (alumbrado público, plaza, etc.) y en los otros sí (consumo de energía, de agua, etc.), ambos tienen en común la alta dosis de beneficio directo que reciben los propietarios de inmuebles ubicados en la zona de influencia de la obra pública al margen del uso que de ella hagan."

Este autor se preocupa por justificar la existencia de un aumento de valor de los inmuebles afectados por cierta obra, para justificar la imposición de una contribución de mejoras, pero descuida el requisito de que esa obra tenga el carácter de "obra pública", en el sentido de que debe producir también un bien público o grandes economías externas. Es lo que sostuvimos en los párrafos de DEL REY (2002) transcriptos en la Sec. 3 del presente artículo, y es lo que nos dice SELIGMAN (1893) en su definición, cuando sostiene que el mejoramiento de la propiedad debe "ser emprendido en interés público" (véase nuestra Sec. 3). Una obra cuyo fin es producir un servicio (que no genera grandes economías externas) por el que se cobrará un precio al usuario no es de "interés público", pues ese servicio es de consumo privado. Si el hecho de

que se disponga de él valoriza los terrenos, esta valorización debe ser considerada como una capitalización del excedente del consumidor (o, en general, del excedente del usuario, pues éste puede emplear el servicio como insumo de su producción, no para consumo) que el servicio produce.

También nos dice ITURRIOZ (1981) que "... en las zonas rurales, un plan de extensión de energía eléctrica obedece a razones de interés general..." para justificar que se cobre contribución de mejoras sobre tal extensión. Consideramos que este caso debe ser analizado a la luz del párrafo inmediato anterior y, por lo tanto, no corresponde contribución de mejoras pues el costo de la correspondiente obra debe ser recuperado a través del cobro del servicio. El "interés general" de este caso es de la misma naturaleza que el que surge de la provisión de cualquier bien privado.

En la sección "III. Aspectos Especiales" de MACÓN (1971), que se extiende entre las páginas 451 y 484, encontramos una enumeración de obras sobre las que, según este autor, se puede cobrar contribución de mejoras y se propone una metodología para determinar, en cada caso, lo que debe pagar cada contribuyente involucrado.

La metodología mencionada es razonable en el marco de los conocimientos sobre el tema existentes en aquella época. Pero estamos convencidos de que nuestro método de determinación econométrica de los beneficios (Véase: DEL REY, 1999b; DEL REY, 2002; DEL REY y CID, 2003) es notablemente superior, porque permite evitar muchos valores arbitrarios que se necesitaban en la antigua metodología.

Pero lo que nos interesa considerar en esta sección son los tipos de obra mencionados en MACÓN (1971), como sujetos a contribución de mejoras, que son expuestos en forma enumerativa, no taxativa, de la siguiente manera: "a) Caminos", "b) Puentes", "c) Desagües", "d) Calles", "e) Alumbrado público",

"f) Subterráneos para transporte urbano de pasajeros", "g) Parques y plazas", "h) Cloacas", "i) Aguas corrientes", "j) Electrificación rural" y "k) Diques".

A la luz de los párrafos de DEL REY (2002) trascriptos en la Sec. 3 del presente trabajo, y del ejemplo del puente de SELIGMAN (1893), que presentamos en la Sec. 7, podemos clasificar a los casos de MACÓN (1971) del siguiente modo:

1) "d) Calles", "e) Alumbrado público", "g) Parques y plazas" y "h) Cloacas".

2) "a) Caminos", "b) Puentes", "c) Desagües" e "i) Aguas corrientes".

3) "f) Subterráneos para transporte urbano de pasajeros" y "j) Electrificación rural".

4) "k) Diques"

Las obras del grupo 1) corresponden a las que se realizan para proveer un bien público o con grandes economías externas (cloacas). Si esas obras producen valorización de los terrenos que de ellas reciben servicios especiales corresponde el cobro de contribución de mejoras. Constituyen el caso típico de este tributo.

El conjunto 2) está formado por aquellos casos en que es de aplicación el tributo que consideramos en ciertas circunstancias, pero no en otras. En el caso de caminos y puentes, si se cobra por el uso una tasa (peaje) no corresponde la contribución de mejoras. Si, por el contrario, se permite el uso gratuito de ellos y, por su causa, se valorizan los terrenos vecinos, corresponde el tributo. Justamente un puente es el ejemplo que emplea SELIGMAN (1893) para aclarar en qué circunstancias corresponde financiar la construcción con tasa, contribución de mejoras o impuestos generales (véase nuestra Sec. 7). Similar es el caso de la provisión de agua corriente, en el que el tributo no corresponde cuando se cobra por su uso, especialmente si se lo hace mediante medidores, pues el importe por metro cúbico es prácticamente un precio, que

debe permitir recuperar el costo de la obra. El caso de los desagües es similar al de la pavimentación de una calle, y debiera estar en el grupo 1), salvo porque puede ocurrir que el drenaje afecte sólo a un propietario, lo que traería como consecuencia que la obra tenga carácter privado y, por lo tanto, no corresponda tributo alguno.

Los dos tipos de obra incluidos en 3) son similares a caminos, puentes y aguas corrientes, cuando se cobra un precio o tasa por su uso. Por lo tanto, no corresponde contribución de mejoras, y el costo de la obra debe recuperarse a través de lo que se les cobra a los usuarios.

Los diques, del grupo 4), presentan un problema más complejo, como lo hace notar MACÓN (1971), debido a sus múltiples funciones u objetivos. En los párrafos siguientes consideraremos estas funciones, señaladas por el mencionado autor, quien las denominó como consignamos entre comillas, en cada caso.

Así el objetivo "Riego" tiene la misma naturaleza que el caso 2) de nuestra clasificación, pues corresponde el tributo sólo si el agua de riego que provee el dique no es cobrada mediante precio o tasa.

La "Producción de energía eléctrica" corresponde al grupo 3) de nuestra clasificación y, por lo tanto, el costo de lo invertido con ese fin debe recuperarse mediante el precio del servicio y no mediante tributo.

Si el dique produce "Control de inundaciones" correspondería el cobro de contribución de mejoras, pues esta función entraría en el grupo 1) de nuestra clasificación, pero se tropezaría con el inconveniente de que es muy difícil determinar qué parte del costo del dique corresponde a este control, salvo en los casos en que éste sea el único o, al menos, el principal objetivo de la obra.

La "Provisión de agua potable" no difiere en su naturaleza de "i) Aguas corrientes", que ya consideramos. Por lo tanto, el costo de la obra debe

recuperarse a través del precio que se cobra a los usuarios y no mediante el tributo, salvo que el suministro de agua sea gratuito.

Si el dique sirve para "Recreo" pueden valorizarse los terrenos cercanos que sean sus complementarios para ese fin, a los que correspondería aplicarles el tributo, presentándose en este caso el problema ya señalado para el control de inundaciones, respecto a la parte de la obra a financiar con él.

La "Modificación del clima", que puede ocurrir aunque no sea propiamente un objetivo del dique, es un efecto muy difuso por lo que, a nuestro entender, es muy difícil aplicar contribución de mejoras. Es difuso por dos razones: a) Este efecto puede ser beneficioso o perjudicial. Si por causa del dique aumenta el volumen de lluvias, esto puede ser beneficioso o no a los terrenos cercanos, según que el régimen anterior de éstas haya sido pobre o abundante. b) La zona de influencia puede ser muy amplia, dificultando así la identificación de los potenciales contribuyentes. De cualquier manera, si nuestro método econométrico revelara que hubo valorización en los terrenos, correspondería el tributo; pero se presentaría aquí, nuevamente, el problema de qué parte del costo del dique se distribuirá entre los propietarios de los terrenos. Además, cabe preguntarse ¿Qué corresponde hacer si los terrenos se *desvalorizan* perjudicados por el cambio de clima?

7. Diferencias con Impuestos y Tasas

Como consecuencia de que SELIGMAN (1893) se propuso hacer en su artículo una clasificación de los ingresos públicos, según reza el título, dedica mucho espacio a distinguir contribución de mejoras (special assessment) de impuesto (tax) y de tasa (fee).

Así, en la pág. 314 nos dice, en relación con los impuestos: "Pero los gravámenes especiales, como las tasas, no son impuestos en el sentido

ordinario y preciso. Los impuestos, según los conocemos, son contribuciones compulsivas recaudadas para sufragar los gastos incurridos en el interés común, sin ninguna referencia a que resulten ventajas particulares para el contribuyente. Pero en los gravámenes especiales, como en las tasas, el servicio por el cual los gastos son incurridos redunda en el beneficio particular del individuo. La primera prueba de un impuesto es la carga común: la primera prueba de un gravamen especial es el beneficio especial."

Al comparar la contribución de mejoras con la tasa, dice, en las partes pertinentes de las pág. 318 y 319: "...los gravámenes especiales son recaudados sólo para una mejora local específica: las tasas pueden ser recaudadas para cualquier servicio. El campo de operación de un gravamen especial es restringido: el de las tasas es irrestricto."

"...los gravámenes especiales son pagados por una sola vez: las tasas son pagadas periódicamente, de acuerdo con cada servicio sucesivo. La única aclaración a esta afirmación es que los gravámenes especiales pueden, en algunos casos, ser extendidos en un más largo período y ser pagados en plazos regulares; mientras que, por otro lado, una tasa es por supuesto pagada sólo una vez, cuando los servicios son demandados por una vez, como en el caso de la tasa por matrimonio. Pero esto no invalida la distinción. En los gravámenes especiales el pago es, por así decirlo, capitalizado en una suma fija, pagable generalmente de una vez, pero ocasionalmente a plazos. En la tasa, por otro lado, el pago es, por así decirlo, fragmentario e irregular."

"...una tasa es recaudada de un individuo como tal: un gravamen especial es recaudado de un individuo como miembro de una clase. Esto es, en el caso de los gravámenes especiales debe haber siempre un área gravada sobre la cual el gravamen total es recaudado, que debe ser distribuido de acuerdo a una regla definida de prorrateo. ... En la tasa, por otra parte, el

gobierno no mira a la clase o al área, sino a los individuos por separado."

"...un gravamen especial siempre debe implicar un beneficio a una propiedad inmueble: una tasa es pagada por un servicio que puede beneficiar a elementos diferentes a la propiedad privada, tales como propiedades personales, u otros atributos de un individuo sin referencia, en absoluto, a la propiedad."

SELIGMAN (1893), en pág. 318 y 319, presenta un ejemplo que deja claramente establecido que, en ciertos casos, es posible optar entre los tres tipos de tributos que hemos considerado, y nos da un criterio para hacerlo. Dice: "Por ejemplo, al construir un puente, el costo puede ser sufragado sea recaudando un gravamen especial sobre los propietarios de los inmuebles contiguos o cobrando peaje a la gente que usa el puente y éstos serán presumiblemente en su mayor parte los propietarios de los inmuebles contiguos o sus amigos y dependientes. Si el beneficio redunda en gran parte a favor de esos propietarios, el cargo debe ser un gravamen especial; si el beneficio redunda en su mayor parte a favor de los individuos que no son propietarios, el cargo debe ser una tasa (peaje); si el beneficio es tan difundido que la comunidad como un todo está casi igualmente interesada en él, el cargo no debe ser ni un gravamen especial ni una tasa, sino un impuesto sobre el contribuyente general."

ROSEWATER (2002) compara a la contribución de mejoras con los impuestos generales, los impuestos especiales y las tasas, en forma similar a lo que lo hace SELIGMAN (1893) según vimos. En la pág. 129 del libro que comentamos, Rosewater compara impuestos generales con gravámenes especiales, en un párrafo cuya traducción presentamos a renglón seguido.

"Hay algunas analogías así como varias marcadas diferencias que se deben notar entre los gravámenes especiales y los impuestos generales

propiamente dichos. En un sentido de la palabra los gravámenes especiales son impuestos, esto es, en el sentido de que ellos son recaudados para un propósito público por el poder impositivo del Estado. Ellos también se asemejan a los impuestos en que ambos son establecidos de acuerdo con alguna regla de prorrateo y pueden ser finalmente recaudados por un proceso compulsivo. Desde este punto en adelante la analogía falla. Los beneficios resultantes de los gravámenes especiales son específicos y medibles; aquellos resultantes de la imposición son generales y es imposible medirlos con precisión de acuerdo a la contribución del individuo que paga el impuesto. En el caso de los gravámenes especiales, el gobierno siempre ejecuta algún servicio positivo, cuyo costo trata de recuperar de la persona beneficiada. En el caso de los impuestos, el contribuyente individual recibe un beneficio de los servicios gubernamentales no mayor que sus conciudadanos y el asunto del costo de su parte de un servicio particular entra tan poco en la determinación de su impuesto como lo hace el beneficio que se pueda suponer que deriva de él. Se recurre a la imposición a fin de sufragar los gastos corrientes del gobierno y de efectuar a tiempo la amortización de la deuda pública. El objetivo de los gravámenes especiales es proveer a la cuenta de capital – incrementar, por decirlo así, la planta permanente de la comunidad –. Para la imposición el Estado toma como prueba de capacidad de pago varios criterios como propiedad, ingreso, gasto, etc. Los gravámenes especiales son necesariamente prorrateados según los beneficios resultantes para los dueños de propiedades inmuebles. La utilidad de un sistema de gravamen especial es principalmente limitada al campo de las finanzas locales; la imposición encuentran su oportunidad de acción a lo largo de todo el reino de los ingresos públicos."

En las pág. 129 y 130, ROSEWATER (2002) compara la contribución

de mejoras con los que denomina impuestos especiales (special taxes). La traducción de esa comparación la presentamos en el párrafo siguiente, donde ciertos ejemplos que no nos resultan familiares fueron reemplazados por puntos suspensivos.

"¿Cuál, ahora, es la distinción precisa entre impuestos especiales y gravámenes especiales? Se puede argumentar que numerosas contribuciones comúnmente excluidas de la categoría de gravámenes especiales, son impuestos con especial referencia a los beneficios que se supone que surgen de su gasto. Estos impuestos especiales son cobrados en recaudaciones separadas y el dinero recibido se aplica a fondos separados. Ellos no son desconocidos en las finanzas municipales. ... Las recaudaciones derivadas de todas estas imposiciones son gastadas en objetos que se calcula que son particularmente ventajosos a los contribuyentes de esos impuestos. Sin embargo, hay una vital diferencia que los distingue de los gravámenes especiales. La cuestión del beneficio es jurisdiccional solamente; él es tenido en cuenta para fijar el distrito impositivo o la persona o la propiedad sujeta a impuesto, nada más. Entre los contribuyentes dentro del distrito, el impuesto especial no es cobrado de acuerdo a los beneficios individuales, sino de acuerdo a evidencias de capacidad de pago. ... Cuando el gravamen es cobrado de acuerdo a la capacidad de pago general, él constituye un impuesto general. Cuando es así cobrado, pero sobre un distrito determinado con referencia a los beneficios, él constituye un impuesto especial. Sólo cuando él es cobrado de acuerdo a los beneficios individuales recibidos por los dueños de propiedades inmuebles, él es un gravamen especial."

Los ejemplos de impuestos especiales dados por ROSEWATER (2002) no nos resultan claros, posiblemente por ser tributos vigentes hace más de un siglo en Estados Unidos e Inglaterra, cuyas características ignoramos. Un

ejemplo más cercano a nosotros puede ser el tributo municipal a veces denominado "alumbrado, barrido y limpieza", cuya recaudación se gasta en mantener limpias e iluminadas las calles de una ciudad. Esto beneficia a todos los habitantes de esa ciudad, pero se cobra a los poseedores de inmuebles de acuerdo a la valuación fiscal de su propiedad, que es considerada como un índice de capacidad de pago.

Este autor compara luego, en las pág. 130 a 132, la contribución de mejoras con tasas y tarifas, como puede verse a continuación.

"Los puntos de semejanza son éstos. Primero, ambos son exigidos bajo el poder impositivo del Estado. Segundo, de acuerdo a la naturaleza esencial del poder impositivo, ambos, para ser constitucionalmente cobrados, deben incluir primeramente elementos de interés público. Tercero, ambos son considerados como pagos en compensación por algunos servicios particulares del gobierno, el costo de los cuales se intenta cubrir en todo o en parte.

"Por otro lado, los gravámenes especiales son aplicados sólo con propósitos locales, mientras que la adaptabilidad de las tasas y tarifas no se restringe a ningún propósito particular, general o local. Los gravámenes especiales son prorrateados dentro de un distrito territorial; las tasas y tarifas son cobradas solamente cuando se presenta la ocasión para ello. Los gravámenes especiales, así prorrateados, son cobrados a los individuos sólo como miembros de una clase; las tasas y tarifas son exigidas a los individuos como tales. Los gravámenes especiales son recaudados por una sola vez o, cuanto más, en cuotas sujetas al pago de interés. La obligación de pagar las tasas y tarifas surge en cada ocasión en que se repite el servicio especial del gobierno. Los beneficios por los cuales los gravámenes especiales son requeridos se derivan por medio de la propiedad inmueble; los beneficios que están en la base de las tasas y tarifas pueden ser tanto reales como

personales, y usualmente son de este último carácter. ... En ambos casos el principio parece ser, no debe haber beneficio especial sin compensación -los cargos son en esencia igualmente obligatorios, puesto que cada uno que deriva un beneficio del servicio puede ser forzado a pagar su parte del gasto-. Las tasas y tarifas requieren un mecanismo permanente de recaudación a fin de recolectar los fondos resultantes para la tesorería pública; en tanto que los gravámenes especiales, que en algún sentido son recursos extraordinarios, pueden ser determinados por un consejo temporario de asesores y recaudados a través de los canales administrativos ordinarios existentes. Los primeros son usualmente demandados al mismo tiempo en que se presta el servicio especial; los últimos más frecuentemente antes, aunque a veces después, de la construcción de la mejora pertinente. Finalmente, las tasas y tarifas, al ser liquidadas para producir más que el costo del servicio particular, pueden ser fácil y convenientemente consideradas como impuestos indirectos por el monto del exceso. Los gravámenes especiales, sin embargo, son justificables solamente en tanto ellos son cobrados para cubrir tal parte del costo como resulte en ventajas específicas al dueño de una propiedad beneficiada, en proporción a esas ventajas. Ellos no producen sin dudas una base aproximadamente justa sobre la que pueda basarse tal imposición."

8. Traslación e Incidencia

Un punto importante que plantea ROSEWATER (2002), que no se encuentra considerado en ningún otro lugar de la bibliografía que hemos revisado, es el de la traslación de la contribución de mejoras y, por lo tanto, su incidencia. Su análisis es presentado en las páginas 132 a 137 del libro de referencia.

El autor citado plantea el problema en dos niveles: Incidencia entre el

propietario del inmueble y el inquilino; incidencia entre el propietario actual y el futuro comprador del inmueble. Veamos cada caso en las siguientes secciones.

8.1. Incidencia entre el Propietario y el Inquilino

En la pág. 133 de ROSEWATER (2002) encontramos el siguiente párrafo, referido a este tema:

"La cuestión de la incidencia entre el propietario y el ocupante, puede parecer a primera vista como extremadamente simple. Se puede argumentar, por ejemplo, que los gravámenes especiales son impuestos solamente como el equivalente de algún beneficio cierto y mensurable, que fluye hacia el dueño de la propiedad en razón de la mejora. Además, que ningún beneficio se puede decir que sea cierto y mensurable, a menos que resulte en un incremento del alquiler de la propiedad. Si esto fuera verdadero, entonces la carga del gravamen especial sería transferida inmediatamente al ocupante, el verdadero recipiente del beneficio. Esta línea de argumentación, como ha sido insinuado, es plausible sólo a primera vista; un análisis más cuidadoso muestra que el problema es mucho más complicado."

Ya en este párrafo, antes de entrar en las complicaciones que anuncia Rosewater, se puede ver que el análisis es erróneo. Para evitar las mencionadas complicaciones, supongamos que todas las variables exógenas a los mercados inmobiliarios (de terrenos y de alquileres) permanecen constantes a través del análisis, salvo la obra pública y la contribución de mejoras. Definamos las tres situaciones siguientes: 1) Sin obra pública ni gravamen; 2) Con obra y sin gravamen; 3) Con obra y con gravamen. Rosewater compara la situación 1) con la situación 3) y concluye que el ocupante del inmueble es quien paga el tributo pues sube el alquiler (o arriendo). Pero lo

correcto es comparar las tres situaciones, como lo hacemos en los siguientes párrafos.

Comparando 1) con 2), vemos que al construirse la obra la propiedad pasa a brindar un servicio de calidad superior al anterior, por efectos de esa obra, lo que en el largo plazo incrementará el alquiler, suponiendo que en ese plazo no existen trabas institucionales que pudieran impedir esa suba. Por ejemplo, si el alquiler de la casa en consideración era $ 100, con calle enripiada, el alquiler de esa misma casa, con calle pavimentada será, digamos, de $120. El valor de la propiedad habrá crecido un 20 % por capitalización del incremento de su renta. Si el valor de la renta en el largo plazo no sube, el precio del inmueble no cambiará por efecto de la obra pública, o sea que no habrá beneficio para el propietario, que justifique el tributo.

Comparemos ahora 2) con 3). Una vez realizada la obra pública, el que se cobre o no el tributo no tiene ningún efecto sobre los alquileres y, por lo tanto, sobre los precios de los terrenos (que según nuestra teoría es el que se ve afectado), pues la oferta de éstos, en relación a la obra, es inelástica. Volviendo a los números (hipotéticos) del párrafo anterior, el precio del inmueble se incrementó en un 20 % porque aumentó su alquiler por efectos del pavimento. Si el Estado obliga al propietario a contribuir con la mitad de ese beneficio para pagar la obra, éste nada podrá hacer para trasladar el gravamen al inquilino. El alquiler sube porque la calle está ahora pavimentada, o sea por el movimiento de 1) a 2), pero no porque se cobre el gravamen. Esto es, el cambio de 2) a 3) no puede alterar el alquiler. Éste aumentó porque se realizó la obra, independientemente de que se cobre o no el tributo. Los propietarios no pueden realizar ningún cambio de conducta que les permita efectuar la traslación. En definitiva, el propietario es quien paga el tributo.

A lo dicho en el párrafo inmediato anterior se lo puede ver formalmente

del siguiente modo: Simbolicemos: I^D es la proporción del impuesto que incide en los demandantes (los inquilinos en nuestro caso); I^S es la proporción del impuesto que incide en los oferentes (o sea los propietarios); ε es la elasticidad de la oferta; η es el valor absoluto de la elasticidad de la demanda. Se puede demostrar que:

$$I^D = \frac{\varepsilon}{\varepsilon + \eta} \qquad I^S = \frac{\eta}{\varepsilon + \eta}$$

Puesto que es fija la cantidad de terrenos que reciben beneficios de una obra pública, será $\varepsilon = 0$ y, por lo tanto, $I^D = 0$ e $I^S = 1$ (si $0 < \eta < \infty$, para evitar indeterminaciones), que es lo que dijimos es el párrafo anterior.

Vayamos a las complicaciones que anuncia Rosewater en su párrafo reproducido más arriba. Al final de la pág. 133 del libro que comentamos, encontramos lo siguiente: "Hay cuatro vías posibles por las que los beneficios resultantes de la mejora en consideración pueden influenciar la demanda de aquellos que desean ocupar tales locales. Primero, ellos pueden no incrementar, en absoluto, la demanda. Segundo, ellos pueden incrementar la demanda en la proporción exacta de la carga. Tercero, ellos pueden incrementar la demanda en alguna medida, pero no suficientemente como para absorber por completo la carga impuesta. Cuarto. Ellos pueden incrementar la demanda en una mayor proporción que la carga."

Para ver el error metodológico en el que incurre ROSEWATER (2002) al analizar este asunto, basta con traducir el párrafo de la pág. 134, en el que se refiere al primer caso enunciado. Es lo que hacemos a continuación.

"Primero. La mejora puede no afectar en absoluto la demanda. Este supuesto es muy posible cuando, en un vecindario estacionario o declinante, los beneficios resultantes sirven meramente para retener al presente ocupante como inquilino, o contrarrestar, en mayor o menor grado, la caída inevitable de

la renta. Aquí el propietario no puede aumentar su renta. Si intentara hacerlo, el ocupante dejará su arrendamiento y se trasladará a otra vivienda. El propietario debe soportar la carga del tributo. A él, en realidad, viene el beneficio de la mejora; no un engrandecimiento positivo del valor de su propiedad, sino por el contrario un beneficio negativo, que detiene la declinación presente o, en todo caso, impide una baja tan grande como hubiera ocurrido de otro modo."

Es evidente que, a la mezcla de dos comparaciones, que hemos señalado antes, este autor agrega otros efectos sobre el alquiler y el precio de los inmuebles que nada tienen que ver con el fenómeno estudiado. En este caso es la evolución del vecindario (cuando es estacionaria o declinante) que nada tiene que ver con la obra pública en sí, ni con el correspondiente tributo. Algo similar ocurre en los otros tres casos. Lo metodológicamente correcto es considerar la imposición del gravamen *ceteris paribus* todas las otras variables exógenas que pudieran influir en los precios que nos interesan. Si la obra es un requisito para imponer el gravamen, es necesario analizar por separado el efecto de la obra y el del gravamen sobre esos precios. En descargo de Rosewater por este error, podemos decir que el libro que consideramos fue escrito hace más de un siglo, cuando posiblemente las herramientas analíticas que usamos hoy aún no habían sido desarrolladas.

8.2. Incidencia entre el Propietario y el Futuro Comprador del Inmueble

"Supongamos ahora que el propietario original que ha pagado el gravamen especial decide vender su propiedad. ¿Será capaz de recuperar en el precio de venta la suma recaudada de él para financiar la mejora, o será capaz de recuperar siquiera alguna indemnización?" Dice ROSEWATER (2002) en la pág. 135, al plantear el problema que nos ocupa. A continuación

expresa lo siguiente: "La íntima relación existente entre el alquiler de la tierra y su precio de venta sugiere inmediatamente cuatro casos correspondientes a aquellos recién considerados."

Su análisis es igual al que vimos en la Sec. 8.1 para el caso del propietario y el inquilino y, por lo tanto, comete el mismo error: Mezcla distintas causas que afectan al precio pertinente.

Estudiemos el problema suponiendo mercados perfectos, especialmente en cuanto a información perfecta, a fin de tener un punto de referencia para análisis posteriores. Comparemos la situación 1) con la 2), enunciadas en la Sec. 8.1. Se construye la obra pública que beneficia al inmueble considerado, con lo cual su precio aumenta en ΔP_{li}. Pasemos ahora de 2) a 3), o sea al pago, por parte del propietario, de la contribución de mejoras. Al vender el inmueble, el precio que recibirá el propietario será el de la situación 1) más ΔP_{li}, o sea el de la situación 2), independientemente del monto que debió pagar como contribución de mejoras. El tributo no influye para nada en la conducta del vendedor del inmueble y, por lo tanto, no puede ser trasladado.

ROSEWATER (2002) plantea un problema de distinta naturaleza en su pág. 136, del siguiente modo: "El tributo especial puede no ser pagable en su suma total, sino ser dispersado en un considerable período de tiempo mediante cuotas. ... Con respecto al comprador posterior, ... Estas cuotas son derechos sobre la tierra, y usualmente asociados con la tierra. Los pagos futuros son exigibles al propietario, cualquiera que él sea, al momento del vencimiento. Podría haber una tendencia a inducir al propietario original a soportar la carga de aquellos pagos ya realizados, a cambio de que el comprador posterior soporte la de aquellos aún no vencidos." Pero el criterio correcto es: "Al ajustar

el precio de venta de la propiedad, el valor actual de las cuotas aún no pagadas es simplemente deducido del precio de mercado."

Esta conclusión de Rosewater es correcta, pues el propietario original no tiene ninguna fuerza para conseguir que el comprador pague un centavo más que el precio de mercado que incluye ΔP_{li}, si hay perfecta información. Pero si ésta no es perfecta, como suele ocurrir en la realidad, el comprador puede ignorar la obligación por cuotas de la contribución de mejoras aún no vencidas y, en consecuencia, no exigir su deducción (actualizada) del precio, con lo que sufrirá la traslación de parte del tributo. Pagará dos veces esa parte de la mejora, una al antiguo propietario a través del precio y otra al Estado a través de las cuotas. Esto puede ser evitado mediante alguna forma de ejercicio del poder de policía del Estado, pero ese no es nuestro tema.

La información imperfecta puede llevar a situaciones similares a la considerada en el párrafo anterior, aún más difíciles de manejar. La decisión de realizar una obra pública, su anuncio, su construcción, su puesta en funcionamiento y el cobro de la correspondiente contribución de mejoras no se producen en el mismo instante, sino que toman, generalmente, una notable cantidad de tiempo. Ese tiempo y la falta de información, dan lugar a que se produzcan traslaciones de la contribución de mejoras. Veamos esto con un ejemplo, en el párrafo siguiente.

Fue aprobada y anunciada la pavimentación de la calle en la que se encuentra un terreno que está en venta. El sólo hecho de que se haya anunciado la obra puede hacer aumentar el precio del terreno, quizás no en la misma cantidad en la que aumentaría si la calle ya estuviera pavimentada, dependiendo de la confianza que el público tenga en los anuncios de la autoridad pertinente. Ese aumento de precio (en tanto no sea nulo) ya merece

ser gravado con contribución de mejoras, que deben estar a cargo del vendedor. Pero es probable que ni el comprador ni el vendedor sepan si se cobrará contribución por esa obra y, si lo saben, es muy poco probable que tengan alguna idea respecto a cuál será su monto. Esto puede dar lugar a una traslación del tributo, similar a la que hemos considerado en el caso del pago en cuotas.

9. Otros Aspectos

9.1. Costos de Administración

En la pág. 462, ITURRIOZ (1981) sostiene, respecto a la contribución de mejoras, que es "... un instrumento especial que si bien tiene mayores costos de administración, ofrece la ventaja de una mayor aceptación por parte de los afectados...". En algún otro lugar insiste sobre los mayores costos y mayor complejidad de la administración de este tributo. Es este un punto muy importante a tener en cuenta al considerar la posible implementación de este tipo de contribución. Desgraciadamente, el autor que consideramos sólo enuncia este problema, sin presentar argumentos teóricos o evidencias empíricas que demuestren su existencia. ¿Es, en realidad, administrativamente más caro y engorroso un sistema de contribución de mejoras que el del impuesto al ingreso o del IVA? Si la respuesta fuera afirmativa ¿Cuán grande es la diferencia? No tenemos respuestas a estas preguntas, pero las dejamos formuladas.

En la pág. 396, MACÓN (1971) dice, hablando de la parte del costo de la obra que puede financiarse mediante contribución de mejoras: "... existe un límite inferior, ..., por debajo del cual el costo administrativo de implementar el sistema de liquidación, no ha de justificar el empleo de la contribución de

mejoras." Se supone que este límite inferior es una suma de dinero a recaudar, distinta en los diferentes casos según las dificultades administrativas que presente cada uno de ellos. Esto parece más razonable que lo sostenido por ITURRIOZ (1981), quien hace referencia a que el tributo que consideramos tiene "mayores costos de administración", sin decirnos respecto a qué son "mayores" estos costos, ni cuáles son las razones para ello. Mas adelante, MACÓN (1971) vuelve a mencionar este tipo de costos, en relación con la supuesta necesidad de valuar dos veces los inmuebles, sin obra y con ella, para estimar los beneficios que reciben. Esto cambia completamente con nuestra propuesta de calcular esos beneficios mediante una función hedónica, econométricamente estimada (Véase: DEL REY, 1999b; DEL REY, 2002; DEL REY y CID, 2003); pero no tenemos aún evidencias empíricas que nos permitan saber cómo influirá la aplicación de nuestro método en los costos administrativos del tributo.

9.2. Sistema de Votación

MACÓN (1971) propicia el establecimiento de un sistema de votación relacionado con la contribución de mejoras. Así, en la pág. 396 nos dice que el tributo que nos ocupa establece "... un vínculo directo entre el beneficio que recibe el contribuyente y los fondos de que se desprende, sobre todo si se recurre a algunos procedimientos de votación, que mencionaremos en el curso del estudio, a través de los cuales se condiciona la realización de una obra pública, a la aprobación mayoritaria de quienes tienen que contribuir a su financiación a través de contribución de mejoras, estableciendo de tal manera un vínculo definido entre el beneficio y el pago, a la vez que un compromiso de los beneficiarios a contribuir a la financiación.

"Es ésta una manera de acercar los procedimientos de la economía

pública a los de la economía de mercado, que desde varios puntos de vista, especialmente desde el de la financiación, suele resultar más eficiente. En este caso el mecanismo decisorio, en lugar de experimentarse a través del mercado, se obtendría a través de un mecanismo político."

Refiriéndose a los antecedentes del tributo en la Provincia de Buenos Aires, MACÓN (1971) recomienda, en la pág. 408, el empleo de sistemas de votación. En la pág. 450, bajo el subtítulo "f) Procedimiento de votación" de sus "Bases Metodológicas de Liquidación", este autor considera con más extensión este asunto. Se refiere allí a algunos casos observados en el exterior y en nuestro país, y termina sus consideraciones con el párrafo que transcribimos a continuación.

"Se consideran altamente recomendables estos procedimientos que acentúan las características de este tipo de tributación, en lo que se refiere a su vinculación con el principio del beneficio, aunque debe señalarse que por razones prácticas solamente se indican en casos importantes, debiendo admitirse la posibilidad de los cuerpos colegiados de disponer la realización de la obra e incluso su financiación por contribución de mejoras, por encima de la decisión negativa de los afectados."

Hemos estudiado un caso de votación relacionado con contribución de mejoras, referente a la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, en DEL REY (1973).

9.3. Economía Externa

Después de definir contribución de mejoras, MACÓN (1971), pág. 397 y 398, presenta el párrafo siguiente:

"Observado desde el punto de vista económico, se ha creado lo que se ha dado en denominar una economía externa, es decir una situación en la que

el costo privado que soporta el fisco es mayor que el costo social, ya que la suma que demanda la construcción de la obra, debería ser amortizada en parte por el beneficio que recibe el sujeto privado. Ello determina, en función de los principios básicos de tributación, una situación que permite al sector público exigir un aporte, de manera que el crédito que se ha manifestado externamente, se deduzca de su costo de alguna manera, para acercarlo en la medida posible al costo social, ya que este objetivo constituye uno de los supuestos fundamentales del funcionamiento eficiente de la economía de mercado."

La idea del Dr. Macón de considerar a los beneficios que reciben los propietarios de los inmuebles afectados por una obra pública como "economía externa" es, por cierto, interesante, pero no es estrictamente válida.

Veámoslo desde el punto de vista de la eficiencia. Cuando un productor privado o grupo de productores privados de un bien genera una economía externa, le es imposible, por definición, cobrar el beneficio que fluye hacia terceros y, por lo tanto, no toma en cuenta esos beneficios al decidir la cantidad a producir, la cual resulta menor que la óptima para la comunidad. En el clásico ejemplo de los productores de manzanas que además contribuyen a la producción de miel porque las abejas de los apicultores liban en las flores de los manzanos, los costos de los hortelanos incluyen el costo de la fruta y parte del de la miel, pero ellos los consideran como si sólo correspondiesen a las manzanas. Por lo tanto, el costo social de la fruta es menor que el privado porque la comunidad tiene en cuenta ambos productos. El problema de eficiencia radica en que los hortelanos producirán menos cantidad de manzanas que la óptima, guiándose por sus costos privados. Esto se corrige mediante un subsidio pigouviano, que haga coincidir el costo privado con el social.

Cuando se trata de una producción del Estado, éste debe tomar en

cuenta todos los costos y los beneficios sociales implicados. Por ejemplo, al proyectar una obra pública deberá tomar en cuenta en los beneficios anuales tanto $R_{it}\ \forall\, i = 1, 2, \cdots, m$ que se capitaliza como aumento del precio de los terrenos afectados, como B'_t, que fluye hacia la comunidad como un todo[7]. Por lo tanto, si se realiza una buena evaluación social de costos y beneficios de los proyectos de inversión del Estado, la realización de aquellos que resulten convenientes debe conducir, necesariamente, a un óptimo de Pareto.

El problema de la contribución de mejoras es estrictamente de equidad, no de eficiencia. Si ciertos propietarios de terrenos se benefician con la construcción de una obra pública, no es justo que el costo de ella recaiga totalmente sobre los contribuyentes en general, sino que debe convocarse a los beneficiarios especiales a aportar a su financiación en proporción a los beneficios obtenidos.

9.4. Valuación Fiscal

Ya hemos mencionado (Sec. 5) que MACÓN (1971) propone la valuación fiscal de los inmuebles como indicador para distribuir el costo de la obra entre los contribuyentes. Con referencia a este asunto nos dice en las páginas 442 y 443 lo siguiente:

"A este respecto el primer problema que se plantea es indicar la magnitud que ha de constituir la base de la distribución. Según cuáles sean las obras a financiar puede pensarse en magnitudes tales como metros lineales de frente, metros cuadrados de superficie o cualquier otra magnitud de características aceptables. Sin embargo se opta por recomendar la valuación

[7] Donde: R_{it} es el valor de los servicios de la obra que recibe la firma i. m es el número de firmas beneficiadas con la obra. B'_t es el total de beneficios netos de la obra, producidos en el período t, que recibe la comunidad como un todo, pero que no se reflejan en el valor de los terrenos.

fiscal por las siguientes razones:

"1) En materia de elaboración de catastros parcelarios todavía existe un camino a recorrer en nuestro país, pero debe señalarse que en los últimos años se ha adelantado mucho al respecto, hasta el punto que puede considerarse que, por lo menos, gran parte de las jurisdicciones provinciales y la Capital Federal poseen catastros aceptables.

"2) La valuación fiscal es una magnitud que contiene en buena medida la mayor parte de las magnitudes físicas someramente mencionadas, ya que normalmente depende de datos tales como, la superficie, los metros de frente, la ubicación y otros datos similares."

Nos parece excesiva la confianza en la valuación fiscal que manifiesta MACÓN (1971) en los párrafos anteriores. La experiencia personal, no basada en ningún estudio metódico del asunto, parece indicar que las valuaciones fiscales son números estáticos que, aunque hayan sido originariamente calculados aplicando técnicas adecuadas, pronto pierden actualidad debido a factores reales (cambios en las características del vecindario, de los propios inmuebles y del mercado inmobiliario) y a los procesos inflacionarios. Peor aún, esta pérdida de actualidad puede producir no sólo rezagos en los cambios de nivel de las valuaciones sino diferencias entre los precios relativos de los inmuebles, según ellas los miden, y esos mismos precios surgidos del mercado inmobiliario.

El cálculo del beneficio que produce una obra a cada propietario de un terreno, basado en la estimación econométrica de funciones hedónicas (Véase: DEL REY, 1999b; DEL REY, 2002; DEL REY y CID, 2003), permite sortear los problemas que presentan las valuaciones fiscales, distribuyendo los costos en base a los beneficios así calculados. Esto es posible con la condición de que las funciones hedónicas no caigan en la trampa burocrática que hace

inadecuadas a las valuaciones fiscales: Su rigidez a través del tiempo, mientras cambia la realidad que tratan de medir.

9.5. Doble Imposición

Una objeción que se suele hacer a la contribución de mejoras es que conduce a doble imposición, pues se cobra este tributo sobre el aumento del precio del terreno, el cual pasa luego a integrar el valor fiscal del inmueble, con lo que se incrementa el impuesto inmobiliario que recae sobre él. ROSEWATER (2002) refuta acertadamente este argumento en la pág. 137, del siguiente modo:

"No hay fundamentos, por supuesto, para sostener la existencia de doble imposición en el sentido de que ella es ejercida por varias jurisdicciones superpuestas, ya que se crea una jurisdicción especial para cada recaudación de la imposición. Lo que se ha sostenido en este punto es que al contribuyente se le cobra impuesto por el mismo beneficio mediante dos procesos diferentes. Esta línea de razonamiento afirma que él es requerido a pagar directamente mediante gravámenes especiales por el beneficio recibido y luego otra vez en un incremento de tributo en el impuesto general a la propiedad. ... Si el capital tomado para mejorar una calle fuera invertido en una mejora privada al predio, asegurando así un igual aumento en el valor locativo, el propietario también pagaría directamente el beneficio, además de ser sujeto a una mayor participación en el impuesto general. No es que se le cobra dos veces por el mismo beneficio. La única razón por la que su tasa general se ha incrementado es que, debido a la mejora, su capacidad de pago aumentó. La misma aserción puede ser verdaderamente hecha a casi cualquier otro impuesto. El ingreso sobre el que se cobra impuesto este año, si es ahorrado e invertido, es imponible otra vez el próximo año con respecto a su incremento. La objeción a

los gravámenes especiales, con la excusa de doble imposición, no tiene fundamentos en los hechos, sea como fuere."

9.6. Exenciones Impositivas

ROSEWATER (2002), en su pág. 113, plantea el siguiente problema: "... ¿Sobre qué propiedad debe ser aplicada la contribución? De acuerdo a la teoría legal de los equivalentes, la imposición puede ser cargada contra una propiedad sólo si puede ser beneficiada por la mejora propuesta. Pero los beneficios son beneficios estimados, no es necesario que ellos sean reales en tanto haya la posibilidad de beneficio. «La potencialidad de recibir un beneficio», es sobre lo que se carga. Por lo tanto es muy generalmente concedido que la exención de impuestos por ley se aplica sólo a la imposición para propósitos generales y no excusa el pago de gravámenes especiales. Las leyes que conceden exenciones impositivas deben ser estrictamente interpretadas. ... De una manera similar, la propiedad pública puede ser sujeta a gravamen de beneficio. «Mientras que, entonces, puede ser concedido que la propiedad perteneciente al estado no es sujeto de imposición, en ausencia de alguna excepción por ley, de ninguna manera se sigue que ella no está sujeta a gravámenes por mejoras locales.» Si la propiedad pertenece al público, la gente como un todo recibe los beneficios especiales y ella debe pagar exactamente como cualquier individuo." Resulta conveniente aclarar que las frases entre comillas («.») pertenecen a escritos de juicios sostenidos ante los tribunales de distintos lugares de Estados Unidos de Norteamérica, hace más de un siglo, que son citados por Rosewater.

En SELIGMAN (1893), pág. 316/317, encontramos la siguiente frase. "Las exenciones a los impuestos no implican exenciones a los gravámenes especiales." En esto coincide con ROSEWATER (2002), según lo que vimos

en el párrafo inmediato anterior.

Este asunto recién fue considerado por nosotros en DEL REY (2008), posiblemente por tener más bien un carácter jurídico que económico. En ese trabajo dijimos (pág.10 y 11): "El razonamiento que corresponde parece ser el siguiente. Tomemos el ejemplo de determinada entidad de bien público, a la que el Estado exime de impuestos como un medio para subsidiar su actividad. El subsidio consiste en permitirle gozar de bienes públicos sin pagar por ellos. ¿Por qué en el caso de la contribución de mejoras no es lo mismo? ¿Por qué no se ha de dejar que su inmueble se valorice debido, por ejemplo, a la pavimentación de la calle, sin cobrarle por ello? Sería el mismo tipo de subsidio que el que se le otorga a través de la exención del impuesto. Aunque quizás sería preferible un subsidio expreso en lugar de las exenciones, tanto en uno como en el otro caso." En la Reunión de Discusión en la que se trató el citado trabajo, las opiniones de los participantes estuvieron algunas a favor y otras en contra de nuestra posición. Es un tema sujeto a discusión.

9.7. Contribución Confiscatoria

En el Apéndice A de DEL REY (2002) dijimos que, por error de cálculo u otra causa "...el Estado puede tomar del contribuyente no sólo el verdadero aumento del precio del terreno, sino además una parte del valor originario de éste. Esa parte es propiamente una confiscación, en el sentido de que la construcción de la obra pública no justifica su apropiación por el Estado."

Por su parte SELIGMAN (1893) dice en la pág. 316: "Pero no solamente los gravámenes especiales deben ser considerados nulos cuando no hay beneficios especiales, también son anulables cuando la carga excede el beneficio especial. Cargar más que el beneficio exacto sería equivalente a tomar propiedad privada sin compensación."

Los dos párrafos que anteceden, referidos al caso en que la contribución de mejoras resulta confiscatoria, son coincidentes.

10. Consideraciones Finales

De entre los varios aspectos referentes a contribución de mejoras considerados en las secciones anteriores, parece interesante volver sobre dos de ellos: a) La diferencia entre impuesto a la valorización y contribución de mejoras; b) La contribución de mejoras cuando se cobran los servicios de la obra.

a) La distinción entre tributos de cuota y de reparto que plantea ITURRIOZ (1981) y también presenta MACÓN (1999) nos llevó a cambiar nuestro enfoque sobre el tema. En trabajos anteriores insistíamos en que el Estado puede cobrar como contribución de mejoras a la firma i cualquier monto inferior o igual al beneficio recibido por la firma, medido como ΔP_{Ii}, independientemente de cual fuese el costo de la obra. Evidentemente pensábamos en términos de un tributo de cuota, pero lo denominábamos contribución de mejoras que se define como un tributo de reparto. Una vez aclarado que el tributo de cuota es, en este caso, un impuesto a la valorización y el de reparto es la contribución de mejoras, se nos plantea la pregunta ¿Sigue siendo válido el análisis que hicimos en trabajos anteriores?

Esta pregunta se refiere a un aspecto teórico y uno empírico. Desde el punto de vista teórico, la deducción de la naturaleza del cambio del precio de cada lote de terreno debido a una obra pública, ΔP_{Ii}, sigue siendo correcta. También lo es, en lo empírico, su estimación econométrica mediante funciones hedónicas. Lo que cambia es el uso que de esas estimaciones hacemos, para determinar el monto del tributo. Si se trata de un impuesto a la valorización,

es perfectamente correcto el análisis de la sección "3.2.2. Base Imponible y Alícuota" de DEL REY (2002). Si lo que se desea imponer es una contribución de mejoras, cada contribuyente debe financiar el costo de la obra en proporción al beneficio recibido, según lo establece tan claramente SELIGMAN (1893) en su definición, o sea en proporción a ΔP_{li} estimado para su lote. Esto será desarrollado en un trabajo futuro.

En cuanto al punto b), sostuvimos en nuestros trabajos anteriores que cuando el Estado realiza una obra que servirá para producir servicios que serán vendidos a los usuarios a un cierto precio, como un bien de consumo privado, no corresponde el cobro de contribución de mejoras, aún cuando esa obra produzca un aumento en el valor de los terrenos. La excepción a esta regla se da cuando el consumo del servicio genera grandes economías externas, o sea grandes efectos de vecindad positivos, como en el caso de las cloacas.

ITURRIOZ (1981), MACÓN (1971) y ROSEWATER (2002) sostienen el punto de vista opuesto al del párrafo inmediato anterior, afirmando que, o mencionando casos en los que, las inversiones que realiza el Estado para proveer servicios de consumo privado pueden ser al menos en parte recuperadas por contribución de mejoras. SELIGMAN (1893), que en su definición dice que las obras por las que se puede aplicar este tributo deben ser "emprendidas en interés público", nos crea alguna duda con su enumeración de casos de aplicación, pero al parecer coincide con nuestro criterio. En su ejemplo del puente sobre el que se puede cobrar contribución de mejoras, peaje por su uso o financiarlo con impuestos generales según quienes sean los principales usuarios del mismo, que vimos en la Sec. 7, quedó claro que si su uso es privado (y por él se cobra un precio) o general (sin identificación de

beneficiarios) no corresponde el tributo que consideramos.

En definitiva, la revisión de la literatura, a pesar de habernos mostrado opiniones en contrario, no nos hizo cambiar la idea de que las obras necesarias para proveer servicios de consumo privado, sin fuerte efecto de vecindad, no dan lugar al cobro de contribución de mejoras, sino que lo invertido en ellas debe recuperarse a través del precio cobrado a los usuarios, aún cuando la construcción la realice el Estado, pues el fenómeno tiene el mismo carácter que el de los bienes provistos por la empresa privada.

Referencias:

BULACIO, José Marcos (1999): "La Contribución de Mejoras – Eusebio Cleto del Rey (Comentario)", Asociación Argentina de Economía Política (A. A. E. P.): Anales: XXXIV Reunión Anual, Rosario (Santa Fe), en el Web site: http://www.aaep.org.ar.

DEL REY, Eusebio Cleto (1971): "Comentario" , Comité Ejecutivo (Editor): Finanzas Públicas - Terceras Jornadas, Buenos Aires, Ediciones Macchi S. A., pág. 496 a 500.

DEL REY, Eusebio Cleto (1973): "Sistema de Contribución de Mejoras de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán", Cuaderno N° 73-2, Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Tucumán.

DEL REY, Eusebio Cleto (1999a): "Contribución de Mejoras: El Caso de la Propiedad Horizontal", Reunión de Discusión N° 128, Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, J. y S., Universidad Nacional de Salta, mimeo.

DEL REY, Eusebio Cleto (1999b): "La Contribución de Mejoras", A. A. E. P.: Anales: XXXIV Reunión Anual, Rosario (Santa Fe), en el Web site: http://www.aaep.org.ar.

DEL REY, Eusebio Cleto (1999c): "La Contribución de Mejoras – Réplica a los Comentarios", A. A. E. P.: Anales: XXXIV Reunión Anual, Rosario (Santa Fe), en el Web site: http://www.aaep.org.ar.

DEL REY, Eusebio Cleto (2002): "La Contribución de Mejoras: Teoría, Metodología y Un Ejercicio Empírico", CASTAÑARES (Cuadernos del I. I. E.), Cuaderno Nº 19, Año X, Septiembre, Salta, Instituto de Investigaciones

Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, J. y S., Universidad Nacional de Salta.

DEL REY, Eusebio Cleto (2008): "Seligman y la Contribución de Mejoras", Reunión de Discusión N° 183, Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, J. y S., Universidad Nacional de Salta, mimeo.

DEL REY, Eusebio Cleto y CID, Juan Carlos (2003): "La Contribución de Mejoras: Una Aplicación de Econometría Espacial", A. A. E. P: Anales: XXXVIII Reunión Anual, Mendoza, en el Web site: http://www.aaep.org.ar

ITURRIOZ, Eulogio (1981): Curso de Finanzas Públicas, Segunda Edición Actualizada, Buenos Aires, Ediciones Macchi.

MACÓN, Jorge (1971): "Financiación Pública por Contribución de Mejoras", Comité Ejecutivo (Editor): Finanzas Públicas - Terceras Jornadas, Buenos Aires, Ediciones Macchi S. A., pág. 391 a 495.

MACÓN, Jorge (1999): "La Contribución de Mejoras (Comentario a un trabajo del Prof. Eusebio del Rey)", A. A. E. P.: Anales: XXXIV Reunión Anual, Rosario (Santa Fe), en el Web site: http://www.aaep.org.ar.

MACÓN, Jorge (2002): Economía del Sector Público, Buenos Aires y Bogotá, McGraw Hill e Interamericana.

ROSEWATER, Victor (2002): Special Assessments. A Study in Municipal Finance, Honolulu, Hawaii, University Press of the Pacific.

SELIGMAN, Edwing R. A. (1893): "The Classification of Public Revenues", The Quarterly Journal of Economics, Vol. 7, N° 3, April.

CASTAÑARES (Cuadernos del I. I. E.)

Los números publicados con anterioridad son los siguientes:

1 - DEL REY, E.C., BASOMBRIO, M.A., ROJAS, C.L., Y GUZMAN, M.M.: Costos de la Prevención del Mal de Chagas: Control del Vector - Cuaderno Nº 1, Año I, Mayo de 1993.

*2 - ANTONELLI, E.D. Matriz de Insumo-Producto de la Provincia de Salta - Cuaderno Nº 2, Año I, Diciembre de 1993.

*3 - ANTONELLI, E.D.: La política Económica en Salta en el Período 1976-1983 - Cuaderno Nº 3, Año II, Julio de 1994.

*4 - DEL REY, E.C., BASOMBRIO, M.A. y ROJAS, C.L.: Beneficios Brutos de la Prevención del Mal de Chagas - Cuaderno Nº 4, Año III, Mayo de 1995.

*5 - ANTONELLI, E.D. y LORENTE, M.D.: La política Económica en Salta en el Período 1984-1987 - Cuaderno Nº 5, Año III, Septiembre de 1995.

6 - DEL REY, E.C., BASOMBRIO, M.A. y ROJAS, C.L.: La Prevención del Mal de Chagas: Rendimiento Económico - Cuaderno Nº 6, Año III, Diciembre de 1995.

7 - ANTONELLI, E.D. y LORENTE, M.D.: Análisis de la Deuda Pública de Salta entre 1980-1995 y Recálculo de su Nivel en 1991 - Cuaderno Nº 7, Año IV, Mayo de 1996.

8 - ANTONELLI, E.D.: La política Económica en Salta en el Período 1988-1991 - Cuaderno Nº 8, Año IV, Agosto de 1996.

*9 - ANTONELLI, E.D.: La política Económica en Salta en el Período 1992-1995 - Cuaderno Nº 9, Año V, Mayo de 1997.

10 - PAZ, J.A.: Tres Ensayos sobre el Descenso de la Mortalidad - Cuaderno Nº 10, Año VI, Junio de 1998.

*11 - ANTONELLI, E.D. y LORENTE, M.D.: Estimación de la Balanza Comercial de Salta - Cuaderno Nº 11, Año VI, Julio de 1998.

12 - PAZ, J.A.: Participación Económica de la Mujer en Salta (1991-1996) - Cuaderno Nº 12, Año VI, Diciembre de 1998.

13 - DEL REY, E.C., BASOMBRIO, M.A., ROJAS, C.L. y SANCHEZ WILDE, A.M.: Metodología para Analizar Costos y Beneficios de la Prevención de la Malaria - Cuaderno Nº 13, Año VII, Junio de 1999.

14 - PAZ, J.A.: Diferencias de Ingresos entre Géneros en Salta (1984-1998) - Cuaderno Nº 14, Año VII, Diciembre de 1999.

15 - AGUIRRE, A. y AGUIRRE, L.A.: Un Análisis de los Precios del Novillo en el Estado de São Paulo Usando Modelos Univariados No Lineales - Cuaderno Nº 15, Año VIII, Octubre de 2000.

16 - PAZ, J.A.: El Mercado de Trabajo en Salta entre 1984 y 2000 - Cuaderno N° 16, Año IX, Junio de 2001.

17 - ELIAS, L. R. : Energía Eléctrica y Medio Ambiente: El Caso de la Provincia de Salta (1982/97)- Cuaderno N° 17, Año IX, Setiembre 2001.

*18 - ANTONELLI, E. D.: Aspectos Teóricos , Metodológicos y Empíricos del Insumo Producto- Cuaderno N° 18, Año IX, Diciembre de 2001.

19 - DEL REY, E. C.: La Contribución de Mejoras: Teoría, Metodología y un Ejercicio Empírico – Cuaderno N° 19, Año X, Setiembre de 2002.

20 - ROJAS, C. L.: Energía Eléctrica y Salud Humana- Cuaderno N° 20, Año XII, Junio 2004.

*21 - ANTONELLI, E. D.: Crecimiento y Estancamiento de la Economía de Salta 1970-2000 - Cuaderno Nº 21, Año XII, Noviembre de 2004.

22 - ELIAS, L. R.: Concentración y Proximidad Geográfica de la Industria: Salta, Zona Noa y Argentina (1993) - Cuaderno Nº 22, Año XII, Diciembre de 2004

23 - Eduardo Antonelli.: Modelación de la Economía Argentina 1900-2000 - Cuaderno Nº 23, Año XIV, Julio de 2006

*Agotado. Sin embargo, el (los) autores puede (n) proveer una copia (que no tendrá la forma de Cuaderno) si es solicitada.