



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Contribución de mejora

Favre, Adalberto

1946

Cita APA:

Favre, A. (1946). Contribución de mejora.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

1508 ARGENTINA

CURSO DE ECONOMIA DEL ESTADO 1965

Inventario N° 54016

N. 2340

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE
BUENOS AIRES

TESIS
Top N. 2340

INSTITUTO DE ECONOMIA DE LOS TRANSPORTES

F. 1

24/9/46

Buenos Aires
M. M. Bira

CONTRIBUCION DE MEJORA

ADALBERTO FAVRE

1946

1501/0363

54016

Buenos Aires, Septiembre 23 de 1946.

Al Señor
Director del
Instituto de Economía de los Transportes

De mi mayor consideración:

Habiendo terminado el trabajo correspondiente al programa de Estudios de quinto año de la Facultad de Ciencias Económicas, cursados en el año 1944, y cuyo tema es "Las Contribuciones de Mejora", me permito elevar el mismo a su consideración.



Adalberto Favre
No. de Registro: 6391
Av. Leandro N. Alem 1620, Capital
U.T.: Plaza 41 - 5400

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES	
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS	
INSTITUTO DE ECONOMÍA DE LOS TRANSPORTES	
Recibido el 23 de Septiembre	de 1946
Expedido con:	
Expedido en:	de 1946
Expedido N.º:	
Expedido el:	de 1946

Al presentar este trabajo, correspondiente al programa de quinto año de la Facultad de Ciencias Económicas, cumpla en expresar mi sincero agradecimiento al Dr. Manuel M^a Diez por su valiosa ayuda y sus consejos siempre tan amablemente prestados, los cuales me han facilitado la realización del tema elegido.

I N D I C E

	pág.
CAPITULO PRIMERO	
Conceptos Generales.....	1
CAPITULO SEGUNDO	
Antecedentes Nacionales y Extranjeros.....	9
República Argentina. Inglaterra. Estados Unidos de Norteamérica. Francia.	
CAPITULO TERCERO	
Naturaleza Juridica.....	17
Elementos constitutivos. Diferencia con el im- puesto. Diferencia con la tasa. Diferencia con el impuesto especial. Fundamento juridico. El poder tributario y el poder de policia. Aspecto juridico-financiero del sistema tributario crea- do por la Ley Nacional de Vialidad.	
CAPITULO CUARTO	
Aspecto Económico.....	27
Generalidades. El precio de costo. Metodos de distribución de costo. Metodos de aplicación de la contribución de mejora.	
CAPITULO QUINTO	
Aspecto Administrativo.....	46
El catastro. Conclusión.	
Bibliografia.....	52

En la realización de este trabajo se ha tenido presente, ante todo, el aspecto económico del tema, habiéndose insistido en lo referente a la determinación de la base imponible de la contribución de mejora, punto que se estima de suma importancia, si se considera que las actuales disposiciones legales no concilian con los principios doctrinarios.

El plan seguido ha sido el siguiente: en el primer capítulo, que abarca los conceptos generales, se ha tratado de precisar el contenido del sujeto estudiado, la finalidad perseguida en la aplicación de este tributo y la evolución sufrida por el mismo.

Hemos creído conveniente, en el capítulo segundo, hacer un estudio de la legislación extranjera, pero limitándolo únicamente a aquellos países donde esta imposición tributaria ha alcanzado su mayor desarrollo.

El capítulo tercero trata de la naturaleza jurídica, estableciéndose el fundamento jurídico de la contribución de mejora y las diferencias que deben hacerse con respecto al impuesto, a la tasa y al impuesto especial.

En el capítulo cuarto se ha hecho un estudio comparativo de las disposiciones legales que se refieren a los métodos de aplicación del tributo, de los principios doctrinarios y las opiniones vertidas sobre el tema.

En el capítulo quinto, que trata del aspecto administrativo, nos hemos referido, únicamente, a la ejecución del catastro finalizando con las conclusiones a las cuales nos ha llevado el desarrollo de este trabajo.

Al darlo por terminado, consideramos que la aplicación de la contribución de mejora es por demás interesante, en vista del gran incremento tomado por nuestros centros urbanos y las enormes posibilidades que ofrece el interior del país para la construcción de caminos.

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTOS GENERALES

Para tener un concepto claro y preciso de la institución que estudiaremos, así como de los elementos que la constituyen, es conveniente iniciar nuestra exposición definiendo lo que es la contribución de mejora.

La obligación creada por la ley para sufragar el costo de una obra pública, autorizada o realizada por el Estado, y de la que se originan, para un sector de la población, beneficios commensurables y particularmente determinados o determinables, denominase con la genérica expresión de contribución especial de mejoras (1).

La contribución de mejora puede ser definida como la contribución obligatoria, cobrada en proporción a los beneficios especiales obtenidos, para cubrir los gastos de una mejora específica de la propiedad, realizada en el interés público. (2).

Contribución de mejora es el pago obligatorio decretado, exclusiva o concurrentemente, por el Municipio (Municipalidad), por el Estado (Provincia) y por la Unión (Estado General), en razón de la valorización producida en un inmueble del contribuyente por una obra pública, que se ejecutó luego de la correspondiente certificación, y cuyo monto no puede exceder ni del costo de la obra, ni del monto del beneficio (3).

De acuerdo con estas tres definiciones, vemos que el fin de la contribución de mejora es el de obligar a los propietarios de los fundos beneficiados por la obra pública, a cargar con el total, o una parte, del costo del mejoramiento, obra pública ejecutada, generalmente por el Estado, con los recursos proporcionados por todos los habitantes de la Nación. En otras

(1) LUQUI, Juan Carlos - La Contribución Especial de Mejoras en la República Argentina. Bs. Aires 1944.

(2) SELIGMAN, E. - Essais sur l'impôt. París

(3) BILAC PINTO - Contribución de mejoras. (traducción)

palabras, se tiende a corregir una situación de injusticia haciendo contribuir a los individuos que, gracias al esfuerzo de la masa de la colectividad, se ven favorecidos por un acrecentamiento de valor en sus bienes.

Como se ve, por lo dicho anteriormente, la contribución de mejora, como imposición tributaria, presenta características similares con el impuesto al mayor valor, punto que será tratado más adelante (4).

La doctrina de la "conjoncture" de Wagner puede aplicarse a este aspecto de la institución tributaria tratada. Dice así: "el conjunto de las condiciones técnicas, económicas, sociales y jurídicas que influyen de una manera primordial en la economía nacional que reposa sobre la división del trabajo y la propiedad privada - sobre todo propiedad privada de los medios naturales de producción (propiedad territorial y capital privado) - que determinan la producción de los bienes, su demanda y su venta, por consecuencia "su valor", sobre todo el valor de cambio y el precio de los bienes en general y también de cada bien en cada caso particular, muy a menudo "independientemente" de la colectividad y la voluntad del sujeto económico" (5). Efectivamente, la contribución de mejora significa un acrecentamiento de valor o, digamos mejor, un mayor beneficio para ciertos sujetos económicos, beneficio producido independientemente de la actividad y voluntad de los mismos.

Naturalmente, que al tratar este punto, no llegaremos a pretender que, la contribución de mejora, siendo una institución financiera, tenga por fin establecer la igualdad de fortuna entre los individuos, como sostiene Wagner. Seligman y Jéze son de opinión contraria y citaremos los argumentos del primero, por considerarlos realmente convincentes. Dice así: "se pretende algunas veces, que la finalidad fiscal del impuesto consiste únicamente en obtener recursos, mientras que el fin social tiene por objeto llevar a cabo una transformación deseable en las relaciones sociales. Tal antítesis solo puede ser formulada por los que

(4) Página 16 y 31.

(5) LOPEZ VARELA, Manuel L. - Fundamentos jurídico-financieros de la contribución de mejoras. B. Aires 1928.

pierden de vista el hecho de que la finanza, como la economía, es una ciencia social y que, aún desde el estrecho punto de vista político de las relaciones entre el Gobierno y el ciudadano, aquel no puede obtener recursos - o sea, participar de la renta social-sin influir inevitablemente en las relaciones sociales. El hecho de abrigar el gobierno un propósito exclusivamente fiscal, que consiste en obtener recursos, no altera las condiciones sociales del sistema fiscal considerado en particular. Todo impuesto afecta necesariamente la fortuna de los individuos y, si se pudiese señalar en todos los casos las últimas consecuencias de un impuesto, aún puramente fiscal, uno se encontraría frente a toda clase de resultados imprevistos, tanto sociales como fiscales, o mejor, sociales, por la razón de ser fiscales* (6).

Al considerar la evolución sufrida por la contribución de mejora, para llegar a su etapa final, nos encontramos con dos instituciones fiscales que son: el unearned increment y excess condemnation. Al tratar este punto seguiremos la exposición del autor brasileño Bilac Pinto. (7).

El unearned increment significa la aplicación de un tributo sobre el aumento inmerecido, traducción literal de la versión inglesa, es decir sobre todo acrecentamiento de valor, proveniente de la actividad de extraños al titular de la propiedad. La excess condemnation, o expropiación excedente, es el procedimiento usado para la financiación de obras públicas que consiste en la expropiación de una zona superior a la necesitada por el Estado, con el objeto de vender luego el sobrante, aprovechando de la valorización producida en el mismo, para cubrir el costo de la obra.

Al tratar de la primera etapa, debemos tener en cuenta la situación en que se encontraba Inglaterra, país de origen de dicha doctrina. En aquella época, cerca de 5.500 individuos eran los dueños de más de la mitad de su territorio. De las tierras aptas para agricultura y ganadería, solamente el 12% eran cultivadas por sus propietarios, mientras que el 88% eran arrendadas

(6) BILAC PINTO - op. cit.

(7) BILAC PINTO - op. cit.

dadas. Los arrendamientos eran hechos a 99 años y el arrendatario pagaba la locación correspondiente a varios años, en una sola cuota. Además, eran de su cargo la totalidad de los impuestos territoriales. Al término del arrendamiento, la tierra volvía a su dueño con todas las mejoras y cultivos. Como se ve, con la subsistencia de esta situación, los dueños se veían favorecidos por la actividad desplegada por los arrendatarios, sin que mediase esfuerzo alguno, por su parte. Puede decirse que existía una especie de monopolio de la tierra, mantenido por las clases pudientes, en detrimento de las clases trabajadoras.

A partir del año 1821, junto con James Mill, se hicieron oír varias voces en contra de este estado de cosas. Podemos citar a Stuart Mill, entre otros, culminando la campaña de oposición con Lloyd George, en 1910, quién propuso una reforma importante a este sistema injusto. James Mill, en su obra "Elementos de Economía Política", proclamó la tesis de que "Todo aumento futuro de la renta inmobiliaria debería ser reembolsado íntegramente al Estado". Stuart Mill modificó los términos de la doctrina paterna y lanzó el principio del unearned increment, con el siguiente argumento: "Antes de dejar este asunto de la igualdad en materia de impuestos, debo señalar que existen dos casos en los cuales puede hacerse una distinción, sin separarse de esta justa igualdad sobre la que se funda este principio, Supongamos que se de una especie de renta que tienda constantemente a aumentar sin esfuerzo o sacrificio de parte de aquellos que son sus propietarios, que estos propietarios constituyen en la sociedad una clase que el curso natural de las cosas enriquece sin que ellos hagan nada. En ese caso el Estado podrá, sin violar los principios sobre los cuales está establecida la propiedad privada, apropiarse de la totalidad o de una parte de ese aumento de riqueza a medida que se produzca. Será, hablando con propiedad, tomar lo que no pertenece a nadie, será emplear en provecho de la sociedad un aumento de riqueza creado por las circunstancias, en vez de abandonarlo, como un favor, a una clase particular de individuos".

A raíz de la campaña del Canciller del Tesoro, Lloyd George, se dicta en 1910 el Finance Act que comprende varios impuestos, con un sistema un tanto complicado para poder alcanzar el fin perseguido, dada la estructura peculiar de la propiedad y del derecho que la regia. El increment value duty gravaba con

el 20% el mayor valor del suelo no ganado, es decir en caso de arrendamiento; por el reversion duty se gravaba con el 10% el mayor valor obtenido por la tierra que era trabajada por su propietario. Con estos dos impuestos se abarcaba la totalidad de situaciones que podían presentarse, motivadas por la forma de explotar la tierra. Además, podemos citar, para completar el cuadro, el undevelopped land duty que se aplicaba sobre el valor real de las tierras incultas, y la mineral rights duty que recaía sobre la propiedad del subsuelo y las enormes rentas que confería (8).

La aplicación de estos impuestos se basaba en las valuaciones a hacerse de las propiedades sujetas a gravamen. En 1914 el 79% de la superficie total de Inglaterra se había avaluado pero una gran parte de estas valuaciones se hallaban en suspenso por falta de una ley que armonizase los criterios divergentes.

En cuanto a la segunda fase, la excess condemnation, los ingleses comenzaron a ponerla en práctica pero con resultados desfavorables. Este sistema presenta varios inconvenientes. Obliga al gobierno a invertir grandes sumas de dinero, colocándolo en la situación de tener que especular con los bienes inmuebles que ha adquirido, en exceso. Además, podrá ser aplicado, solamente, en los casos de apertura de calles, en plazas o zonas baldías. No hay duda que la excess condemnation puede complementarse con la contribución de mejora y, según sea el caso presentado, convendrá aplicar una combinación de ambas, o sino, cada una por separado.

Otro asunto de importancia, que nos parece conveniente tratar en este capítulo, es el de la determinación de cuando debe aplicarse la contribución de mejora. Es necesario hacer esta referencia, en vista de la gran similitud que hay entre la imposición tributaria que estudiamos y los impuestos en general, las tasas y los impuestos especiales. Tomaremos como punto de partida la causa de la contribución de mejora. Habiendo causa y cumpliéndose los demás requisitos indispensables, la contribución de

(8) BECU, Teodoro - Impuestos al mayor valor de la propiedad inmueble. Su aplicación en la República Argentina. Bs. Aires 1914.

mejora podrá existir. Como veremos más adelante, (9) la causa de este tributo es el beneficio procurado a las propiedades, a raíz de la ejecución de la obra pública.

Pero, al llegar a este punto, nos encontramos con una situación nada fácil de resolver. Tenemos que, el beneficio, causa de la imposición, debe ser especial, determinable y conmensurable, es decir, perfectamente individualizable. Y, por otra parte, no podemos asegurar que toda obra pública ejecutada por el Estado origine, únicamente, beneficios con las características señaladas más arriba; es indudable que los individuos de la colectividad se verán, también, beneficiados por la actividad del Estado.

Seligman, da un ejemplo que aclara muy bien el asunto. Dice así: "Por ejemplo, los gastos de construcción de un puente pueden ser cubiertos sea por la percepción de una contribución de mejoras sobre los propietarios de los bienes vecinos, sea haciendo pagar un peaje a las personas que utilizan el puente y que puede presumirse sean, en su mayor parte los propietarios de los bienes vecinos. Si los beneficios recaen, en su mayor parte sobre esas personas, el costo debe ser cubierto por medio de la aplicación de una contribución de mejora. Si el beneficio recae sobre personas que no son los propietarios, el costo debe ser cubierto mediante la aplicación de una tasa (peaje). Si estos beneficios se han vistos repartidos entre toda la comunidad, el costo deberá ser pagado por medio de un impuesto general". (10).

Como vemos por este ejemplo, la realización de toda obra pública da origen a beneficios especiales y beneficios generales. De manera que, es lógico que todos aquellos que se ven beneficiados participen en la contribución ya sea, mediante la aplicación de un impuesto general, como el impuesto a la nafta, de tasas para uso directo de la obra (peaje) y contribuciones de mejora. En esta forma se llegaría a alivianar la carga impositiva soportada por la tierra, carga que en algunos casos resulta ser

(9) Página 13

(10) SELIGMAN - op. cit.

excesiva y se alcanzaría a gravar a cantidad de individuos de la colectividad que, directa o indirectamente, se benefician por la existencia de la mejora.

Por su parte, Cooley establece que, si la obra produce un beneficio especial que se supone ser equivalente a la prestación puede imponerse una contribución de mejora, pero que si se ha producido un beneficio general, del cual la persona tasada participa solo como miembro de la comunidad, es necesario aplicar un impuesto general. A continuación cita un caso de jurisprudencia; "Esa ha sido la conclusión a la cual se ha llegado en el caso de una contribución de mejora impuesta a una compañía de ferrocarril, la cual por su situación fué eximida de la contribución por el gasto efectuado en el ensanche de una calle paralela a sus rieles. habiendo sido aplicada la contribución tomando como base el costo de la obra y sin considerar el beneficio obtenido por la Compañía. La corte dijo: Si la contribución de mejora aplicada a la Compañía, puede tener su razón de ser en el beneficio especial procurado a la misma, por el aumento de facilidad del tráfico al ensanchar la calle, podría argumentarse que una contribución que recaiga sobre el dueño de cada camión o vehículo que pase por la calle, es perfectamente justa. La contribución de mejora en este caso, es un ejemplo patente del ejercicio del poder fiscal. Es hecho con un fin público y no confiere ningún beneficio especial a la Compañía." (11)

Agregaremos lo dicho por Adolfo Parry, al tratar sobre una resolución de la Suprema Corte al respecto: "Debe considerarse que la calle que une dos pueblos o ciudades con la Capital Federal o provincial, por medio de caminos concurrentes, no es de beneficio exclusivo para los dueños de los terrenos linderos, sino que beneficia al igual al tránsito común en la provincia, participando, en parte, del carácter de obra de interés provincial. Tratándose de un pavimento construído en la parte rural de una calle, esa obra está a cargo del tesoro de la provincia, siendo improcedente la demanda promovida contra un particular para el cobro de su importe". Un caso típico de esta situación es el que se presentó en ocasión de la construcción de la ruta La Plata - Capital Federal. El Tribunal estableció la imposibilidad jurídica de imponer a vecinos retribuciones especiales

(11) COOLEY - On Taxation

por caminos generales. (12).

Como vemos, la principal dificultad reside, precisamente, en poder determinar la existencia de un beneficio especial. Es sobre este punto que gira toda la discusión sobre la forma de aplicar la contribución de mejora, punto que trataremos más adelante. (13).

(12) PARRY, Adolfo - Las contribuciones por mejoras y las garantías constitucionales.

(13) página 25.

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES NACIONALES Y EXTRANJEROS

Al historiar el sistema de las contribuciones de mejora nos detendremos únicamente en aquellos puntos que tengan más importancia a los efectos de una más fácil comprensión de la materia a tratar. Luego de una breve reseña del curso seguido por dicho tributo en la República Argentina nos ocuparemos de la situación imperante en Inglaterra, país donde la contribución de mejora tuvo su origen y luego en los Estados Unidos de Norteamérica donde alcanzó su mayor desarrollo, haciendo además, una referencia a la "contribution sur les plus values occasionnées par des travaux publics" en Francia.

República Argentina.

El mas remoto antecedente de la institución que estudiamos es, en tierras de América, la Real Cédula que Felipe II dicta el año 1562. Disponiase por ella que "Los Virreyes y Gobernadores debían ocuparse de los caminos y puentes que necesitaban construirse o repararse en sus distritos, debiendo costear las obras los que se beneficiaran de ellas", agregando "que los trabajos debían ser de toda firmeza, duración y provecho, sin nada inútil ni superfluo y, a tal efecto, cada vecindario debía nombrar un superintendente de obras públicas, para cuyo cargo se recomendaba elegir a persona honorable y diligente".

Por la misma Real Cédula se reglamentaba la forma de ejecución de los trabajos, estableciéndose que "una vez estudiada y resuelta la construcción de una obra pública, solamente costearían sus gastos las personas o vecindarios que gozaran de sus ventajas, no pudiendo exigirse mayor cantidad que la necesaria". Este mismo principio es el que informa los fallos de las Cortes americanas, especialmente la de Missouri, que fué la primera que sentó las reglas fundamentales en materia de contribución de mejora. Este principio podría concretarse en la siguiente fórmula: La contribución de mejora no puede resultar más elevada que el costo de la obra, ni afectar más allá el beneficio que se recibe por causa de esa obra. (1).

(1) LUQUI - op. cit.

En cuanto a sus orígenes es muy posible que la construcción de puentes y caminos, como su conservación, se haya costado mediante la actividad personal de los propietarios y vecinos.

Las primeras leyes que en el país organizan el sistema de financiación de obras públicas mediante la contribuciones de mejora, son las que dicta la Provincia de Buenos Aires. Por la ley del año 1905 aquella Provincia autoriza la construcción de un camino afirmado de Avellaneda, a Lomas de Zamora. Dos años después, la ley No. 3037 autorizó la construcción de afirmados en los caminos de Avellaneda a Lomas de Zamora y Quilmes, y de la Capital Federal a Morón, San Martín y Tigre, financiándose las obras mediante el uso del crédito público, pero poniendo a cargo de los propietarios y del gobierno una contribución de afirmados con cuyo producido se cumpliría el servicio de amortización e intereses. Los gastos de conservación los tomaba a su cargo el gobierno y las municipalidades, estas últimas a razón de un peón por cada kilómetro de camino. (2).

Antecedentes extranjeros

Donde el sistema de financiación por medio de contribuciones de mejora ha tenido su más completo desarrollo y aplicación es, sin lugar a duda, en Inglaterra y en los Estados Unidos, aunque también aparece en otros países como Francia, Italia, Alemania, Canadá, haciéndose general en los demás países de América y del mundo.

INGLATERRA.

Al estudiar la contribución de mejora en Inglaterra, designada con la expresión "betterment tax", nos encontramos ante una situación particular. Pese a ser el país donde dicha institución tuvo su origen, vemos que a partir del año 1902 la aplicación de la misma disminuye sensiblemente. Esto es debido a la circunstancia que los "local rates" inciden sobre el locatario y no sobre el propietario del suelo lo que ha provocado una complicación en el establecimiento de la contribución de mejora, pues implica un cambio, no solamente en el principio del derecho, sino también en la forma de su percepción. No es el locatario, pero el propietario del fundo que se trata de alcanzar directamente. Los ingleses consideran, en consecuencia, al "betterment tax" como una ingerencia en los derechos a la propiedad privada.

(2) LUQUI - op. cit.

El primer caso de "betterment tax" es la disposición fijada para la reparación de los diques en el pantano de Romney, en el año 1250. De acuerdo con la reglamentación, los funcionarios debían "medir en acres todos los terrenos y casas en peligro en los dichos pantanos" y, "considerando la cantidad de diques, terrenos y casas en peligro debían determinar la contribución que correspondía a cada uno para el mantenimiento, conservación y reparación de los diques" (3)

El segundo caso se refiere al mejoramiento de los ríos de Lea y Tamesis en 1605. La ley se proponía "facilitar el viaje por agua de Londres a Oxford".

En 1662 fue adoptada una ley autorizando el ensanche de ciertas calles de Westminster y disponía que los gastos se cubrirían por medio de suscripciones voluntarias. En caso de no ser las mismas suficientes, los comisarios designados para el trazado de las calles, estaban encargados de tasar a los propietarios en proporción a los beneficios recibidos. La cláusula más importante está redactada en la siguiente forma: "Y como las casas que quedan recibirán importantes beneficios o ventajas, bajo el punto de vista del valor locativo, gracias a la facilidad de ventilación, de acceso, para el comercio y a las otras comodidades resultantes de este ensanche, se decreta que un jurado impondrá a los propietarios y a los ocupantes de esas casas el pago de las sumas apropiadas o la renta anual apropiada que juzgará y estimará, en su razón y su conciencia, como corresponde a esta mejora y renovación". (4)

Cinco años más tarde fué adoptada una ley análoga que, a raíz del gran incendio, decretaba la reedificación de la ciudad de Londres. Repetía casi palabra por palabra la cláusula que venimos de citar. Un párrafo interesante de la ley de 1667 es el siguiente: "Para que ésto sea efectuado en las mejores condiciones posibles, es legal establecer un impuesto razonable sobre todas las casas de dicha ciudad, o de sus arrabales, en proporción al beneficio que obtendrán de la mejora, del cavado, de la modi-

(3) SELIGMAN - op. cit.

(4) SELIGMAN - op. cit.

ficación, del ensanche, de la limpieza y saneamiento del conjunto de subterráneos, desagües, cloacas, empedrados, veredas, y de cada uno de ellos en particular". (5) Las disposiciones contenidas en esta ley tienen particular importancia si se considera que las mismas fueron reproducidas, casi palabra por palabra, en la ley del año 1691 sancionada en la ciudad de Nueva York, la cual sirvió de modelo a todas las demás leyes que tratan de la materia en todo el territorio de los Estados Unidos.

Después de algunos años, recién en el año 1890 se re-implanta la institución con el "Strand Improvements Bill", que no fué aceptado en lo referente a hacer recaer en los propietarios beneficiados el costo de la obra. Lo mismo ocurre en 1892 y 1893 con el "Cronwel Road Bridge Bill" y el "London Improvements Bill" respectivamente. Recién en 1895, el principio del "Betterment Tax" es aprobado al sancionarse el "Tower Bridge Southern Approach Bill" y con otras leyes como el "London County Council Improvements Acts" de 1897 y la de 1909 para la que se estableció la misma forma de financiar los gastos por el "Housing and Town Planning Act" (6).

El principio del "Betterment Tax" ha sido recientemente definido por una comisión oficial como "el principio en virtud del cual, las personas cuyas propiedades deben el aumento manifiesto de su valor venal a una mejora efectuada por las autoridades locales, están especialmente obligadas a contribuir a los gastos de esa mejora". (7).

Seligman enuncia que la impresión general en Inglaterra es de que la expresión "Betterment Tax" fué tomada en préstamo a los norteamericanos. Bilac Pinto no considera probable que esto haya sucedido ya que si dicha institución se encuentra en Estados Unidos no se la conoce bajo tal designación sino más bien bajo la de "Special Assessments".

(5) SELIGMAN - op.cit.

(6) LUQUI - op. cit.

(7) SELIGMAN - op. cit.

En cuanto al punto de vista doctrinario, luego de la conclusión a la cual ha llegado la Cámara de los Lores, ya no se discute más. En efecto, dicha Cámara ha establecido lo siguiente: "El principio del Betterment- en otras palabras el principio de que las personas cuya fortuna se ha visto manifiestamente aumentada del punto de vista venal, debido a una mejora efectuada por las autoridades locales, deben pagar una contribución de mejoras para cubrir el costo de la obra- no es injusto por si mismo, y es equitativo exigir de esos individuos el pago de una suma de tal naturaleza". (8).

Si la autoridad local cumple un acto determinado y hace un gasto también determinado que tiene por resultado un aumento manifiesto y mensurable del valor de un bien cualquiera, toda consideración de lógica y de justicia exige pues, una contribución de mejora por parte del propietario destinado a cargar con dicho gasto.

Algunas dificultades prácticas, entre las que ocupan un lugar preferente las relacionadas con el cálculo de la contribuciones, son quizás responsables también, de la poca frecuente aplicación del "Betterment Tax" en Inglaterra. Ya el "Tower Bridge Act" de 1895 formulaba algunas disposiciones encaminadas a cohibir excesos del fisco, y al establecimiento de la equivalencia de las prestaciones. Entre sus advertencias sobresalían las relativas a la notificación a los interesados, del plan de la obra, del monto de las contribuciones y de la supuesta valorización del inmueble. Para los casos de divergencia estaba previsto el arbitraje, y para los de cobro de un "Betterment Tax", considerado desproporcionado con el beneficio, existía, para el interesado, la facultad de enajenar su propiedad a la Administración por el precio de la valuación. (9).

Pierson establece una diferencia entre el "Betterment Tax" y el "Special Assessment" que abona con los siguientes argumentos: "es indispensable decir también - una palabra de los Betterment Tax establecidos en Inglaterra, y en otros países, sobre los acrecentamientos de valor debidos a los trabajos ejecutados por la comuna. Se los confunde a veces con los Special A-

(8) SELIGMAN - op. cit.

(9) ELIAC PINTO - op. cit.

ssessments de los Estados Unidos. Sin embargo es necesario hacer una distinción; no deseamos colocar entre los Betterment Tax, más que los Special Assessments que gravan las propiedades edificadas existentes, no las futuras, y ello para subvenir a los gastos que, si un impuesto comunal fuera establecido sobre esas propiedades, no encontraría este mismo impuesto una contrapartida conveniente." Pierson diferencia al Betterment Tax de las contribuciones establecidas en Holanda, del género de las llamadas Beiträge de Alemania, y aún de los Special Assessments en muchos casos, en que el primero se establece con el objeto de sufragar gastos de distinto orden, El ensanche de calle y la apertura de nuevas vías de acceso no tienen por objeto procurar ventajas a casas determinadas, para servirnos de las palabras empleadas por nuestra ley de 1897 "Holandesa", no se hacen "gastos en provecho de la edificación". El objetivo es prevenir el hacinamiento edilicio y proporcionar comodidad al tráfico. El vecindario gana así en aspecto y muchas casas aumentan de valor; pero en ésto no reside el fin perseguido, sino en la consecuencia obtenida, y por esta razón se considera como justificada la percepción de un impuesto especial". (10)

Manuel L. López Varela comenta esta afirmación en la siguiente forma: "esta distinción consistiría en que el "Betterment Tax" se impone con el fin de sufragar gastos que han sido efectuados en atención a consideraciones de conveniencia general, aunque, accidentalmente, produzcan una valorización en fincas determinadas, mientras que las contribuciones a que antes hemos hecho referencia, es decir las contribuciones de mejoras, se establecen para pagar gastos efectuados con el propósito de beneficiar especialmente a ciertas propiedades. Pero, si bien es cierto que puede variar en alguna medida la índole del propósito perseguido por la Administración, al efectuar el gasto, el fundamento de ambas tributaciones es el mismo o sea; el acrecentamiento verificado en el valor de las propiedades por la ejecución de la obra pública". (11)

(10) LOPEZ VARELA - op. cit.

(11) LOPEZ VARELA - op.cit.

Estados Unidos de Norteamérica.

Es en los Estados Unidos donde esta institución cobra su mayor desarrollo e importancia. En 1657 y 1660 es aplicado en New Amsterdam; en 1691 se lo adopta en una ley dictada por la provincia de Nueva York. Bien pronto el sistema se expande por todo el territorio, y las distintas autoridades lo aplican con especiales características, que por lo demás es lo que se manifiesta en la República Argentina, pero siempre tratando de respetar los principios fundamentales que rigen sobre esta institución.

Francia.

También Francia registra ejemplos de aplicación de contribución de mejoras. Por decisión de fechas Diciembre de 1672, el Consejo del Rey, reconoció a las ciudades el derecho de imponer contribución de mejoras, con motivo del mayor valor emergente de la apertura o embellecimiento de calles. Es así como en 1678, los propietarios linderos de la calle Neuve Saint Roche, fueron condenados a pagar contribuciones de esa naturaleza.

En París, tanto en los trabajos de terraplenamiento y construcción de puentes, muelles, y edificios públicos en la Isla Saint Louis, como en 1710 en las obras de drenaje de los terrenos pantanosos que se extendían desde el arrabal de Montmartre hasta la calle Ville d'Éveque, en el suburbio de Saint Honoré, para la formación del quartier Grange Bateliere, fué puesto en práctica el principio de la indemnización de los mejoramientos por los propietarios beneficiados, Desde entonces, y durante casi 100 años, no se registraron nuevos casos.

Pero recién a partir de 1807 es que se estableció, que, "cuando en ocasión de apertura de nuevas calles, formación de plazas, construcción de diques, o por otros trabajos públicos generales, departamentales o comunales, ordenados por el Gobierno, las propiedades hayan adquirido un notable aumento de valor, esos propietarios estarán sujetos a una contribución que podrá elevarse hasta la mitad del mayor valor que hayan adquirido estimación que será hecha por una comisión nombrada al efecto". (12).

(12) BILAC PINTO - op. cit.

La ley distinguía así, un mayor valor directo y otro indirecto. Si bien es cierto que su aplicación fué del todo irregular, primero por el carácter facultativo del sistema, y segundo por las dispares interpretaciones de que fuera objeto en los consejos municipales, no es posible negar que ella ha tenido su poderoso influjo en la jurisprudencia francesa, en los últimos tiempos que ha reaccionado en favor de su aplicación.

En 1917, cuando Francia necesitó desarrollar una intensa política de obras públicas para reconstruir sus ciudades arrasadas por la guerra, fué nuevamente estudiada la posibilidad de la aplicación del principio. El 6 de Noviembre de 1918 fué promulgada la nueva ley. El fracaso del sistema creado por la ley de 1841 llevó a los franceses a intentar una nueva modalidad de retribución por las valorizaciones. En resumen lo que pretendía esta ley, era fijar un procedimiento de coacción tendiente a obtener la indemnización de la "Plus Value" o sea, antes que la expropiación, una conciliación con los propietarios. Dicha ley fué modificada por las del 8 de Agosto de 1935 y del 2 de Mayo de 1936.

Aún hoy, Francia basa en el poder de dominio eminente la obligación del tributo de la "Plus Value" derivada de obras públicas, puesto que las leyes del año 1935 y 36 anteriormente citadas insisten en ese procedimiento indirecto de gravar aquellas valorizaciones. (13)

(13) BILAC PINTO - op. cit.

CAPITULO TERCERO

NATURALEZA JURIDICA

Elementos constitutivos:

La obligación creada por la ley para sufragar el costo de una obra pública, autorizada o realizada por el Estado, y de la que se origina, para un sector de la población, beneficios conmensurables y particularmente determinados o determinables, denomináse con la genérica expresión de contribución de mejora. (1)

En esta definición encontramos los elementos que constituyen a la contribución de mejora. En primer lugar, tenemos que la obligación debe ser creada por ley, no solo porque se refiere a una obra que se realiza en bienes del dominio público como calles y caminos, sino porque esa obligación tiene su fundamento jurídico en el poder tributario del Estado.

El producido de esa contribución, a diferencia del impuesto, lo es para sufragar el costo de una obra pública especial; no se confunde pues, con los ingresos impositivos, que lo son para el cumplimiento de las múltiples necesidades públicas, como así para atender los servicios de la deuda pública y otros compromisos del Estado.

La obra debe ser pública y realizada mediante una autorización del Estado, o bien construirse directamente por él. Toda construcción realizada por particulares en el dominio público, no originaría jamás la obligación que estamos estudiando.

En cuanto a los beneficios originados, estos deben ser conmensurables y determinados, con relación a un sector de la población, ya que siendo el beneficio la causa jurídica que legitima al tributo, no existiendo aquél, la contribución deja de ser exigible.

Si la determinación del beneficio, así como su localización en un sector de la población, dejan de ser una posibilidad, nos encontramos ante un beneficio general e inconmensurable, cuya

(1) LUQUI - op. cit.

proyección fiscal sería necesariamente el impuesto. Precisamente en este aspecto reside la mayor dificultad para la legislación actual, tanto en la República Argentina, como en el extranjero.

Finalmente, debe existir una relación de casualidad entre la existencia de la obra y el beneficio, pues si el beneficio no se produce como consecuencia de la obra, sino por la presencia de múltiples otros factores, es lógico que la contribución no tendría su razón de ser. (2)

La jurisprudencia de la Suprema Corte ha confirmado lo dicho anteriormente puesto que, en diversos casos, ha decidido que es inconstitucional la imposición de una contribución de mejora, si la obra a cuyo pago esta destinada no es de beneficio local, o si el sacrificio impuesto a los dueños de las propiedades afectadas excede el beneficio que obtienen por razón de dicha obra pública. El tribunal funda su resolución en el hecho que toda contribución impuesta a los propietarios de fundos linderos con la obra, a los efectos de cubrir los gastos de una mejora de exclusivo interés general que, absorbiendo una parte considerable del valor de las propiedades, no confiere un beneficio equivalente, es inconciliable con la igualdad del impuesto y con la inviolabilidad de la propiedad.

Si el beneficio local que reporta la obra pública es excedido substancialmente por la contribución de mejora, el impuesto especial no puede sostenerse como tal, ni tampoco como impuesto común que supone condiciones de igualdad y uniformidad. En ausencia de esa necesaria e imprescindible correlación entre el gravamen y el beneficio particular equivalente, el propietario contiguo, a la obra pública, no puede ser gravado sino en la misma proporción que los demás propietarios del Estado o del municipio, es decir, como contribuyente a una obra de beneficio general. En este sentido se expide la doctrina, así como la Suprema Corte. (3)

Diferencia entre impuesto y contribución de mejora.

Es imprescindible llegar a establecer las diferencias que median entre la contribución de mejora, el impuesto, la tasa y el impuesto especial para llegar a establecer a la primera como una figura financiera especial con caracteres propios y de-

(2) LUQUI op. cit.

(3) PARRY - op. cit.

terminados. En principio, el elemento distintivo, específico que hace de la contribución de mejora una categoría tributaria autónoma, se encuentra en la forma de graduar la contraprestación coactivamente exigida por el ente público al particular, y el patrón que se utiliza se halla en la mejora recibida por la propiedad de dicho particular, en el beneficio recibido por la misma, que aumenta su valor de cambio.

En la contribución de mejora se encuentran elementos no solo del impuesto sino también de la tasa, así como uno que le es propio y característico. En efecto, al participar del carácter de la tasa, su fundamento reside en el hecho de que constituye la contraprestación de un servicio que el contribuyente recibe del Estado. Al participar del carácter del impuesto, se justifica en cuanto es una prestación para cubrir las erogaciones destinadas a cubrir los servicios públicos de carácter indivisible, coactivamente exigida por el ente público a todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones. Por último, si gracias al gasto efectuado por el Estado, resulta una mejora especificada de la propiedad, es justo que se le exija al propietario una cuota en relación con el acrecentamiento de valor del fundo. (4)

Las principales diferencias entre la contribución y el impuesto son las siguientes:

- 1) En la contribución de mejora el beneficio obtenido por el individuo es posible de ser medido; en un impuesto no existe, o si existe, resulta ser la parte de beneficio común que corresponde al individuo, luego no puede ser medido separadamente.
- 2) Las contribuciones de mejora nunca pueden ser progresivas, deben ser siempre proporcionales a los beneficios.
- 3) Las contribuciones de mejora se limitan a mejoramientos locales específicos, mientras que la esfera de acción de los impuestos es ilimitada a ese respecto.

(4) LOPEZ VARELA - op. cit.

- 4) En compensación de la contribución de mejora, el Estado cumple con un acto particular.
- 5) En la contribución de mejora funciona el principio de los equivalentes, que implica un cambio entre el ciudadano y el ente público, dar y tomar (give and take), mientras que respecto del impuesto rige uno totalmente distinto. (5)

De la enunciación de estas diferencias, la jurisprudencia norteamericana ha obtenido diversas consecuencias, entre las cuales las siguientes: 1) que los principios de uniformidad e igualdad de los impuestos no se aplican exactamente a las contribuciones de mejora (Cooley); 2) que la exención de impuestos no implica la de las contribuciones de mejora. (6)

Diferencia entre tasa y contribución de mejora.

En primer término podemos decir que la contribución de mejora es percibida como compensación de un beneficio aportado a los inmuebles, mientras que la tasa lo es por toda clase de servicios cuyos efectos pueden recaer, ya sea sobre la persona misma, o sobre toda clase de bienes muebles e inmuebles.

Otra diferencia es que la contribución es exigida solo a una clase de individuos, es decir a aquellos que tengan propiedades que se han visto beneficiadas por los efectos de la mejora, mientras que la tasa lo es a cualquier individuo de la colectividad que haya hecho uso del servicio.

Finalmente, la tasa es la contraprestación de un servicio efectuado por el ente público, mientras que la contribución debe su existencia a un acrecentamiento de valor ocurrido en ciertas propiedades por mejoras públicas locales, de manera que son sus titulares, apartados del resto de la comunidad, que corren con el gasto hasta el límite de dicho acrecentamiento. El principio de los equivalentes se presenta en ambos tributos, pero en la contribución lo hace con un carácter subsidiario ya que la misma

(5) SELIGMAN - op. cit.

(6) LOPEZ VARELA - op. cit.

no se recauda porque el propietario recibe un servicio, sino porque la propiedad aumenta de valor. (7)

Diferencia entre impuesto especial y contribución de mejora.

El impuesto especial es aquel cuyos recursos tienen una asignación fija y en que puede ponerse aparte una clase particular de individuos de la colectividad - siempre que se hallen en igualdad de condiciones - para hacer incidir sobre ellos la carga tributaria. (8)

Los "Local rates" ingleses son un ejemplo típico de impuesto especial. El impuesto especial no deja de ser un verdadero impuesto, es cobrado en el interés público y se aplica sobre los medios (means) del contribuyente, no recibiendo éste, beneficios particulares en su calidad de individuo. Si mismo recibe una ventaja, no lo es especial, individual, conmensurable, a parte del beneficio común recibido por los demás miembros de su clase, se trata simplemente de un efecto accesorio a su participación en el beneficio colectivo. Es el caso de los "police rates", "poor rate" "lighting rate", etc.

La gran diferencia que existe entre la contribución de mejora y el impuesto especial es que, si en la primera, la base de la percepción es el beneficio individual netamente determinable, en el segundo es la capacidad contributiva del individuo. Es un principio asentado con toda exactitud, en el sistema inglés de los "local rates", que la medida exacta del beneficio no es la medida de la responsabilidad a imponer, (the exact measure of benefit is not the measure of the liability to be taxed). Justamente lo contrario es lo que sucede con la contribución de mejora. En otras palabras, el criterio que se adopta en la contribución es el del beneficio especial conmensurable, y el del impuesto especial, es de la facultad especial imponible. (9).

Fundamento jurídico.

Varias son las teorías que explican la naturaleza jurídica y fundamento de la contribución de mejora. La que ha sido

(7) LOPEZ VARELA - op.cit.

(8) LOPEZ VARELA - op.cit.

(9) SELIGMAN - op. cit.

aceptada por la jurisprudencia de nuestros tribunales, como de la mayor parte del mundo, es aquella que funda en el "enriquecimiento sin causa" la legitimidad de este tributo.

Fué la Corte de Missouri la que fundándose en el principio expuesto sostuvo: Si no es justo que unos pocos sean gravados en beneficio de todos, tampoco lo es que la comunidad sea gravada en beneficio de unos pocos, agregando: El impuesto general para fines netamente locales es injusto, grava a los que no son beneficiados y beneficia a los que están exentos del gravamen.

El principio del enriquecimiento sin causa persigue restituir el equilibrio jurídico que de otra manera quedaría roto, por un lado un patrimonio beneficiado y por otro un gasto de la Administración que, de no ser soportado por aquellos que ven aumentar sus beneficios, ha de tener que ser prorrateado, en forma de impuestos generales, entre toda la comunidad, y esto no es justo. Sin embargo, este principio fué originario de los impuestos al mayor valor, es decir de la imposición sobre valores no ganados, aplicándose en consecuencia, sobre los beneficios recibidos sin causa.

Es así como la apresurada aplicación de ese principio ha ocasionado consecuencias injustas y perjudiciales. Tratándose del impuesto al mayor valor es lógico que las mejoras no se consideren en el momento de la aplicación del tributo, pues es elemental que el impuesto incide solamente sobre el aumento de valor no ganado. En el caso de la contribución de mejora, al considerarse el beneficio resultante de la obra pública, , tampoco se toman en cuenta las mejoras, lo que es completamente erróneo, ya que si el fundo tiene mejoras (edificios, plantaciones, cultivos) el beneficio ha de presentarse de distinta manera que cuando se halla abandonado. En efecto, un camino ha de beneficiar en forma distinta a la gran fábrica que utilizará la mejora para el transporte de sus productos a los centros de consumo, que el pequeño chacarero que vende los suyos en el pueblo más cercano, o bien el agricultor que poco o nada harán uso de la obra. (10).

(10) LUQUI, Juan Carlos - Algunos aspectos de la Contribución de mejoras en la República Argentina. Bs. Aires 1943.

En realidad, la aplicación de la teoría aparece con un carácter de limitación del poder del Estado en cuanto a la fijación del monto de la obligación, ya que si esta última fuese superior al beneficio, la imposición fallaría por su base. Por otra parte, el Estado tampoco podría fijar una contribución que excediera del costo de la obra ya que en este caso el Estado se beneficiaría también sin causa. Por consiguiente, es necesario conservar un perfecto equilibrio entre el monto de la contribución, el costo de la obra y el monto del beneficio, lo que no es fácil siempre de obtener, por cuya razón vemos mezclados los conceptos del mayor valor con los de beneficio.

Además de la teoría enunciada, la doctrina ha tratado las siguientes: la de la gestión de negocios anormal; la de la equidad, y la que lo considera un hecho ilícito.

El poder tributario y el poder de policía.

Actualmente, esta fuera de discusión, que las contribuciones de mejora se fundan en el poder del Estado o impositivo para fijar tributos. Sin embargo, antes de llegarse a esta conclusión, la contribución de mejora atravesó por dos etapas sucesivas, que significaron un cambio en su forma y en su alcance, lo que provocó una transformación en su fundamento jurídico. Las fases de esta evolución fueron: el poder de policía, el poder de dominio eminente y, finalmente, el poder tributario.

Rosewaster, en su obra "Special Assessments", menciona que algunos de los primeros casos presentados, guardaban una cierta analogía con los reglamentos sanitarios y que, en otros, el special assessment tenía carácter de penalidad. No obstante, la práctica demostró que esos límites eran demasiado estrechos para contener a la institución.

Las expropiaciones destinadas a la apertura de nuevas calles en las ciudades norteamericanas, originó las contribuciones de mejora fundadas en el poder de dominio eminente. Al observar que al abrirse una vía pública los terrenos adyacentes aumentaban notablemente de valor, las autoridades juzgaron natural deducir de la indemnización debida al propietario la valorización que se derivase del mejoramiento. Pero lo que sucedió fué, que no solo se contentaron con el empleo de la compensación, sino que fueron más lejos, cobrando contribuciones forzosas cuando el be-

neficio excedía el valor de la propiedad expropiada. Como dice Rosewater, la gran dificultad residía en hacer recaer contribuciones de mejora sobre propietarios a los cuales no se les hubiese expropiado sus terrenos, comenzando la declinación de este segundo periodo cuando se aplicó las contribuciones de mejora para pavimentos.

La tercera etapa comienza en el año 1851 cuando el juez Ruggless, en el caso "The People vs. The Major of Brooklyn", fija la distinción entre las contribuciones fundadas en el poder de imponer tributos y las justificadas por el poder de dominio eminente.

Las vacilaciones que acerca del fundamento jurídico tuvo el derecho norteamericano, provienen de la circunstancia de confundir operaciones distintas, como son las "valuaciones destinadas a fijar las indemnizaciones que por causa de expropiación de caminos se realizaban", con las "valuaciones destinadas a obtener el cálculo de beneficios que las tierras recibían por ocasión de obras públicas". (11)

Al tratar este punto, tenemos que hacer resaltar una particularidad en la aplicación de las contribuciones de mejora en los Estados Unidos. En dicho país tanto se llama "special assessments" a los tributos fundados en el poder tributario, como a los basados en el poder de policía. Así Cooley indica que la jurisprudencia norteamericana considera como "special assessments" originados en el poder de policía, los tendientes a observar reglas de buen vecino, de limpieza, de urbanidad, como ser: construcción de veredas, desagües, cloacas, iluminación de calles, etc. (12)

(11) BILAC PINTO - op. cit.

(12) COOLEY op. cit.

Aspecto jurídico financiero del sistema tributario creado por la Ley Nacional de Vialidad.

De acuerdo a las disposiciones de esta ley, las Provincias han delegado en la Nación, la facultad de cobrar los impuestos internos a la nafta y demás combustibles y lubricantes que se mencionan en el art. 12 incisos, 1, 2 y 3. Las Provincias, por el art. 23 inc. b, I, se comprometen a no aumentar el impuesto provincial a la nafta y otros combustibles, ni gravar a los lubricantes con impuesto alguno, con lo que practicamente se obligan a no gravar el consumo de dichos productos.

Siendo las facultades de las provincias, incuestionable para crear impuestos sobre esos productos, siempre dentro de las respectivas jurisdicciones donde aquellos se venden consumen o producen; la Nación no podría gravar esos mismos productos en el momento de su venta, consumo o producción.

De las disposiciones de la ley Nacional de Vialidad se deduce que la Nación figura como sujeto activo en dicha relación tributaria, simplemente a los efectos de la percepción. De manera que, son las provincias las únicas que al adherirse al régimen de la citada ley pueden crear las cargas tributarias a que nos estamos refiriendo.

De acuerdo a la ley 11.658 la Nación invierte el producido de esas recaudaciones en la pavimentación de caminos, los cuales entrega a las provincias una vez terminados. Las Provincias crean sobre dichas obras las llamadas contribuciones de mejoras, que se aplican ya sea sobre las propiedades fronterizas a los caminos construidos, ya a las situadas en una zona determinada.

El sistema implantado por la ley establece que la contribución creada por las provincias, y que únicamente se aplica sobre los bienes inmuebles, no podrá exceder del 50% del mayor valor adquirido por aquellas tierras. La razón de esta disposición es que las obras se encuentran financiadas en parte con el aporte de los usuarios mediante el impuesto a la nafta, combustibles y lubricantes, ya que estos últimos reciben también beneficios del camino pavimentado. La existencia de los impuestos ante

riormente citados, al aplicarse los mismos a la financiación de las obras de pavimentación, permite que las tierras no soporten el total de las mismas. Es por esta razón que la ley dispone que las contribuciones de mejora no podrán ser superiores al 50% del mayor valor recibido por la tierra, ni tampoco exceder de un por ciento determinado del costo, que se lo ha valuado en el 40% y 60% del costo del obra.

Los sujetos que intervienen en la relación tributaria creada por la ley nacional de vialidad son los siguientes; por una parte los sujetos pasivos de la misma son los propietarios beneficiarios de las obras, y por otra parte, siendo las provincias las únicas que constitucionalmente pueden crear esos impuestos, corresponde asignarles el carácter de sujeto activo material. La Nación al tener a su cargo la percepción de dichos impuestos, asume el carácter de sujeto activo formal, o mejor aún como sujeto activo de la recaudación y no de la obligación tributaria. (13).

(13) LUQUI - op. cit.

CAPITULO CUARTO

ASPECTO ECONOMICO

Estando la utilidad pública intimamente vinculada al aspecto económico, es imprescindible propiciar la sanción de normas que el cuerpo representativo de la voluntad popular debe cumplir antes de pronunciarse en favor o en contra de la construcción de la obra pública, Esas normas podrían consistir en:

- a) Determinación del valor de la propiedad afectada por la construcción de la obra.
- b) Razones fundadas en la necesidad actual o futura, como ser: Economía en el transporte, descongestión y facilidad del tránsito, subdivisión de tierras, desbloqueo, higiene pública, seguridad, salubridad, razones militares, etc.
- c) Población, explotación de las tierras, cultivo, tráfico y tránsito urbano, suburbano y rural, caminos generales y vecinales, comercios e industrias, zonas de producción, consumo embarques, etc.
- d) Antigüedad y estado de las obras existentes, cuya reparación o repavimentación se proyecta; si han sido o no totalmente pagadas, costo respectivo y beneficios producidos por ella.

Al mismo tiempo, debe reglamentarse el procedimiento para el nombramiento y el funcionamiento de las asambleas de mayores contribuyentes, las cuales podrían estar integradas de la siguiente manera: a) mayores contribuyentes del partido, b) Mayores contribuyentes afectados por las futuras obras, c) Representantes del gobierno central, d) Representantes de los centros o Sociedades de comerciantes industriales o propietarios, e) el cuerpo deliberativo del Municipio. (1)

Puede recurrirse a las contribuciones de mejora para las siguientes obras públicas:

(1) LUQUI - op. cit.

- a) la apertura y ensanche de plazas y vías públicas en general nivelación, pavimento, aceras, paseos, arbolado e iluminación de vías públicas en general; puentes, túneles y viaductos.
- b) desagües pluviales y sanitarios, con todos sus accesorios.
- c) obras de protección contra inundaciones y de saneamiento, diques, drenajes, canales de recitificación de cursos de agua, trazado ferroviario vecinal.
- d) canalización de agua potable.
- e) parques públicos de recreo, educación o atletismo.
- f) sistemas de tránsito rápido.

En los terrenos en donde la población y la riqueza están más concentrados se encuentran los valores más altos. Es principalmente la riqueza o capacidad de compra (Purchasing Power) de la población la que produce y eleva valores. La base del valor del terreno es su adaptabilidad al uso más lucrativo. El terreno urbano es usado para comercio, industria y residencia siendo el uso más lucrativo del mismo para el comercio en gran escala, ar tículos suntuarios y finanzas. (2)

En cuanto a las consecuencias económicas de la aplicación de las contribuciones de mejora, Bilac Pinto indica que influirá en el apresuramiento de la venta y, por consecuencia, en la baja de los precios de los lotes no edificados por los siguientes motivos; quitará a los propietarios la posibilidad de la valorización gratuita, que actualmente se produce, y representará una carga relativamente pesada para esos inmuebles improductivos.

Además corregirá una desigualdad que siempre existió en los núcleos urbanos, barrios y zonas favorecidas, por oposición a barrios y zonas abandonadas. Con la aplicación de esta institución desaparecerá este desnivel ya que cada suburbio, zo na o calle, contribuirá a la financiación de las obras y mejoramientos que los beneficie.

(2) BILAC PINTO - op. cit.

A continuación agrega que la aplicación de las contribuciones de mejora se ve favorecida en las ciudades de los países americanos, ya que estas últimas se hallan aún en plena período de crecimiento. En las ciudades de países con limitada superficie territorial, con relación a su amplio desarrollo económico, dicha institución tributaria hallará una restringida aplicación debido a la relativa ejecución de mejoramientos públicos.

Muy acertadamente observó Rowland Burnstan, de la New York State Tax Commission, que los special assessments constituyen en el sistema de rentas pública una fase transitoria, destinada a desaparecer cuando los mejoramientos de las ciudades hayan sido totalmente realizados. Es esta sin duda, la razón por la cual en los países de Europa, incluyendo Inglaterra lugar de origen de este recurso fiscal, no hayan recurrido a esta institución, en la misma proporción que en los Estados Unidos.

Finalmente agrega el citado autor brasileño, que el porcentaje de las contribuciones de mejora es mayor en las ciudades menores y menor en las ciudades mayores. Existe pues, en su porcentaje, un crecimiento inversamente proporcional, al crecimiento de las ciudades. (3)

El estudio del aspecto financiero encierra tres principios básicos que son: 1) el valor de la tierra, 2) el costo de la obra y 3) el tránsito.

Al determinarse la base imponible de la tributación es necesario considerar: a) el valor de la tierra en el momento de la realización de la obra, b) el costo de la obra y c) el cálculo del beneficio recibido por la tierra una vez concluida la obra.

Al considerar esta cuestión, es necesario no perder de vista el hecho que el beneficio recibido, sea por el propietario, locatario u ocupante es la causa jurídica del tributo, y aunque el valor de la tierra es un índice importante, no se le debe atribuir el carácter exclusivo que se le ha dado, para llegar a

(3) BILAC PINTO - op. cit.

determinar la influencia del costo de la obra sobre la base imponible.

Tanto las legislaciones provinciales, ordenanzas municipales y leyes nacionales que tratan del asunto solo han considerado el valor de la tierra y el costo de la mejora. Para llegar a determinar la incidencia de este último sobre el primero, han recurrido a procedimientos unitarios de apreciación de mayor valor, estableciendo que las tierras se encuentran afectadas por zonas en las cuales las escalas, también unitarias, fijan promedios de valorización presuntiva en razón de una teorica difusión radial, que en muchos casos no responde a la realidad económica que debe tenerse en cuenta.

Por razones de mala organización administrativa se adoptan los valores incorporados a los padrones fiscales para el cobro de la contribución territorial, sin efectuar tasaciones especiales a los fines de la aplicación de estas contribuciones.

No se ha considerado, al proceder en esta forma, que dichas valuaciones no pueden reflejar los valores venales, ciertamente estimados, ya que podrían incorporarse valores que resultan excepcionalmente altos o bajos, según la época de su fijación.

Al tratarse de campos, tenemos que las valuaciones de estos son los resultantes de promedio que se establecen para las distintas zonas que componen el inmueble, y como el camino lo afecta solo hasta una cierta distancia (5000 metros) puede suceder que la mayor parte de mayor valor sea la afectada por el camino, pudiendo soportar así, una contribución superior a aquella que resultaría de tomar el promedio de toda la extensión.

El caso contrario puede muy bien presentarse también. (4)

Un factor importante a considerar es el del tránsito. La

(4) LUQUI - op. cit.

valorización de las tierras está íntimamente ligada a la mayor o menor accesibilidad que ellas tienen con relación a la obra pública. Se trata pues de tomar en cuenta la economía de tiempo y gasto para llegar a la vía pública. Se trata pues, de facilitar la unión entre la producción y el consumo, ya que un factor importante es el intercambio y circulación económica de los productos. David Turner hizo un estudio muy interesante con respecto a la ciudad de New-York, mostrando que la población acompaña a las líneas de tránsito rápido y se aglomera al lado de ellas. (5)

Existen dos grandes categorías de tránsito que son: el tránsito de paso y tránsito de asiento.

En lo que respecta al primero se ha podido notar que las tierras afectadas por caminos de esta categoría, no se han valorizado ni beneficiado en la proporción de las correspondientes a la segunda categoría. Los beneficios aparecen solamente cuando sobre su curso se crean nuevas poblaciones, se levantan centros fabriles, exteriorizándose dichos beneficios en la obtención de mejores precios de arrendamiento y venta y en la reducción de fletes. (6).

Puede afirmarse que la existencia de un camino pavimentado no trae por si sola la valorización de las tierras. Esta particular situación ha sido indicada por el perito G. Gastellu en el caso Anita Baiocchi v. Provincia de Santa Fé; De acuerdo a informaciones recogidas en la zona Zavalla, antes de la construcción del camino pavimentado, esta localidad conjuntamente con otras constituían una zona de privilegio que surtía de leche y verduras a la ciudad de Rosario, dada su escasa distancia. La construcción de caminos ha facilitado la entrada a Rosario a campos situados más allá de esa zona, campos que dada su mayor lejanía, son de precios y arrendamientos más baratos, por cuya razón compiten con ventaja. El camino pavimentado Rosario-Casilda, no contribuye al aumento de rentas de las tierras destinadas a tam-

(5) BILAC PINTO - op. cit.

(6) LUQUI - op. cit.

bos y es más bien un factor adverso. (7)

El precio de costo.

Al considerar este punto es necesario tener en cuenta factores que son esenciales y que influyen en su determinación.

Primeramente tenemos el sistema de financiación adoptado, así como las distintas situaciones que crean las obras de infraestructura, como son los terraplenes, desmontes, alcantarillas, cuya realización estará condicionada por la naturaleza del terreno donde se efectúe la obra pública.

El tipo de pavimento usado determinará su precio, según sea de ripio, macadam hidraulico, macadam bituminoso, hormigón sin armar, hormigón armado, carpeta asfáltica sobre base firme, adoquinado granítico o de madera, etc. (8).

Métodos de distribución de costo.

No obstante haberse dicho, que la contribución de mejora opera en ciertos casos en una forma opresiva e injustificada, tiene en el conjunto, una ventaja decisiva sobre otros impuestos en el hecho de que sus métodos son tan flexibles que la hacen fácilmente adaptables a las varias situaciones posibles, teniendo presente los principios de equidad y justicia requeridos en la aplicación de este tributo. Esto queda demostrado en las distintas formas de distribución adaptables a las diferentes circunstancias: 1) la mayor parte del costo de la obra local es a veces recolectado mediante la aplicación de un impuesto general, mientras que una pequeña porción es obtenida de las propiedades directamente beneficiadas.

2) la mayor parte es a veces obtenida de las propiedades beneficiadas, mientras que el público en general contribuye en una proporción menor considerando su menor participación en el beneficio.

(7) Jurisprudencia Argentina

(8) LUQUI - op. cit.

3) el total del costo de la obra es obtenido de las propiedades fronteras de la misma.

La elección de tal o cual método es esencialmente del resorte legislativo, y es posible suponer que con tal amplitud de elección, el tributo será más justo y equitativo que si el Cuerpo Legislativo impusiese una norma inflexible y arbitraria. (9)

Métodos de aplicación de la contribución de mejora.

La Ley Nacional de Vialidad N° 11658, al tratar sobre el punto de la coparticipación federal, en el art. 25 inc. d., establece lo siguiente: "Las Provincias deberán imponer una contribución de mejoras sobre las propiedades territoriales beneficiadas por la construcción de los caminos nacionales, debiendo figurar esta en la ley-convenio". El inc. c del mismo artículo dice lo siguiente: "Las Provincias que no cumplan con las presentes disposiciones serán consideradas como no habiéndose acogido a los beneficios de esta ley y no recibirán, por lo tanto, coparticipación federal". La reglamentación de la ley, al tratar sobre el mismo asunto, fija lo siguiente en el art. 25, inc. c), "La institución de una contribución de mejoras a cargo de la propiedad territorial beneficiada por la construcción de los caminos nacionales y los provinciales ejecutados mediante coparticipación federal. Propenderá a que ese gravamen sea establecido sobre principios adecuados para asegurar su efectividad, con la doble limitación del mayor valor recibido por la tierra y de una parte equitativa del costo del camino; además de las necesarias para que la contribución sea justa y no resulte confiscatoria.

Por su parte el art. 23, inc. a) de la misma ley, establece la aplicación de la contribución de mejora en los Territorios Nacionales, previa una revaluación de las propiedades sujetas al pago de dicha contribución por encontrarse, las mismas, dentro del distrito presuntivamente beneficiado por la vía pública. Dicho artículo dice así: "En los Territorios Nacionales donde la Dirección Nacional de Vialidad construya calzadas de tránsito permanente, el Poder Ejecutivo fijara la proporción y distribución de la contribución de mejora con que deben participar las

(9) COOLEY - op. cit.

propiedades territoriales beneficiadas, ajustándose a las siguientes normas: "El inc. a) del mismo artículo reza como sigue: "Dos años después de librados los caminos al servicio público se procederá a establecer el mayor valor recibido por las propiedades territoriales, mediante una revaluación de las mismas, excluidas las mejoras, Esta valuación se hará por unidades de superficie, imponible hasta 5 kms. a cada lado del camino. Todas las propiedades que hayan recibido un mayor valor contribuirán al pago de la obra efectuada con una suma no inferior al 65% del mayor valor recibido por cada una".

Los inc. b) y c) del mismo artículo tratan sobre la forma y condiciones de pago de la contribución.

Al considerar el contenido de las leyes sancionadas por las Provincias, a los efectos de acogerse a las anteriores disposiciones de la Ley Nacional de Vialidad, nos encontramos con una discrepancia fundamental en la forma de aplicar esta contribución.

Tomaremos, como ejemplos, las leyes correspondientes de las provincias de Buenos Aires y de Santa Fé, por considerar que aquellas, al ser dictadas, lo fueron en base a los principios doctrinarios que rigen en la materia, y que mediante su profusa aplicación se ha podido llegar a obtener enseñanzas muy interesantes de la práctica de dichos principios doctrinarios.

El art. 11 de la ley provincial N° 4117 de la Provincia de Buenos Aires, establece lo siguiente: "Todas las propiedades ubicadas hasta cinco kilómetros a ambos lados de los caminos afirmados o superficies rodantes mejoradas, construídos con fondos de la Ayuda Federal o por la Dirección Nacional de Vialidad, abonaran el 50% del mayor valor adquirido por la tierra a partir del año, y dentro de los dos años de librado el camino o los caminos al servicio público, de acuerdo con la reglamentación que dictará el Poder Ejecutivo, quien contemplará la situación de los propietarios cuyas fincas estuvieren afectadas al pago de otros pavimentos."

Por su parte la reglamentación de dicha ley, en su art.

4 fija lo siguiente; "Para la liquidación del impuesto al mayor valor en la proporción fijada por la ley 4117 y adquirida por las propiedades afectadas por carreteras pavimentadas, se procederá en la siguiente forma;

a) Partiendo de la base del 32% del costo de las obras con los índices de corrección que se determinan más adelante, la que no podrá sobrepasar del 10% del valor consignado en el Padrón Fiscal para el pago del impuesto inmobiliario".

En el inc. b) del mismo artículo se determina que: "En los casos en que el Estado considere que la liquidación presuntiva a que se refiere el apartado anterior no se ajusta al mayor valor adquirido o que el contribuyente manifiesta disconformidad con ella mediante tasaciones especiales, realizadas por Consejos Económicos, para ajustarla al 50% del mayor valor que hubiesen recibido sus propiedades por el beneficio del camino".

Lo que significa que, solamente en los casos de reclamo del contribuyente, o en casos en que la injusticia es bien evidente, el Estado procederá a considerar el mayor valor recibido por las propiedades como beneficio del camino. De esta disposición se deduce que, generalmente, se aplicara el apartado a) del art. 4 para proceder a la liquidación del impuesto.

Siempre dentro del mismo orden de ideas, el art. 21 del mismo decreto reglamentario establece lo siguiente a los efectos de la aplicación de los arts. 11 y 15 de la ley 4117: "...se considerará a los efectos de la aplicación de los arts. 11 y 15 de la ley 4117, que el 50% del mayor valor adquirido por las propiedades equivale, en las zonas rurales, al 40% del costo de la obra, al 55% en las zonas suburbanas y al 70% en la zona urbana. Si estos porcentajes, distribuidos en la forma que se indicara, superan al 40% de la valuación fiscal mas la supervalorización directamente producida por la obra en los dos años posteriores a su habilitación, los propietarios afectados solo pagarán el 40% de la valuación fiscal, mas la supervalorización".

Mediante la aplicación de las disposiciones contenidas en el art. 21 del decreto reglamentario, se ha querido conciliar dos formas totalmente opuestas de determinar la base imponible de la contribución de mejora, al establecer una equivalencia, muy relativa, entre el mayor valor adquirido por la propiedad y el costo de la obra pública. Es pues, bien visible, que la reglamentación no sigue la norma indicada en la Ley Nacional de Vialidad,

ni con lo dispuesto en la ley provincial N° 4117.

Al tratar este punto es interesante consignar que en la demanda de Evangelina Obligado de Sochoo v. Provincia de Buenos Aires, la Suprema Corte de Justicia, declaró inconstitucional el art. 18 del decreto reglamentario del 29 de Noviembre de 1935, de la ley 4117, por considerarlo contrario a las disposiciones del art. 11 de la ley 4117 que habla del mayor valor adquirido por las propiedades linderas pero no del costo de la obra, para la aplicación del gravamen correspondiente, En esa ocasión, el juez Dr. Argañaraz expuso lo siguiente: "Que la Dirección de Vialidad había expuesto que la contribución del 50% del mayor valor adquirido por la tierra gravada por el impuesto (según el art. 11 de la ley 4117) había venido a ser de cobro irrealizable, haciendo ilusoria la imposición, en cuanto requería la práctica previa de engorrosas operaciones que determinasen la plus-valía de la propiedad afectada. Que debido a ello hubo que dictarse el decreto reglamentario del 29/11/1935, por el que se toma como índice de cálculo para formular las liquidaciones, el 40% del costo de la obra vial, en vez del 50% de la plus-valía de la propiedad. Pero no se ha advertido que esta reglamentación no se dirigía exclusivamente a facilitar la percepción del impuesto creado, sino que alteraba las bases del mismo, alteración que solo incumbía al Poder legislador en uso de propias atribuciones y que, por ello, escapaba de la facultad reglamentaria reconocida al Poder Ejecutivo". (10).

La Provincia de Santa Fe ha sancionado la ley No. 2406 que trata de las contribuciones de mejora por caminos afirmados y calzadas mejoradas. En el art. 5 de dicha ley se establece lo siguiente: "La contribución de mejoras impuesta a las propiedades vecinas a los caminos firmes o mejorados será siempre mayor que el 40% del costo de la obra. No obstante, la aplicación de la tasa no podrá exceder del 20% del valor de la propiedad".

El art. 6 fija como obtener el costo total de la obra y

(10) Jurisprudencia Argentina.

dice así: "El costo del camino se determinará por tramos de 30 kms. aproximadamente, sumando al importe del estudio y la ejecución de la obra propiamente dicha, el que resulte por trabajos complementarios (alcantarillas, drenajes, etc.). El costo de las obras de arte importantes, será distribuido sobre una longitud tal, que no grave en más de \$ 2.000.- por km. El monto así establecido, dividido por la longitud del tramo en hectómetros, servirá de base para el cálculo de la contribución de mejoras".

Al observar el texto de estos dos artículos, se nota que no se hace mención del beneficio recibido por las propiedades como consecuencia de la construcción del camino. Lo único que se toma en cuenta, para la fijación de la contribución, es el costo de la obra, estableciéndose un límite, tomando como base el valor de la propiedad, y no el beneficio recibido.

Con respecto a este aspecto del problema, es interesante citar las opiniones que sobre el mismo han vertido los ingenieros R. Galmarini, D. Olmos y Nicoli en trabajos presentados al Tercer Congreso Argentino de Vialidad que tuvo lugar en la ciudad de Tucumán en 1937.

El ing. Galmarini dice lo siguiente: "Reducir la contribución de mejoras a un determinado porcentaje del mayor valor adquirido por la propiedad, es un principio de equidad y justicia indiscutible, pero, es posible la aplicación de tan sanos principios? Es indudable que su aplicación, además de la difícil labor que implica la revaluación de la propiedad, al solo objeto de determinar su valorización, esta expuesta a las deformaciones propias a tales casos, que obedecen a diferencias de criterio que suelen llevar a resultados no siempre ecuanímenes, o que pueden ser juzgados así por los propietarios afectados, con la secuela de las numerosas dificultades que ello acarrea. Menos justo y equitativo que el principio del mayor valor en teoría, pero no en la práctica, ya que no esta influenciado por las diferencias de criterio y las pasiones de los encargados de su aplicación, es el principio de fijar un porcentaje del valor del camino como equivalente del mayor valor adquirido por la propiedad dentro de su zona de influencia". A continuación enumera las provincias que han adoptado este principio y termina diciendo: "Es la determinación de dicho porcentaje (el del valor del camino) lo que cons-

tituye el punto vital de este principio, por cuanto en ella intervienen diversos factores, como el de la extensión de la zona de influencia y el valor de las tierras, índice de la capacidad contributiva de la zona, y el de la subdivisión de la propiedad, que señala la posibilidad de las superposiciones impositivas". (11)

El ing. Olmos, tratando del tributo en la Provincia de Buenos Aires, expone los siguiente: "Este procedimiento a emplearse (el de la revaluación de las propiedades) para el cálculo del monto imponible a cada propiedad, presenta inconvenientes en muchos casos insalvables, que pueden motivar el fracaso de este recurso financiero. Estos inconvenientes pueden ser:

- a) Una operación de revaluación racional, es una operación larga, complicada y costosa.
- b) No siempre la revaluación acusa supervalía evidente, la valuación puede haberse hecho en un período de prosperidad y en cambio la revaluación puede coincidir con una época de crisis. La comparación acusaría una desvalorización no obstante la influencia de la mejora determinada por la obra vial.
- c) Lo infimo del monto imponible en la mayoría de los casos no justifica una revaluación de la propiedad".

Luego hace un comentario sobre el art. 24 de la reglamentación de la Ley Nacional de Vialidad, diciendo que justamente de sus disposiciones se deduce el art. 21 de la reglamentación de la Ley No. 4117 de la Provincia de Buenos Aires, que ya hemos tratado al hablar de la ley provincial, en este mismo capítulo. (12)

El ing. Nicoli, en un extenso informe sobre la aplicación de la institución en la Provincia de Santa Fé, se inclina hacia la tesis que considera al costo de la obra como punto de referencia para fijar la base imponible, fundando su opinión en la siguiente forma: "Antes de la sanción de la ley de Vialidad No. 11658, habíamos tenido oportunidad de estudiar algunos conceptos generales sobre el impuesto al mayor valor y nos hacíamos cargo de las dificultades de su aplicación en nuestro país, por la falta de valuaciones racionales de la propiedad y por las bruscas fluctuaciones que caracterizan nuestro mercado inmobiliario. Por eso nos llamo la atención lo dispuesto en el art. 21 de

(11) Tercer Congreso Argentino de Vialidad, tomo II.

(12) " " " " " " "

la ley antes citada, pero deseosos de comprobar la posible aplicación de un principio aparentemente equitativo, hicimos algunos cálculos que nos demostraron de inmediato las dificultades que acarrearía este sistema de imposición.

Aplicando el 65% estipulado por la ley 11658 para los Territorios Nacionales, tomando varios tipos de caminos se llegaría a las siguientes conclusiones:

Tipo de camino	Costo por Hm.	Total imponible	Proporción s/ el costo
De alto costo	\$ 9.000.-	\$ 3.250.-	36%
De costo medio	4.500.-	3.250.-	72%
De bajo costo	2.000.-	3.250.-	162%

El total imponible es el 65% de una plus-valía calculada en \$ 5.000.- por hectómetro.

Ante estos resultados cabe preguntarse: Es posible que por idéntico beneficio, haya que contribuir en proporción tan diferente a la ejecución de la obra? y tratándose de una contribución para costear la mejora, como se procedería en el caso de un camino de bajo costo?

O se disminuye arbitrariamente la superficie imponible, o se modifica también arbitrariamente la proporción establecida sobre el mayor valor a fin de no exceder el costo de la obra, violando así las disposiciones de la ley. Si se poseyera un catastro, realizado en forma racional y científica, podríamos contar con datos estadísticos completos sobre el valor de la tierra y de su renta". (13).

Sin vernos en la necesidad de aceptar esta argumentación, podemos decir que es posible suponer, que la construcción de una vía pública, según sea ésta de alto costo, de costo medio o de bajo costo, no reportará, a las propiedades fronterizas, idénticos beneficios. No hay duda, que un camino de alto costo, permitirá ser transitado en idénticas condiciones de seguridad y economía, cualquiera sea el tiempo reinante, lo que no es el caso cuando se

(13) Tercer Congreso Argentino de Vialidad, tomo II.

trata de un camino de bajo costo. Además, como lo establece el art. 7 de la reglamentación de la ley No. 4117 de la Provincia de Buenos Aires, antes de determinarse el tipo de camino a construirse, se tendrá en cuenta el avaluo medio por hectarea de la zona afectada por dicha obra pública.

Agregaremos que la reglamentación de la ley Nacional de Vialidad, en el art. 25, inc. c) fija que "el gravamen será establecido sobre principios adecuados para asegurar su efectividad, con la doble limitación del mayor valor recibido por la tierra y de una parte equitativa del costo del camino; además de las necesarias para que la contribución sea justa y no resulte confiscatoria". Como se ve, la ley al tomar sus precauciones, impide que situaciones indicadas en el caso de camino de bajo costo puedan presentarse.

Por otra parte el mismo ing. Nicoli reconoce que la existencia de un catastro, del cual se obtendrían datos sobre el valor de la tierra y su renta, es indispensable, factor que consideramos de capital importancia para la aplicación de la contribución de mejora en base al beneficio recibido por las propiedades sujetas a gravamen.

En el Cuarto Congreso Argentino de Vialidad que tuvo lugar en la ciudad de Mendoza en el año 1940, el ing. Denot, colocándose en una situación opuesta a la adoptada por los autores citados anteriormente, del Tercer Congreso, presento un trabajo del cual extraemos los pasajes que tratan de la cuestión. Dice así: "No debe confundirse la plus-valia con el beneficio. Beneficio es la valorización diferencial con respecto a otras propiedades; posible aún, disminuyendo los valores si conserva precisamente un nivel más alto que las no beneficiadas. Plus-valia es en cambio aumento de valor y exige, por lo tanto, acción del tiempo. Puede haber beneficio con su-valia, pero nunca habrá plus-valia sin beneficio, aunque éste puede no ser diferencial.

Distingamos, ahora, la propiedad urbana de la rural, distingo que recalco porque la contribución de mejoras en caminos trazados en su casi totalidad por la campaña, es un tributo específicamente rural.

La propiedad urbana es un derecho de superficie; vale por su ubicación, sus dimensiones, su configuración, su orienta-

ción, etc., todos factores geométricos.

La propiedad rural es un derecho a la producción; vale por lo que produce y en proporción al valor del producido, todos factores esencialmente económicos.

Primer distingo; si la imposición en un caso puede obedecer a determinantes geométricas, en el segundo debe fundarse en factores económicos.

La calzada urbana produce beneficios estéticos e higiénicos que llegan en mayor grado a la propiedad frontera que a las otras. No así el pavimento rural que no produce aquellos beneficios, sus ventajas fincan en la facilidad del transporte y en el abaratamiento de los fletes, pero ese beneficio llega a límites muy extensos.

Extremando el análisis, señalo que el impuesto de pavimentos esta destinado a sufragar el costo de la obra que motiva. Por ello existen razones para proporcionarlo, en cierta forma y con la prudencia del caso, al costo de la obra, puesto que en ella cumple la función de un recurso. Pero la contribución de mejora no; no se estableció para sufragar la obra ni para recuperar parte de su costo. El camino ya ha sido financiado con el impuesto a la nafta, su recurso esencial a cargo del usuario. El nuevo gravamen aparece para recuperar el mayor valor del beneficio inmerecido. Su importe ingresa, o debe ingresar, al fondo de vialidad de cada provincia para hacer más caminos, pero otros caminos. La proporcionalidad al costo de la obra, que en el caso de impuestos de pavimentos puede tener así dero por incorporarse a su financiación, en la contribución de caminos le es extraña, ajena". (14)

Consideramos conveniente fijar, a continuación, la diferencia que existe entre beneficio y mayor valor, conceptos que más de una vez han sido lamentablemente confundidos.

No hay duda que el mayor valor puede servir como base para determinar la existencia del beneficio, pero tenemos que re-

(14) Cuarto Congreso Argentino de Vialidad.

cordar que el beneficio es la causa jurídica de la contribución de mejora, mientras que el mayor valor es solo un índice para establecer la incidencia de aquel, para determinar el monto de la obligación. Aun más, sin la existencia de beneficio, la contribución de mejora no podría existir, ya que sin causa jurídica no puede aplicarse el tributo, mientras que el mayor valor puede considerarse como una limitación a las atribuciones del legislador en la determinación del monto del tributo a imponerse (15). En otras palabras, puede existir beneficio sin plusvalía, pero lo contrario es decir, plusvalía sin beneficio, no puede suceder.

Finalmente, citaremos la recomendación del Cuarto Congreso Argentino de Vialidad, hecha a los poderes públicos nacional y provinciales, y que confirma nuestra opinión de que la base imponible de la contribución de mejora debe fijarse tomando en cuenta el beneficio originado y no el costo de la obra pública ejecutada.

El Cuarto Congreso Argentino de Vialidad declara:
Que recomienda a los poderes públicos nacional y provinciales;

- 1) Instituir y hacer efectiva la contribución de mejoras sobre la base del mayor valor adquirido por la propiedad beneficiada por los caminos.
- 2) Que para la estimación del mayor valor imponible, deben adoptarse procedimientos que discriminen con la mayor exactitud posible los factores que, siendo extraños a los beneficios reparados por el camino, hayan influido en el valor general de la propiedad.
- 3) Que dentro de ese mayor valor adquirido se fije un límite máximo de imposición de acuerdo con un porcentaje razonable del mismo.

(15) LUQUI - Algunos Aspectos de la Contribución de Mejoras en la República Argentina.

- 4) Que la contribución tampoco debe exceder a un porcentaje equitativo del costo del camino, pues deben concurrir al pago del mismo sus demás beneficiarios.
- 5) Que al fijar la limitación aconsejada en el punto inmediato superior, deben tomarse recaudos para evitar la excesiva gravitación fiscal de caminos costosos impuestos por razones excepcionales de tránsito general, de fomento, etc.
- 6) Que por razones de economía fiscal y posibilidad de errores, es aconsejable establecer un mínimo de valorización no imponible.
- 7) Que convendría también que los gobiernos nacional y provinciales dictaran leyes tendientes a la ejecución y perfeccionamiento del catastro y a la valuación racional y permanente de la tierra y de las mejoras.
- 8) Que el beneficio recibido sea justipreciado por una única autoridad administrativa mediante dos valuaciones efectuadas, la una antes de la construcción del camino y la otra después de la terminación de la obra y su libramiento al servicio público, dentro de un plazo prudencial. Y es aconsejable que se precise una reglamentación eficaz y se instituyan los recursos oponibles a las valuaciones, de modo que puedan quedar fijadas en definitiva en tiempo oportuno.
- 9) Que con criterio de recta y ajustada administración y que contemple la economía general, se establezcan el tiempo y modo de pago, el tipo de interés, las bonificaciones y excepciones, buscándose los procedimientos de recaudación más sencillos y menos onerosos. (16).

Con respecto al punto b) de la exposición del ing. Olmos (17), nos parece conveniente recordar las palabras de Adolfo

(16) Cuarto Congreso Argentino de Vialidad

(17) página 29

Parry (18), que dice lo siguiente: "A los efectos del avaluo de los inmuebles, antes y después de construirse la obra, se comete error olvidando que además del pavimento, el valor puede estar accionado por múltiples causas capaces de elevarlo o deprimirlo. No es raro, entre nosotros, que un terreno, sin que haya mejora alguna en las calles que lo bordean, decuple su precio en pocos años. Se dice: antes del pavimento, valía tanto; ahora vale lo mismo, ergo el pavimento no produjo beneficio económico. Con el mismo argumento pudo concluirse que la obra causó positivos perjuicios a la propiedad si resulta valer ahora menos que antes. No es así como debe sacarse la cuenta. Si hoy con pavimento vale tanto, cuanto valdría hoy, sin mejora?". Es necesario, además establecer una comparación entre el valor de la propiedad beneficiada por la obra pública y los de las propiedades no afectadas por la misma, de donde resulta, que si partimos de un mismo valor para ambas propiedades, antes de la ejecución de la vía pública, veremos que la beneficiada por la mejora, se habrá desvalorizado menos que aquella no influenciada por la obra ejecutada por el Estado. Esto nos demuestra que, mismo sin existir plus-valía, puede contarse con la presencia de un beneficio que puede ser exactamente determinado e individualizado.

Además, en la aplicación de cualquier imposición tributaria, es necesario tener en cuenta los principios de justicia y equidad, para evitar que la misma presente los caracteres de una exacción arbitraria. A tal efecto, es oportuno mencionar lo dicho por el ing. Lisandro Pereira da Silva, en su trabajo titulado "Notas sobre el cálculo de tasas de beneficio" (19), que trata de las operaciones destinadas a fijar las cuotas de cada contribuyente. Dice así: "Si el beneficio (tal como sucede en la casi totalidad de los casos) está representado por una valorización de la propiedad, las tasas deben ser proporcionales a la extensión del beneficio recibido. Se comprenderá mejor lo que esto significa con el siguiente ejemplo: consideremos un terreno inundable en la ribera del Tieté, situado muy próximo a otro en nivel más elevado y por eso no inundable. El primero vale,

(18) PARRY - op. cit.

(19) BILAC PINTO - op. cit.

digamos, 2\$000 por metro cuadrado, y el segundo, 10\$000 (en moneda brasileña). Con la rectificación del río, ambos son beneficiados, pero el primero incomparablemente más, porque deja de ser inundable, condición que, prácticamente lo hace utilizable para la construcción; a éste le debe corresponder una tasa más elevada, aunque sea un terreno de mucho menor valor. De ahí se desprende que, en la verificación de la extensión del beneficio recibido, la primera cosa que se ha de determinar es la proporción del beneficio, teniendo en vista la situación de la propiedad respecto del mejoramiento".

En este ejemplo, se demuestra en forma clara que, para fijar la base imponible de la contribución de mejora, es indispensable hacerlo de acuerdo al beneficio recibido por las propiedades gravadas. Si tomásemos como base de dicha imposición el costo de la obra efectuada, nos encontraríamos ante un estado de hechos completamente distinto, es decir que ambas propiedades se verían gravadas con la misma contribución, lo que nos llevaría a la situación siguiente: que mientras la imposición que incide sobre uno de los dos fundos no está en relación con el beneficio obtenido, el otro se verá favorecido por un impuesto menor del que en realidad podría soportar. La injusticia de tal hecho es tan evidente, que no necesita mayor explicación.

CAPITULO QUINTO

ASPECTO ADMINISTRATIVO

EL CATASTRO

No hay duda que para la aplicación de los principios recomendados por la doctrina y la jurisprudencia, nos vemos obligados a la ejecución de una obra de primordial importancia cual es el catastro. Este factor se halla estrechamente vinculado con la determinación de la base imponible, sea ella el mayor valor, sea el beneficio.

El catastro nos permitirá llegar a obtener la individualización, ubicación, nomenclatura y demás referencias correspondientes a cada inmueble. De esta manera se llegará a saber a quién es el propietario del fondo, las posteriores transferencias, las medidas y superficie de la propiedad, etc. Podría adoptarse el sistema topográfico-descriptivo-parcelario, lo que nos permitiría tener una descripción completa de cada parcela.

En cuanto al valor nos indicará los valores de la tierra libre de mejoras, valores de edificación, de arrendamientos y montos y tipos de hipotecas, antes y después de la construcción de la obra pública. De esta manera, mediante el conocimiento del dominio, se llegará a individualizar a la persona, y mediante los valores se podrá determinar la base imponible, sea de acuerdo al mayor valor, o al beneficio.

Para la determinación del avalúo que se atribuya a los inmuebles, de acuerdo a las constancias del catastro, es indicado la consideración de dos valores, que son: a) directo; del suelo y de las construcciones o mejoras y b) indirecto; capitalización de la renta real o presunta. Este sistema es el que ha seguido la ley de Catastro Parcelario de la Provincia de Buenos Aires, así como el decreto-ley No. 33405/944 que trata de la creación de la Dirección Nacional Inmobiliaria que se ocupará de la recaudación para la Capital Federal y los Territorios Nacionales, en un impuesto único, de la contribución territorial, de los derechos municipales de alumbrado, barrido y limpieza, y de las tasas de obras sanitarias. Este impuesto único se denominará contribución inmobiliaria, creándose a tal efecto un régimen único de valuación, con un catastro único, para

el cobro en conjunto de las tres imposiciones mencionadas anteriormente.

Estudiaremos, por separado, la forma de llegar a los dos valores citados más arriba. En cuanto al directo, el valor del suelo se obtendrá por la aplicación de valores básicos unitarios en función de las medidas perimetrales y de la ubicación de cada lote dentro de la manzana. Se tomará en cuenta, para la determinación de los valores básicos unitarios, los precios de venta registrados en los últimos cinco años y agrupados por zonas de influencia previamente establecidas. Para el valor de las construcciones se tendrán en cuenta el costo de la edificación, el uso o destino, la clase y características de la construcción y el estado de conservación. Sobre estos valores se aplicarán los coeficientes de desvalorización por el desgaste natural.

En cuanto al indirecto, para la renta presunta se tomará en cuenta los valores corrientes de locación. Para su determinación se considerará la renta real obtenida en inmuebles situados en la misma zona, similares en cuanto a valor, destino, tipo de construcción, conservación, antigüedad, etc.

Si se trata de propiedades destinadas a la explotación agropecuaria se considerará los precios de venta registrados en la zona, en los últimos cinco años, las condiciones agrológicas del suelo, destino efectivo y aptitud para su explotación; el valor corriente de los arrendamientos, etc. Al valor del terreno se agregará el de las mejoras como ser: edificación para viviendas, galpones, molinos, alambrados, etc.

En la aplicación de las tasas, es interesante hacer resaltar una particularidad en la misma. Mientras los terrenos de poco valor, hasta \$ 3.000.--, pagan solamente el 16% sobre el avalúo oficial establecido por el sistema explicado anteriormente, los terrenos baldíos pagarán el 20%, es decir la tasa más elevada, sobre dicho avalúo, equiparándolos a los fundos con una valuación superior a los \$ 100.000.--. Esta disposición tiene el saludable propósito de hacer disminuir, al máximo posible, la existencia de terrenos baldíos. Además, podemos señalar que las propiedades serán revaluadas cada cinco años,

indicándose los casos en que dichos valores de revaluación podrán ser modificados o rectificadas. (1)

Como se ve, de la enunciación de estas disposiciones, se deduce que el valor que interesa considerar está directamente influenciado por el resultado de la explotación o rendimiento del fundo. En efecto, éste es el procedimiento más justo y equitativo, ya que si bien dos fundos pueden tener el mismo valor venal, pueden producir una renta distinta, de manera que para la aplicación de cualquier imposición tendrán un distinto índice de apreciación.

Si este sistema del impuesto único llega a ser puesto en vigencia, ya que por una disposición posterior fué suspendida su aplicación, sería muy conveniente agregarle la contribución de mejora a ser impuesta a las propiedades beneficiadas por la obra pública ejecutada. En este caso, el mismo catastro único serviría para la determinación de la base imponible de la contribución, ya que por él tendríamos conocimiento, en forma clara y rápida, de los distintos valores de las propiedades, antes y después de la realización del mejoramiento.

CONCLUSION

Como se ha podido ver por lo expuesto en los capítulos anteriores, es absolutamente imprescindible que en la aplicación de la contribución de mejora, ciertos principios esenciales sean tenidos en cuenta, a los efectos de llegar a resultados positivos y prácticos. No debemos olvidar que la contribución de mejora, no solo tiene importancia, como fuente de ingresos que irá a engrosar los variados recursos del Estado, sino que es necesario no perder de vista las consecuencias económicas y sociales de su aplicación, lo que, una vez este aspecto definido, nos lleva a la situación de observar en que casos y bajo que circunstancias será conveniente el empleo de esta imposición tributaria.

Considerando el problema bajo el punto de vista práctico, la adopción de catastros parcelarios es de una necesidad

(1) Decreto-Ley N° 33405/944, creando la Dirección Nacional Inmobiliaria.

impostergable, lo que facilitaría enormemente la aplicación de los principios doctrinarios en lo que se refiere a la determinación de la base imponible de la contribución, de acuerdo al beneficio y no de acuerdo al costo de la obra pública realizada. Más de una vez se ha hablado de la dificultad de adoptar el sistema de catastros, debido a lo oneroso de la operación. No hay duda que es una razón evidente, pero puede replicarse diciendo que la ejecución de un nuevo catastro actualizaría los valores de una cantidad enorme de fondos, valores que se han visto aumentados por la ejecución de mejoras. De esta manera, el costo del catastro sería fácilmente cubierto por la aplicación de nuevos avalúos aumentados sobre propiedades con mayor valor venal evidente. Además, aplicando el sistema de la "capitalización de la renta neta del suelo" se evitaría el empleo del método de asignar los valores según el frente o fondo del fundo, lo que presenta caracteres de injusticia y falta de equidad.

Otro punto interesante de la cuestión, es el de obligar a contribuir a todos aquellos que obtienen un beneficio, directa o indirectamente, de la vía pública hecha por el Estado. Nos referimos, sobre todo, a los usuarios del camino, los cuales deben su existencia, precisamente, al hecho de haber un camino; se trata de las empresas de transporte, sea de pasajeros o de carga que, continuamente, están haciendo uso de la ruta. Se les podría aplicar un impuesto de peaje que, eventualmente, podría servir para sufragar los gastos de conservación y reparación de las vías públicas. En esta forma se podría aliviar la carga sufrida por la tierra, repartiendo la incidencia de la contribución sobre todas aquellas actividades que tengan relación alguna con el camino.

Al estudiar los diferentes autores extranjeros tratados en este trabajo, se observa que la contribución de mejora tiene una aplicación, casi exclusivamente limitada, a la apertura o reparación de calles trazadas en las grandes ciudades. Además, ciertos autores como Cooley, por ejemplo, declaran que la misma imposición fiscal, se usa para el cobro de derechos de iluminación, veredas, parques, desagües y cloacas, servicio de agua corriente, etc. Esta posibilidad en el empleo de la contri-

bución de mejora no la encontramos aplicada con frecuencia en la República Argentina.

Si nos detenemos un instante a considerar esta situación veremos que, en realidad, las propiedades situadas en zonas urbanas son las que se encuentran en las mejores condiciones para soportar una carga tributaria, más o menos elevada. Así tenemos que, la renta producida por esta clase de fundo es más elevada que la obtenida de propiedades situadas en zonas rurales, debido a la mayor variedad de destinos que se les puede dar a las primeras. En esta forma, conviene al Estado aplicar este gravamen sobre aquellos terrenos que, pudiendo soportar fácilmente la carga de este tributo, ya que el mismo no sería exagerado en relación a la renta obtenida por los fundos, significaría, al mismo tiempo, para el Estado una mayor entrada. La ventaja sería doble, para el Estado consistiría en mayores recursos y para las propiedades una carga más fácil de sobrellevar. Esto no quiere decir que no estemos de acuerdo con la aplicación de la contribución de mejora a propiedades rurales ya que siendo las mismas beneficiadas por la obra pública, es lógico y justo que ellas contribuyan en relación a ese beneficio obtenido, pero consideramos necesario que se aumente el campo de acción en la aplicación de este tributo.

El ensanche de una calle en una ciudad es un caso típico. Si seguimos los estudios hechos en los Estados Unidos donde en todas las grandes ciudades se ha hecho uso de la contribución de mejora con magníficos resultados, veremos que en el caso de una avenida, las propiedades fronteras a la misma aumentan enormemente sus valores, ya que el comercio, finanzas, etc., se agrupan a lo largo de dicha avenida. Tenemos el caso del ensanche del Grand Boulevard en el Bronx (N.Y.), donde los valores de los terrenos pasaron de \$ 2.971.100.- dólares a \$ 17.119.800.- dólares, es decir que hubo un aumento del 467%. Es interesante mencionar que la mejora costó solamente 4 millones de dólares y que el aumento de valor habido en otros distritos, por ese tiempo, fué solamente del 63%. (2)

La lista de estos ejemplos sería interminable, no solamente tratándose de avenidas sino también de construcción de estaciones de ferrocarril terminales, plazas, parques, lugares de recreo, subterráneos, etc.

(2) BILAC PINTO, op. cit.

Eventualmente, podría aplicarse también la contribución de mejora en el cobro de derechos de iluminación, desagües, cloacas, aguas corrientes, etc. que, actualmente, se realiza por medio de derechos municipales y tasas.

En definitiva, somos de la opinión que debería aplicarse la contribución de mejora con la determinación de su base imponible de acuerdo al beneficio obtenido por las propiedades, tomando como limitación de dicho gravamen, el costo de la obra, para que dicho tributo no presente el carácter de una exacción arbitraria. Además, propiciamos el empleo del mismo en el caso de obras públicas ejecutadas en zonas urbanas, por las ventajas anotadas anteriormente, así como también la imposición de dicho gravamen a todos aquellos que sean beneficiados, directa o indirectamente, por cualquier mejoramiento.

La aplicación de la contribución de mejora de acuerdo a los principios de la doctrina, además de presentar caracteres evidentes de justicia y equidad, permitiría al Estado entrar en posesión de múltiples recursos y propender, en esta forma, a la realización de más y mejores obras para el progreso y adelanto del país.

Atán.

BIBLIOGRAFIA

- BECU, Teodoro - Impuestos al mayor valor de la propiedad inmueble. Su aplicación en la República Argentina. Facultad de Derecho.
- BILAC PINTO - Contribución de mejoras. (traducción) Facilitada por el Dr. Manuel M^a Diez.
- COOLEY - On taxation. Facultad de Derecho.
- LOPEZ VARELA, Manuel L. - Fundamentos juridico-financieros de la contribución de mejoras. Facultad de Derecho.
- LUQUI, Juan Carlos - La contribución especial de mejoras en la República Argentina. Facultad de Derecho.
- LUQUI, Juan Carlos - Algunos aspectos de la contribución de mejoras en la República Argentina. Facilitado por el Dr. Manuel M^a Diez.
- PARRY, Adolfo - Las contribuciones por mejoras y las garantías constitucionales. Facultad de Derecho.
- SELIGMAN, E. - Essais sur l'impot. Facultad de Derecho.
- Jurisprudencia Argentina.
- Tercer Congreso Argentino de Vialidad. tomo II. Biblioteca de la Administración General de Vialidad Nacional.
- Cuarto Congreso Argentino de Vialidad. Biblioteca de la Administración General de Vialidad Nacional.
- Ley Nacional de Vialidad No. 11658. Biblioteca de la Administración General de Vialidad Nacional.
- Ley Provincial de Vialidad No. 4117 de la Provincia de Buenos Aires. Biblioteca de la Administración General de Vialidad Nacional.
- Ley Provincial de Vialidad No. 2406 de la Provincia de Santa Fé. Biblioteca de la Adm. General de Vialidad Nacional.
- Decreto-Ley No. 33405/944. Ministerio de Hacienda, publicación oficial.
-