

CAPÍTULO IV

PROBLEMAS DE LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN

La coexistencia dentro de una misma circunscripción territorial de varios niveles de autoridad —la del gobierno nacional y las de los gobiernos locales, independientemente del nombre que se les dé— da lugar a diversos problemas ocasionados por la interferencia de una autoridad —la de mayor jerarquía— en la esfera de acción de las otras, y por la interacción recíproca de las autoridades del mismo nivel jerárquico.

En este trabajo se exponen únicamente las soluciones que ofrecen las distintas constituciones al aspecto financiero del problema. Algunas apenas si esbozan el asunto, en tanto que otras, Brasil especialmente, delimitan con detalle las funciones de cada autoridad. En ambos casos, leyes especiales —no estudiadas aquí— desarrollan los principios contenidos en las constituciones.

En los regímenes federales, el problema de la imbricación de la acción de las autoridades de los distintos niveles administrativos se acentúa —pues por principio las subdivisiones territoriales son autónomas en cuanto a su régimen interno— y en el aspecto financiero esto da origen a la múltiple imposición. Para ser efectiva la autonomía, tiene forzosamente que descansar en una emancipación económica, y las subdivisiones territoriales tratan de alcanzar ésta, a través principalmente de la imposición sobre los rendimientos de la actividad económica de los residentes en su territorio, y de los obtenidos de fuentes de riqueza situados en el mismo, independientemente del lugar de residencia de quienes las perciben.

Si coinciden el lugar de residencia con la situación de la fuente de riqueza de la que deriva el rendimiento gravable, no hay problema interjurisdiccional; pero si el lugar de residencia es uno, y se obtienen rendimientos provenientes de una fuente de riqueza situada en otra subdivisión territorial —o de fuentes de riqueza situadas en distintas circunscripciones— quien las percibe queda sujeto al gravamen impuesto por la autoridad de cada jurisdicción. De este modo, cualquier contribuyente está sujeto cuando menos a los gravámenes decretados por tres niveles de imposición; el más restringido, en el que reside —el mu-

nicipio, por ejemplo—; el de la circunscripción a la que pertenece éste —puede ser el Estado— y el de la jurisdicción nacional. En caso de que tenga inversiones o desarrolle actividades económicas en otra u otras localidades, también queda sujeto a los gravámenes de éstas.

Diversas son las soluciones que pueden intentarse para resolver este problema, ninguna satisfactoria. En todo caso su análisis excede los límites de este trabajo. Únicamente se señalan aquí los diversos grados de libertad en cuanto a régimen interno que a las subdivisiones territoriales conceden las distintas constituciones; y en aquellos casos en que las constituciones desarrollan más el tema del régimen financiero de dichas subdivisiones, se expone la delimitación de funciones y la participación en los impuestos con los que intentan evitar el problema de la múltiple imposición.

La Constitución Argentina se limita a expresar que: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado en pactos especiales al tiempo de su incorporación.”¹⁵⁶

La ley fundamental de Paraguay reconoce la autonomía municipal en el orden político, económico, jurídico y administrativo, y comprende especialmente “... la determinación de sus bienes y los requisitos y limitaciones para disponer de ellos, así como la de sus ingresos y la forma de recaudarlos e invertirlos.”¹⁵⁷

En Panamá, el municipio goza de autonomía, de acuerdo con la constitución, lo que define como un “... órgano político... con la capacidad económica suficiente para mantener el gobierno propio en condiciones adecuadas...”,¹⁵⁸ reconociendo así el dato indispensable para la existencia de una verdadera autonomía. Señala con el carácter municipal:

... los impuestos que no tengan incidencia fuera del distrito; pero la ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base la ley establecerá con la debida separación las rentas y gastos municipales y nacionales.¹⁵⁹

La Constitución de Nicaragua concede a las municipalidades “autonomía económica y administrativa, sujeta a la vigilancia del Poder Eje-

¹⁵⁶ Constitución de la Nación Argentina, artículo 104.

¹⁵⁷ Constitución de la República de Paraguay, artículo 17.

¹⁵⁸ Constitución Política de la República de Panamá, artículo 186.

¹⁵⁹ *Ibidem*, artículo 205.

cutivo... Los planes de arbitrios, tanto del Distrito Nacional como municipales, requieren la aprobación del Poder Ejecutivo.¹⁶⁰

De acuerdo con la Constitución Hondureña, corresponde al Banco Municipal Autónomo procurar la autonomía económica de las municipalidades, a las que reconoce autonomía administrativa.¹⁶¹

Las atribuciones de las municipalidades en Chile se limitan al orden administrativo y económico.¹⁶²

Les corresponde especialmente... 5) administrar e invertir las cantidades de propios y arbitrios conforme a las rentas que dictare la ley; 6) formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos, sin perjuicio de las atribuciones que el artículo siguiente otorga a la respectiva asamblea provincial. Podrá la ley imponer a cada municipalidad una cuota proporcional a sus entradas anuales para contribuir a los gastos generales de la provincia.¹⁶³

La autonomía municipal en Guatemala es de:

... carácter técnico y propenderá al fortalecimiento económico y a la descentralización administrativa. La ley regulará este principio y determinará: ... 2) los arbitrios, tasas, rentas y otros ingresos...¹⁶⁴ El ejecutivo destinará anualmente un porcentaje del presupuesto general de ingresos ordinario del Estado para que en forma técnicamente planificada se invierta en la satisfacción de las necesidades de los municipios. En esta planificación se atenderá preferentemente a las demandas y planteamientos de las corporaciones municipales.¹⁶⁵

Al respecto la ley fundamental de Ecuador determina que: "... Los municipios gozan de autonomía funcional y económica para el cumplimiento de los fines que le son propios."¹⁶⁶ Las obras y servicios de cada circunscripción territorial son atendidos según corresponda por el Estado, el Consejo Provincial o por el Consejo Municipal. Los fondos públicos se distribuyen de acuerdo con la capacidad productiva y las necesidades de cada circunscripción y tomando en consideración su coordinación con las exigencias nacionales. Para garantizar la autonomía económica de la

¹⁶⁰ Constitución Política de la República de Nicaragua, artículo 282.

¹⁶¹ Constitución Política de la República de Honduras, artículo 338.

¹⁶² Constitución Política de la República de Chile, artículo 105.

¹⁶³ *Ibidem*, artículo 105.

¹⁶⁴ Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 233.

¹⁶⁵ *Ibidem*, artículo 237.

¹⁶⁶ Constitución Política del Estado Ecuatoriano, artículo 242.

provincia, además de las rentas que con arreglo a la ley tuvieran, se establecen como rentas básicas:

... 1) El diez por ciento del impuesto sobre la renta en cada provincia para su consejo provincial; 2) El impuesto a la propiedad urbana y el impuesto a las ventas finales que se realicen dentro de cada cantón para su respectivo consejo; 3) El impuesto predial rústico para las respectivas parroquias rurales.¹⁶⁷

En Colombia:

Los departamentos tendrán independencia para la administración de los asuntos seccionales, con las limitaciones que establece la constitución y ejercerán sobre los municipios la tutela administrativa necesaria para planificar y coordinar el desarrollo regional y local y la prestación de servicios en los términos que las leyes señalen.

De los ingresos de la nación se señalará un porcentaje que se distribuirá entre las distintas demarcaciones territoriales para la obtención de sus servicios, conforme a los planes y programas que se establezcan. “El treinta por ciento de esa asignación se repartirá por partes iguales entre dichas demarcaciones, y el resto en proporción a su población.”¹⁶⁸ Para cubrir sus gastos de administración, las asambleas departamentales “... podrán establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley”.¹⁶⁹

La Constitución de Perú concede a las circunscripciones territoriales “autonomía administrativa y económica, conforme a la constitución y la correspondiente ley orgánica”.¹⁷⁰ Además de las rentas que se les asignen en leyes especiales, los consejos departamentales contarán con las siguientes:

1) Los productos de los bienes propios que la ley señale; 2) Las contribuciones prediales y mineral; 3) Las contribuciones de patentes, industrial y eclesiástica; 4) La alcabala de enajenación y la de herencia; 5) El impuesto de registro de las escrituras públicas; 6) El impuesto progresivo sobre la renta; 7) La contribución sobre la renta del capital movable; 8) Los derechos adicionales de aplicación departamental; 9) Los ingresos de registro de la propiedad inmueble, mercantil y de la renta agrícola; 10) La contribución

¹⁶⁷ *Ibidem*, artículo 246.

¹⁶⁸ Constitución de la República de Colombia, artículo 182.

¹⁶⁹ *Ibidem*, artículo 191.

¹⁷⁰ Constitución de la República de Perú, artículo 188.

sobre fuerza motriz; 11) Los derechos de concesión de bosques, terrenos eriazos y de montaña; 12) Los impuestos de carácter departamental o local que no pertenezcan a los consejos municipales, sociedades públicas de beneficencia u otras corporaciones, y 13) Las subvenciones y asignaciones que les acuerde el Estado.¹⁷¹

En Venezuela la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional la constituyen los municipios,¹⁷² y tal autonomía comprende la creación, recaudación e inversión de sus ingresos.¹⁷³ Sus ingresos son los siguientes:

1) El producto de sus ejidos y bienes propios; 2) Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; 3) Las patentes sobre industria, comercio y vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos; 4) Las multas que impongan las autoridades municipales y las demás que legalmente les sean atribuidas, las subvenciones estatales nacionales y los donativos, y 6) Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la ley.¹⁷⁴

Reserva la constitución ciertas materias al poder nacional: Impuesto sobre la renta, el capital, sucesiones, donaciones, importación, timbre, aduanas, loterías y apuestas, e impuestos sobre la producción y consumo de alcoholes, cigarrillos y fósforos, salinas, minas, hidrocarburos, ostrales y otras riquezas naturales. En beneficio de los Estados en cuyo territorio se encuentren esos bienes se conceden asignaciones económicas.¹⁷⁵

En el presupuesto se considerará una partida, “El Situado”, que es un porcentaje no menor del quince por ciento del total de ingresos estimados, que se distribuirá entre las distintas circunscripciones, treinta por ciento por partes iguales, y setenta por ciento en proporción a la población.¹⁷⁶

Establece la Constitución Mexicana que:

Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno republicano, representativo popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre... los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las

¹⁷¹ *Ibidem*, artículo 194.

¹⁷² Constitución de la República de Venezuela, artículo 25.

¹⁷³ *Ibidem*, artículo 29.

¹⁷⁴ *Ibidem*, artículo 31.

¹⁷⁵ *Ibidem*, artículo 136.

¹⁷⁶ *Ibidem*, artículo 229.

60 REGÍMENES FINANCIEROS LATINOAMERICANOS

contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados, y que en todo caso serán las suficientes para atender a las necesidades municipales.¹⁷⁷

El Congreso General tiene facultad para establecer contribuciones sobre: 1) El comercio exterior; 2) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales del subsuelo y de las aguas nacionales; 3) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, y 4) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación.

Asimismo tiene competencia para decretar impuestos especiales sobre: a) energía eléctrica; b) producción y consumo de tabacos labrados; c) gasolina y otros derivados del petróleo; d) cerillos y fósforos; e) aguamiel y productos de su fermentación; f) explotación forestal; g) producción y consumo de cerveza.

En el rendimiento de estos impuestos especiales, las entidades federativas participan en la proporción que la ley secundaria federal determine.¹⁷⁸ La participación correspondiente a los municipios, la fija generalmente dicha ley y por excepción las legislaturas locales.

Exceptuadas estas materias, los Estados pueden gravar cualquier fuente de riqueza, sujetas a ciertas limitaciones, pues no pueden: a) gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio; b) prohibir ni gravar, directa o indirectamente, la entrada o salida de su territorio a ninguna mercancía nacional o extranjera; c) gravar la circulación o consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o exija documentación que acompañe a la mercancía; d) expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras; e) gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.¹⁷⁹

La estructura impositiva señalada por la Constitución Mexicana, permite la concurrencia en materia tributaria en las áreas no declaradas privativas de la federación. De ellas, las más importantes son el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre ingresos mercantiles. El sistema, que da libertad a las entidades federativas en cuanto a su régimen financiero, es fuente de graves problemas de múltiple imposición.

¹⁷⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 115.

¹⁷⁸ *Ibidem*, artículo 73, fracción XXIX.

¹⁷⁹ *Ibidem*, artículo 117.

En Uruguay, las fuentes de recursos de los gobiernos departamentales, decretadas y administradas por éstos, son las siguientes:

1) Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producción, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponde a los gobiernos departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental; 2) El impuesto a los baldíos y a los edificios inapropiados en las zonas urbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados; 3) Los impuestos establecidos con destino a los gobiernos departamentales no enumerados en este artículo; 4) Las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales; 5) Las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el gobierno departamental y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales; 6) Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. (Están exceptuadas la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, las de carácter político, religioso, gremial cultural y deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada cámara.) 7) Los beneficios de la explotación de los juegos de azar que les hubiere autorizado o les autorice la ley en la forma y condiciones que ésta determine; 8) Los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas con excepción de lo establecido por la ley, mientras no sean derogados; 9) El producido de las multas: *a*) que el gobierno departamental haya establecido mientras no sean derogados, o estableciere según sus facultades; *b*) que las leyes vigentes hayan establecido con destino a los gobiernos departamentales; *c*) que se establecieren por nuevas leyes, con destino a los gobiernos departamentales; 10) Las rentas de los bienes de propiedad del gobierno departamental y legados que se le hicieren y aceptaren; 11) La cuota parte del porcentaje que sobre el monto total de los recursos del presupuesto nacional, fijará la ley presupuestal con destino a obras públicas departamentales.¹⁸⁰

La ley, por dos tercios de votos del total de componentes de cada cámara, podrá extender la esfera de aplicación de los gravámenes departamentales o ampliar las fuentes sobre las cuales podrán recaer, *siempre que no se incurra en superposición impositiva*.¹⁸¹

¹⁸⁰ Constitución de la República Oriental de Uruguay, artículo 297.

¹⁸¹ *Ibidem*, artículo 298.

La Constitución Brasileña es la que con más detalle presenta las soluciones legales que pueden darse al problema surgido de la interacción de las facultades impositivas de las distintas autoridades de un país. De acuerdo con esta constitución, los Estados se organizan y rigen por las constituciones y leyes que adopten, respetando, entre otros principios establecidos en la constitución, la elaboración del presupuesto, y la emisión de títulos de la deuda pública. "... No será concedida por la unión auxilio al Estado o municipio sin la previa entrega al órgano federal competente, del plan de su aplicación..."¹⁸²

La unión no intervendrá en los Estados, salvo para:

... V) Reorganizar las finanzas del Estado que: a) suspenda el pago de su deuda durante dos años consecutivos, salvo motivo de fuerza mayor; b) deje de entregar a los municipios las cuotas tributarias que les corresponden; c) adopte medidas o ejecute planes económicos o financieros que contraríen las directrices establecidas en la ley federal... VII) Exigir la observancia de los siguientes principios: a) autonomía municipal; b) presentación de cuentas de la administración.¹⁸³

La autonomía municipal queda asegurada:

... II) Por la administración propia en lo que respecta a sus intereses privados, especialmente en cuanto: a) decretar y recaudar tributos de su competencia y a la aplicación de sus rentas... 3º La intervención de los municipios será regulada en la constitución del Estado. Solamente puede ocurrir: a) cuando se compruebe impuntualidad en el pago de empréstitos garantizados por el Estado; b) deje de ser pagada en dos años consecutivos la deuda fundada; c) no se presentaren las cuentas debidas en forma legal...¹⁸⁴

La fiscalización financiera y presupuestaria de los municipios será ejercida mediante control externo de la cámara municipal y control interno del ejecutivo municipal instituidos por ley. 1º) El control externo de la cámara municipal será ejercido con el auxilio del Tribunal de Cuentas del Estado u órgano estatal al que fuera atribuida la competencia.¹⁸⁵

Es competencia de la unión la imposición sobre: I) Importación; II) Exportación; III) Propiedad territorial rural; IV) Renta y provechos de cualquier naturaleza, salvo ayuda de costo y pagos diarios por los cofres públicos en la forma legal; V) Productos industrializados; VI) Operaciones de crédito, cambio y seguros o relativa a títulos o valores

¹⁸² Constitución de la República de Brasil, artículo 13, inciso 5º

¹⁸³ *Ibidem*, artículo 10.

¹⁸⁴ *Ibidem*, artículo 15.

¹⁸⁵ *Ibidem*, artículo 16.

mobiliarios; VII) Servicios de transporte y comunicaciones, salvo los de naturaleza estrictamente municipal; VIII) Producción, circulación, distribución o consumo de lubricantes y combustibles líquidos o gaseosos y de energía eléctrica; IX) La extracción, circulación distribución o consumo de los minerales del país enumerados en la ley. *La unión podrá instituir otros impuestos, además de los ya mencionados, siempre que su hecho generador o base de cálculo no sea idéntico a los previstos en los artículos que establecen los impuestos propios de los Estados y municipios.*¹⁸⁶

Incumbe a los Estados y al Distrito Federal establecer impuestos sobre: I) Transmisión a cualquier título, de bienes inmuebles, y II) Operaciones relativas a circulación de mercancías, realizadas por productores, industriales y comerciantes.

Del producto del rendimiento del impuesto sobre renta y aprovechamientos de impuestos por la unión y aplicado sobre rendimientos de trabajo y de títulos de deuda pública pagados por los Estados o por el Distrito Federal, será distribuido entre éstos en la forma en que la ley establezca cuando estuvieren obligados a retener el tributo. Del producto del rendimiento del impuesto sobre circulación de mercancías, el ochenta por ciento constituye renta de los Estados y veinte por ciento renta de los municipios.¹⁸⁷

Es facultad de los municipios decretar impuestos sobre: I) Propiedad predial territorial urbana; II) Servicios de cualquier naturaleza no comprendidos en la competencia tributaria de la unión o de los Estados, definidos en ley complementaria.

Pertenece a los municipios el producto de lo recaudado del impuesto sobre propiedad territorial rural aplicado por la unión, sobre los inmuebles situados en su territorio. Asimismo será distribuido a los municipios el producto del rendimiento del impuesto sobre renta y provechos de cualquier naturaleza aplicado por la unión y que recaiga sobre rendimientos de trabajo y de títulos de deuda pública pagados por ellos cuando estén obligados a retener el tributo.¹⁸⁸

Del beneficio del rendimiento de los impuestos sobre renta y provechos de cualquier naturaleza y productos industrializados, la unión distribuirá el doce por ciento en la forma siguiente: cinco por ciento al fondo de participación de los Estados, Distrito Federal y Territorios; cinco por ciento al fondo de participación de los municipios y, dos por ciento al

¹⁸⁶ *Ibidem*, artículo 21.

¹⁸⁷ *Ibidem*, artículo 23.

¹⁸⁸ *Ibidem*, artículo 24.

64 RÉGIMENES FINANCIEROS LATINOAMERICANOS

fondo especial que tendrá su aplicación regulada en la ley. Incumbirá al Tribunal de Cuentas de la Unión hacer el cálculo de las cuotas estatales y municipales, tomando en consideración: *a*) el aprovechamiento de programas de aplicación elaborados por las distintas jurisdicciones con base en directrices y prioridades establecidas por el Poder Ejecutivo Federal; *b*) la vinculación de recursos proporcionados por las mismas jurisdicciones para la ejecución de los programas mencionados; *c*) la transferencia efectiva para los Estados o municipios de encargos ejecutivos de la unión; *d*) los impuestos federales recaudados por los Estados, Distrito Federal y por los municipios, y de la liquidación de deudas de esas entidades o de sus órganos de administración individual, para con la unión, inclusive las surgidas de prestación de garantías.

Para efectos del cálculo del porcentaje destinado a los fondos de participación, se excluye la parte del impuesto de renta y provechos de cualquier naturaleza que en los términos de los artículos respectivos pertenecen a los Estados y municipios.¹⁸⁹

La unión distribuirá a los Estados, al Distrito Federal y a los municipios el cuarenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto sobre lubricantes y combustibles y el sesenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto sobre la energía eléctrica, proporcionalmente a la superficie, población y consumo; y respecto a este último impuesto, adicionando una cuota compensatoria de área inundada por las presas.¹⁹⁰

¹⁸⁹ *Ibidem*, artículo 25.

¹⁹⁰ *Ibidem*, artículo 26.