MINISTERIO DE HACIENDA DE COSTA RICA
COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA

CONFIDENCIAL
CEPAL/MEX/SDE/77/C/1
Abril de 1977

LA CONTRIBUCION DE MEJORAS Y SU IMPLANTACION EN COSTA RICA

Informe elaborado por el Dr. Jorge Macón, Consultor contratado por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica. El contenido de este documento, que formará parte del Estudio Conjunto Ministerio de Hacienda de Costa Rica-CEPAL, sobre política tributaria y desarrollo económico actualmente en preparación, podrá estar sujeto a revisiones de fondo y forma, considerando en especial las exigencias que resultarán de la estrategia general de desarrollo. Se deja expresa constancia de la colaboración recibida del Ministerio de Hacienda y en particular del Sr. Mario Polinaris.

77-4-227-30

INDICE

/1. Introducción

1. Introducción

La contribución de mejoras es un sistema de tributación que ha tenido relativamente poco desarrollo en Latinoamérica. Sin embargo, en dos países, Colombia y México, especialmente en el primero, su utilización como medio de financiamiento de obras públicas, ha sido verdaderamente notable.

En Colombia, por ejemplo, se ha financiado durante los últimos años prácticamente el total del costo de las obras de infraestructura urbana de Bogotá y Medellín, tales como autopistas de la ciudad, ensanchamientos de calles y avenidas, pavimentación, iluminación, jardines, aceras e inversiones similares en calles y avenidas, sistemas de alcantarillado sanitario y obras conexas. El sistema tiende actualmente a extenderse a otras ciudades, incluso a las pequeñas.

También se ha extendido a la zona rural, especialmente en lo que se refiere a caminos donde, aunque el financiamiento es inferior al 100% del costo de la obra, es todavía muy significativo.

En México se han financiado igualmente obras de ensanchamiento de calles, autopistas urbanas y rurales y obras de irrigación, con mucha frecuencia hasta el 100%.

En otros países como la Argentina ha habido períodos de gran desarrollo, decayendo notoriamente en los últimos años.

Existen, por otra parte, varios países --Guatemala, Panamá, Ecuador y Uruaguay-- en los que se aplica el tributo aunque en forma moderada.

Por último, se puede citar otro grupo de países --Bolivia, Brasil y Venezuela-- que a pesar de haber manifestado claramente intenciones de aplicar el sistema, por ejemplo, mediante la sanción de leyes --Brasil incluso la ha incluido en la Constitución-- prácticamente no han hecho uso alguno de la contribución de mejoras. En este último grupo se inscribe decididamente Costa Rica, que ha sancionado una ley en fecha tan temprana como 1916, sin haberla utilizado en el financiamiento de obra alguna.

La contribución de mejoras ofrece ventajas indudables como medio de financiamiento de obras públicas. Dadas sus características, que veremos con detalle más adelante, no puede hablarse de este sistema como medio de

/financiamiento

financiamiento del presupuesto general. Sin embargo, es obvio que liberado este último de por lo menos parte de los aportes a las obras públicas que se juzgan prioritarias, en términos financieros debe juzgarse como enteramente equivalente a un aporte a dicho presupuesto.

La ventaja probablemente más importante consiste en que --apropiadamente legislada y administrada-- la resistencia de los contribuyentes a su aplicación que frecuentemente puede implicar un severo perjuicio político al gobierno es mucho menor que en el caso de los demás tributos, como los impuestos de toda índole, e inclusive quizá las tasas.

Esto es así por dos razones. En primer lugar, por el obvio sentido de equidad que contiene el gravamen. En efecto, en su esencia éste significa que el sector público que realiza la obra requiere para financiarla parte del aumento de valor que aquella genera. Los propietarios de inmuebles vinculados funcionalmente con la obra, generalmente los más cercanos, reciben sin esfuerzo ni gasto alguno un aumento del valor de sus propiedades y si la obra es financiada por las rentas generales del sector público, ello significa que ciertas personas se benefician a costa de los demás.

La financiación de por lo menos parte del costo de las obras por medio de la contribución de mejoras rectifica, al menos parcialmente, esta situación de injusticia evidente, por lo que es indudable que una iniciativa de esta naturaleza ha de recibir el apoyo de la comunidad en general.

En segundo lugar, ahora con referencia al contribuyente en particular afectado por una deuda en concepto de contribución de mejoras, el gravamen es menos resistido, porque a su respecto existe una especie de "quid pro quo" en el cual quien debe pagar cierta suma en concepto de contribución, recibe a cambio algo no visible ni palpable, pero sí muy tangible, como es el aumento de valor de su propiedad, que incluso, en los hechos, suele ser muy superior a lo que paga.

En efecto, supongamos para fijar ideas, un propietario que con una obra determinada se beneficia recibiendo un aumento de valor de su propiedad de 100 000 colones. Supongamos además que a través de la contribución de mejoras y para hacer posible la construcción, el sector público lo

/grava

grava con una suma equivalente al 30% de su beneficio, es decir, con 30 000 colones. Es evidente que preferirá la situación en que no hay contribución y se beneficia en los 100 000 colones. Pero si sus 30 000 colones de aporte, conjuntamente con el de todos los demás beneficiados hace posible la realización de la obra, está claro que preferirá beneficiarse con los 70 000 colones --saldo entre su aporte y su beneficio--, que no recibir ninguno, que sería el resultado de que la obra no se hiciera.

La base primordial para que este último planteamiento sea válido, es que el gravamen se defina como condición de la obra desde las primeras gestiones vinculadas a ésta, incluso con una lista de quienes deben tributar y cuánto. Idealmente el proyecto de distribución del costo o de parte del costo debería formar parte del proyecto de ingeniería.

Esto se estima así fundamentalmente porque si la asignación de deudas a los contribuyentes se hace con posterioridad a la realización de la obra o en un estadio avanzado de ésta, probablemente se encuentre resistencia en los contribuyentes.

La razón de ello radica básicamente en el hecho de que los propietarios, por un mecanismo psicológico no justificable pero sí comprensible, conciben que el mayor valor es ya suyo una vez construida la obra y ofrecen resistencia natural si el sector público pretende participar en él. Esta resistencia, si es organizada puede hacer fracasar la recaudación. Incluso en Colombia, país muy habituado a este tipo de tributación, ésta ha fracasado en ocasiones en que fue planteada con posterioridad a la realización de la obra.

Una interrogante que surge de los párrafos anteriores es: ¿cómo, si el sistema tiene tantas ventajas, ha sido implementado en gran escala por sólo dos países y muy moderadamente por varios más, mientras algunos que han deseado visiblemente implementar el sistema no lo han hecho en la práctica?

La respuesta es bastante sencilla. La contribución de mejoras es un tributo esencialmente diferente de todos los demás y los métodos generales que son aplicables a éstos no lo son para él. Más aún, aunque muchas

/obras

obras pequeñas y más o menos estandarizadas pueden realizarse con la misma técnica, normalmente la mayor parte de las obras grandes requieren de un diseño por separado y diferente en muchos aspectos.

En otros términos, aunque los problemas administrativos de la contribución de mejoras son los mismos y frecuentemente menores que los de los demás tributos desde el punto de vista técnico del diseño del instrumento, sólo son generales algunos principios, mientras que los proyectos en particular deben ser analizados con cuidado para resolver por separado los problemas que presenta cada uno. Es por ello que se ha señalado que idealmente el proyecto de financiamiento por contribución de mejoras debe formar parte del proyecto de ingeniería o por lo menos ser formulado inmediatamente despúes.

Costa Rica no es una excepción a esta regla, y puede indicarse que la causa principal de la no aplicación práctica de la contribución de mejoras se debe a la ausencia de lo que podemos denominar infraestructura técnica.

En resumen, el estrangulamiento radica simplemente en la técnica necesaria, y el propósito del presente informe sobre el tema consiste fundamentalmente en sugerir las vías para suplirla. No puede esperarse de este trabajo un examen exhaustivo de todos los problemas posibles, ya que probablemente se presenten muchos que son inimaginables "a priori", pero sí se confía en haber sentado las bases fundamentales para que estos problemas sean resueltos con criterio propio.

2. Antecedentes

a) Extranjeros

Según la mayor parte de las versiones, el primer antecedente de contribución de mejoras se dio --según versiones visiblemente simplificadas-- exactamente en el año 1427, cuando en Gran Bretaña se construyeron obras de drenaje para secar un conjunto de tierras inundables y el costo de la obra se distribuyó entre los propietarios de dichos terrenos. Existen sin embargo autores que encuentran antecedentes en Grecia y en Roma.

/Durante

Durante las últimas décadas del siglo pasado y las primeras del presente los gobiernos locales de Estados Unidos utilizaron este instrumento intensamente, pero después decayó a partir de la Gran Depresión, renaciendo en los últimos años.

El primer país latinoamericano que hizo uso de este sistema fue la Argentina, que hacia fines del siglo pasado financió obras de drenaje por este medio. A partir de la década de los años treinta, este país hizo uso intensivo de la contribución de mejoras fundamentalmente para financiar caminos y obras de irrigación, pero con posterídad el sistema decayó notablemente, siendo en la actualidad casi inexistente.

En la actualidad los dos países de Latinoamérica que hacen uso intensivo de este medio de financiación son Colombia y México, que financian una parte significativa de las obras urbanas y rurales de infraestructura en esta forma.

El primer tratadista del tema fue probablemente Víctor Rosewater[1/] y el más famoso es sin duda, Seligman.[2/]

Recientemente el Banco Interamericano de Desarrollo ha mostrado interés en el desarrollo de este sistema de financiamiento y auspició un estudio sobre metodologías a emplear elaboradas sobre la base de la experiencia latinoamericana con el propósito de difundir su utilización.[3/] El interés de esta Institución en el tema es tan marcado que hace tiempo incluye en muchos de sus contratos de crédito una cláusula referente a la contribución de mejoras, requiriendo información a los países acerca de su posible implantación. Además, está facilitando asistencia técnica al respecto.

1/ Rosewater Víctor, Special Assessments: A Study in Municipal Finance, New York, Columbia University; Studies in History, Economics and Public Law, volumen 12 No. III, 1893.

2/ Seligman Edwin R.A., Essays in Taxation, (reimpresión), Kelley, New York, 1969, pp.433 y ss.

3/ Macón Jorge y Merino Mañón José, Contribución de mejoras en América Latina, Fondo de Cultura Económica, Banco Interamericano de Desarrollo, México 1976. Hay también una versión en inglés titulada: Financing urban and rural development through betterment levies, Praeger, New York-London, 1977.

/El Banco

El Banco Mundial también ha analizado el tema en dos trabajos que lamentablemente no han sido publicados.[4/]

Brasil, aunque prácticamente no tiene experiencia en la materia ha mostrado un gran interés, ya que ha consagrado este medio de financiamiento en la Constitución y en dos leyes federales. Además, posee probablemente la bibliografía más amplia sobre el tema, que sería muy largo enumerar aquí.[5/]

Italia, Gran Bretaña --durante períodos no continuados--, Francia, Israel y la India han hecho uso también de este medio de financiamiento.

b) Leyes vigentes en Costa Rica

La ley actualmente vigente en Costa Rica es del año 1916,[6/] e inspira gran parte de la legislación posterior.

Este temprano antecedente es muy elemental en algunos aspectos, pero en otros revela gran realismo, como cuando se resiste a fijar pautas para la determinación del gravamen y deja librada esta operación a la acción de "Juntas Tasadoras". Más adelante se verán con detalle los fundamentos de esta apreciación.

El artículo primero de esta ley refiere la mayor parte de su contenido sustantivo y vale la pena reproducirlo íntegramente por ello:

"Artículo primero: Para toda obra pública que influya ventajosamente sobre el valor o el rendimiento de la propiedad territorial, los propietarios de los fondos directa o indirectamente favorecidos pagarán en adelante una contribución proporcional a la mejora recibida."

En primer lugar, la ley se refiere a "toda obra pública", no especificando qué género de obras, lo cual es una visible ventaja, ya que las enumeraciones de distintas clases de obras públicas --que

4/ International Bank for Reconstruction and Development, The use of special assessments to finance development projects, Washington, 1953 (mimeografiado) y Urban land and public policy - Social appropriation of betterment, Washington, 1974 (mimeografiado).

5/ Sin embargo, puede citarse un buen resumen: Instituto Brasileiro de Administraçao Municipal, Simposio sobre a contribuçao de melhoría.- Relatorio Final, en "Revista de Administraçao Municipal, Río de Janeiro, enero-febrero, 1968, pp.63 y ss.

6/ Ley número 74 del año 1916.

/nunca

nunca pueden ser totalmente exhaustivas previendo todos los casos posibles--, a veces son interpretadas en sentido restrictivo, de manera que a este respecto debe evitarse toda enumeración o si se hace por lo menos expresar explícitamente que se trata de una enumeración no restrictiva.

Luego la ley requiere "... que influya ventajosamente sobre el valor o el rendimiento de la propiedad territorial,...". Este punto revela una gran agudeza al usar como equivalentes --esa es al menos una interpretación-- las palabras "valor" y "rendimiento". El rendimiento capitalizado no es otra cosa que el valor y la ley, utilizando ambos términos y facilita la labor administrativa al admitir que en la práctica el problema se encare por cualquiera de las magnitudes.

En cambio, incurre en una falta de precisión al requerir que "... influya ventajosamente sobre... la propiedad territorial...". En el caso de construcción de un edificio para un ministerio de Fomento, por ejemplo, podría afirmarse que a través de la acción del Ministerio se influirá en el aumento del valor de la propiedad en todo el país y difícilmente puede sostenerse que este edificio deba ser financiado por contribuciones de mejoras de todo el país. En realidad, la ley debió requerir que la influencia ventajosa fuera "diferencial", es decir, que solamente son sujetos de tributo aquellos que han experimentado un beneficio diferencial como consecuencia de una obra pública con respecto a otros propietarios.

No se alcanza a distinguir la razón de los términos "directa o indirectamente favorecidos" porque, especialmente si se incluyera el término "diferencial", que debería suponerse implícito, perdería completamente el sentido.

En cambio, es correcto el requerimiento de que la contribución sea proporcional a la mejora recibida, aunque cabría criticar el uso del término "mejora", deplorable traducción del término "betterment", que en español se confunde con las incorporaciones de edificios, etc. --inmuebles por accesión-- es decir lo que en inglés se designa como "improvements".

/El artículo

El artículo segundo ya es más confuso porque establece que también pagarán una contribución determinada las industrias especiales favorecidas por tales obras públicas. No se alcanza a distinguir el significado del término "industria especial", pero el problema mayor de este artículo radica en que no se sabe si las industrias pagan un impuesto aparte por sus inmuebles o se trata del mismo gravamen.

En realidad, la interpretación estricta implica que el gravamen establecido en el artículo segundo se superpone con el del artículo primero, pero en tal caso el segundo gravamen carece de fundamento, ya que las industrias deberían pagar por radicarse en inmuebles y no por ser industrias. En efecto, un inmueble ocupado por una industria puede cambiar de destino inmediatamente después de pagado el gravamen, en cuyo caso éste fue totalmente inequitativo. Por el contratio, un inmueble puede ser ocupado luego de la liquidación del gravamen por una industria y ello implica una nueva inequidad, ahora en sentido contrario.

El artículo siguiente establece el destino de los fondos, exclusivamente la construcción o conservación de las obras públicas para las cuales ha sido impuesto, lo cual implica una severa restricción desde el punto de vista de la administración financiera. Aunque es indudable que el destino final de los fondos debe ser la obra, como se propone en este mismo informe, debe existir una mayor movilidad financiera durante el período de realización para poder compensar déficit y superávit circunstanciales entre distintas obras.

El artículo quinto establece la forma de pago de una sola vez o en cuotas periódicas, pero al final introduce dos conceptos curiosos. En efecto, señala que en caso de pagarse en cuotas periódicas éstas durarán todo el tiempo necesario para concluir la obra o para cubrir el costo de ella, en lugar de establecer que debe cubrir solamente el monto de la contribución, cosa que en realidad sería innecesario agregar por obvia. Por último, el mismo artículo indica que la contribución podrá ser permanente si se trata de servicios regulares, expresión que implica una confusión muy severa, ya que introduce en la contribución de mejoras una concepción que corresponde indudablemente al ámbito de las tasas.

/Por último,

Por último, entre los artículos importantes se halla el número siete que adjudica la recaudación a la Administración de Impuestos Directos con la colaboración de juntas especiales tasadoras nombradas por el Poder Ejecutivo.

La ley prevé que el Poder Ejecutivo dicte en cada caso concreto un reglamento para su ejecución.

En 1957 se intentó poner en práctica esta ley, con respecto a los propietarios de inmuebles favorecidos por causa de la construcción de la carretera Interamericana.[7/]

El decreto fijaba la zona de beneficio, disponiendo que se tomaran en cuenta los fundos ubicados a uno y otro lado de la mencionada carretera hasta una distancia de 100 metros en las áreas urbanas y 500 metros en las rurales y disponía que las aludidas zonas de beneficio se dividieran en cinco franjas, a efecto de que se imponga más contribución a las franjas más cercanas y menos a las distantes.

La idea central con respecto a la forma de determinar la deuda individual, consistía en efectuar una doble valuación --pre y post obra--, gravando el aumento de valor territorial en una proporción que variaba del 25% al 50%.

El decreto también establecía un procedimiento de objeción y apelación de las deudas asignadas.

En 1949 se dictó un decreto-ley que debía ser aplicado a las obras de pavimentación del cantón de San José, distribuyendo el costo de las obras en proporción al frente.[8/]

En 1955 la Ley General de Caminos estableció la contribución de mejoras como uno de los recursos para la construcción de caminos y calles, siempre de acuerdo con el régimen de la Ley No. 74.[9/]

En 1968 la Ley de Planificación Urbana autorizó a los municipios a establecer contribuciones especiales para determinadas obras.[10/] En 1970 se sancionó el Código Municipal que autorizó a los municipios a cobrar

7/ Decreto No. 2 del 18/I/57.
8/ Decreto de ley No. 578 del 6/VII/49.
9/ Ley No. 1851 del 28/II/55, artículo 10.
10/ Ley No. 4240 del 15/XI/68, artículo No. 70.

/contribución

contribución de mejoras para obras nuevas de pavimentación de calles, nuevas vías, aceras, cordones, cunetas, alcantarillado pluvial y sanitario, acueductos y distribución e iluminación eléctricas, que debían ser financiadas por los propietarios directamente beneficiados en proporción a sus medidas frontales.

También el Código Municipal autorizó a financiar por ese medio los caminos vecinales realizados por municipios, un 50% en proporción a las medidas frontales y un 50% en proporción a la superficie.[11/]

En 1972 fue reformada la Ley de Planificación Urbana modificando el procedimiento para fijar la contribución de mejoras, estableciendo que la debía determinar la entidad que realizara las obras, previa audiencia, debiendo aprobar las liquidaciones la Contraloría General de la República. También se legislaba en cuanto a la determinación del costo, que debía incluir materiales, mano de obra incluyendo cargas sociales, gastos de administración, de ingeniería, terrenos a adquirir, indemnizaciones por edificios a demoler y costos financieros.[12/]

Por último, nuevamente en 1972 se hizo referencia a la contribución de mejoras en una reforma a la ley de caminos públicos, estableciendo nuevamente que se debía determinar de acuerdo con el régimen de la ley 74.[13/] No obstante estos numerosos antecedentes legales que demuestran sin lugar a la menor duda la existencia de una decisión política de implantar un régimen de contribución de mejoras, debe subrayarse que, en la práctica, en ningún caso se ha percibido en el sector público suma alguna por ese concepto. En otros términos, si se exceptúa la legislación mencionada, puede concluirse que no existe experiencia en el país en la materia.[14/]

11/ Ley No. 4574 del 4/V/70, artículo No. 90 y 92.
12/ Ley No. 4971 del 28/IV/72.
13/ Ley No. 5060 del 22/VIII/72.
14/ El denominado detalle de caminos que aplican las municipalidades, que en cierto modo podría representar algo similar, de hecho no lo es, en parte porque su objetivo es financiar la reparación de caminos y en parte porque es anual y permanente.

/c) Proyecto

c) Proyecto de 1975

En julio de 1975, el Poder Ejecutivo remitió a la Asamblea Legislativa un proyecto de ley que regula la contribución de mejoras, preparado por el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM).

Aunque sugiere varias objeciones que se expresarán más adelante, incluso una muy importante se trata de un proyecto muy meditado y completo cuya estructura ha previsto una multidud de situaciones que se prestan a conflicto, resolviéndolas por anticipado.

Es por ello que se ha considerado conveniente agregar el texto de dicho proyecto como apéndice del presente informe.

El primer artículo de la ley señala que la contribución tiene como hecho generador la construcción de obras públicas, característica en general esencial, e indica que su fin es hacer frente a gastos incurridos en la ejecución de obras, lo cual sugiere un destino distinto de rentas generales para estos recursos, cosa que confirma el capítulo tercero al constituir el Fondo de inversiones de capital.

Aunque en general los expertos en finanzas públicas se oponen a los fondos especiales porque perjudican la adecuada administración financiera del sector público, ya que puede ocurrir que ciertas cuentas tengan fondos ociosos mientras otras padecen de déficit financieros, en mi opinión es claro que se ha exagerado al respecto.

En efecto, aun cuando cabe admitir que se debe ser restrictivo en lo que se refiere a la creación de cuentas especiales, es evidente que en muchos casos las prioridades son suficientemente altas como para que su creación se justifique. Por otro lado, si una parte de los recursos financieros se maneja por organismos de decisión independiente, como provincias y municipios, no parece haber razones demasiado valederas para que no exista esa misma independencia con ciertas cuentas del sector público, siempre que sus fines estén claramente definidos y su prioridad justifique esa independencia.

En este caso, se trata de la creación de un fondo para obras públicas, y aunque podría sostenerse que todas las obras públicas no serán prioritarias, es evidente que la construcción del capital social básico tiene en general una alta prioridad.

/El mismo

El mismo artículo señala que se debe referir a obras de interés público especial. La palabra especial usada en este punto, es de singular importancia y puede merecer dos interpretaciones.

En primer lugar, puede usarse la palabra especial como opuesto a general. Una obra de interés público general podría ser, por ejemplo, el edificio de un Ministerio que interesa a toda la comunidad y una obra de interés público especial sería, por ejemplo, una obra de riego que interesa solamente a los beneficiados por ella.

Con tal interpretación debe señalarse que la existencia de un interés público especial es esencial para la contribución de mejoras, ya que se requiere que existan ciertos beneficiados especiales, o quizá más propiamente diferenciales, para que exista causa de contribución. Este punto será tratado en detalle más adelante.

Con esa interpretación de la palabra especial quedarían excluidas las obras en las cuales exista interés público general solamente, cosa que es perfectamente coherente. Pero también quedarán excluidas las obras en las cuales exista interés especial e interés general al mismo tiempo, como por ejemplo las calles y caminos.

Otra interpretación del término interés público especial podría ser en el sentido de que se trata solamente de los casos en que exista una gran interés público, interpretación que excluirá la construcción de pequeñas obras como pavimentos vecinales, que suelen ser el objeto en el que más se aplica la contribución de mejoras.

La conclusión de ese análisis es que resulta aconsejable eliminar la palabra especial del artículo primero, así como del inciso k) del artículo tercero donde está empleada nuevamente.

El artículo segundo, junto con los artículos quinto y sexto establecen muy apropiadamente que tanto puede utilizar el instrumento el gobierno central, como los entes autónomos, semiautónomos y las municipalidades.

El artículo tercero efectúa una enumeración muy amplia de obras que pueden ser financiadas por este medio y para que esa enumeración no parezca taxativa se hace amplia y enunciativa al final del artículo.

/Este artículo

Este artículo no es en general necesario, pero puede ser útil para ilustrar acerca de las obras financiadas por este medio.

El artículo cuarto establece que son gastos de ejecución de obras públicas todas las inversiones realizadas, expresión que se considera demasiado genérica, siendo preferible las que adoptaba la ley No. 4971 según queda comentado más arriba.[15/]

El artículo séptimo define como contribuyentes a los titulares de dominio o de posesión de los inmuebles circunvecinos a la obra, pero afortunadamente aclara más adelante que aunque los inmuebles no sean colindantes son objeto de gravamen siempre que estén situados en la zona de influencia. Esta es una aclaración necesaria desde que muchas obras --alcantarillados sanitarios y pluviales, por ejemplo-- poseen zonas de influencia a veces lejanas.

Más adelante el mismo artículo establece que la determinación de la zona de influencia de los beneficios que equivale a la designación de los contribuyentes será fijada por decisión ejecutiva en cada caso concreto, eliminando con ello el vicio de algunas leyes que han considerado conveniente fijar la zona de beneficio concretamente en la ley misma.

Los artículos octavo y noveno se refieren a la deuda tributaria como derecho real sobre el inmueble y a la responsabilidad por el pago en términos muy apropiados.

Los artículos diez a doce se refieren a lo que denominan la base imponible, que según los términos utilizados constituye la parte del costo que se ha de distribuir entre los contribuyentes.

Aunque se trata de un punto un tanto académico debe señalarse que en principio no debería considerarse base imponible al monto a distribuir. Dicha base en realidad debería ser el mayor valor adquirido por las propiedades y la determinación del monto a distribuir implica un equivalente a la tasa, como veremos en detalle más adelante.

15/ Véanse páginas 11 y 12.

/El artículo

El artículo trece establece la forma de determinación de la cuenta individual, es decir, la forma en que se hace la prorrata de lo que en la ley se llama la base imponible y se establecen dos formas fijas para hacerlo según el caso: en proporción a los frentes y en proporción a las áreas. Más adelante se señalarán los problemas que puede causar este tipo de prorrata, pero en este punto es prudente referirse al hecho de que la pretensión de fijar base de prorrata fija en la ley ha sido con frecuencia la causa de los fracasos de la contribución de mejoras como instrumento de financiamiento.

En efecto, la pretensión de resumirla en un instrumento tan inamovible como es la ley implicará que en la práctica se encontrarán casos que serán insolubles si se tiene en cuenta la equidad horizontal.

En general estos métodos serán útiles para efectuar la liquidación de cuotas individuales en los casos de obras muy simples como construcción de aceras o pavimentos vecinales. Pero en caso de obras de mayor importancia, las bases de distribución son mucho más complicadas y un sistema de prorrata tan sencillo como el expresado puede determinar que algunos contribuyentes paguen mucho menos de lo que deberían y otros paguen mucho más, ambas claras violaciones de la equidad horizontal que implica en el primer caso una recaudación baja y en el segundo una resistencia justificada del contribuyente.

En general con los métodos de prorrata se debía haber seguido el mismo criterio que muy acertadamente ha utilizado el proyecto con las zonas de beneficio, es decir, dejarlas libradas a decisiones ejecutivas o mejor aún, a la actuación de organismos especializados tales como los que se sugieren al analizar más adelante los métodos de determinación.

Una ausencia que se nota en esta parte de la ley es la designación de la autoridad que decidirá qué obras se financiarán por contribución de mejoras. Esta ausencia puede suponer que la ley es enteramente obligatoria para todas las obras definidas en ella, pero este es un objeto evidentemente demasiado ambicioso, al menos en las primeras épocas de aplicación aunque obviamente evitaría la violación a la equidad que implica utilizar el instrumento en ciertos casos y no en otros.

/En los artículos

En los artículos catorce y quince el proyecto se refiere a las exenciones y abre la posibilidad en el primero de esos artículos a que se hagan exenciones del gravamen en determinados casos. En el capítulo referido a los métodos de determinación se hará referencia a la posibilidad de excluir ciertas propiedades e incluso en casos intermedios de reducir el gravamen. El Artículo quince se refiere al Estado en todas sus formas y a las instituciones religiosas, estableciendo que la parte que les corresponde en la prorrata deberá quedar a cargo de la institución ejecutiva de la obra.

En general se estima que las exenciones absolutas como en este caso son improcedentes con la contribución de mejoras y sólo estarían justificadas las exenciones de las propiedades que forman el dominio público del Estado, incluso sin cargar la parte que les corresponde a las instituciones ejecutoras.

Las secciones II y III de la ley legislan en torno al programa ordinario de obras --decididas por el sector público-- y el programa extraordinario de obras --requeridas por los propios contribuyentes--, distinción y legislación por separado que es una novedad del régimen propuesto, innovación que se considera singularmente acertada ya que el caso, bastante frecuente y no previsto en las legislaciones de contribuyentes que piden ellos mismos que se realice una obra, merece ser legislado por separado.

Lo único objetable a este respecto es el requerimiento de que en este último caso se financie el 100%, requisito que impedirá la realización de obras que pueden ser convenientes aún con un financiamiento menor.[16/]

d) Experiencias de aplicación

En Costa Rica no existen antecedentes de aplicación efectuada de contribución de mejoras. En cambio, existen varias leyes que se refieren al tema, lo que demuestra la intención del país de utilizar el instrumento.

16/ Proyecto de ley, artículo 31.

/Esta situación,

Esta situación, legislación existente sin efectiva aplicación está lejos de ser la excepción en Latinoamerica y más bien es la regla. En efecto, mientras casi todos los países tienen por lo menos una ley al respecto, sólo puede decirse que hacen una aplicación efectiva e intensiva dos países: Colombia y México. Brasil inclusive la tiene establecida a nivel constitucional sin haber hecho prácticamente ninguna aplicación efectiva.

El hecho de que existen tantos países con intención de utilizar este instrumento financiero a fondo, y que sólo dos hayan logrado recursos importantes, indica que existe un vicio en la forma de legislar en que han incurrido la mayor parte de los países.

En mi opinión, ese vicio consiste fundamentalmente en la interpretación excesivamente estricta que se ha hecho del principio de legalidad, exigiéndose que en el propio cuerpo legal se expresen explícitamente la zona de beneficio y los procedimientos de prorrata que llevan a determinar la deuda de cada sujeto. Como veremos más adelante el último proyecto de la ley sobre contribución de mejoras actualmente en estudio no participa de ese vicio, en lo que se refiere a la zona de beneficios, pero sí en lo atinente a los procedimientos de prorrata. En cambio el primer antecedente, es decir la ley de 1916 que es mucho más simple y elemental desde varios puntos de vista, no tiene este problema. Debe subrayarse que Colombia, país del mayor desarrollo en la materia, tiene en la ley sólo definiciones generales.

En general, la tendencia más sana es interpretar el principio de legalidad en el sentido de establecer en la ley, solamente que el gravamen no puede ser superior al beneficio recibido y que son contribuyentes sólo quienes hayan recibido beneficios, dejando liberada a organismos técnicos la determinación de la zona de beneficio y la cuantía del gravamen. Una nueva limitación, el 100% del costo de la obra

/incluyendo

incluyendo ciertos gastos que recoge el proyecto de 1975 es admisible también, pero en mi opinión personal es absolutamente inconveniente.[17/]

Otras razones de la falta de éxito pueden ser la ausencia de un organismo especializado para la determinación y el planteo de la contribución a posteriori, lo que provoca que muchos contribuyentes que se consideran de hecho en posesión del mayor valor hagan resistencia organizada.

17/ Aunque este es un lugar no apropiado para introducir disputas teóricas, debe señalarse que aunque se ha aceptado el límite referido al costo de las obras, ello sólo se hace como concesión a las convenciones vigentes, pero en mi opinión ese límite no tiene razón de ser. En efecto, existen obras públicas que causan muy pequeños beneficios diferenciales aunque puedan causar grandes beneficios generales. Otras en cambio, causan beneficios diferenciales muy grandes que incluso pueden llegar a ser varias veces el costo de la obra. Este excedente de los beneficios por sobre el costo de la obra puede ser interpretado en términos económicos como una especie de "excedente del consumidor" y no existe ninguna razón por la cual el sector público no pueda apropiarse de ese excedente si razones explícitas de política económica lo indican como conveniente. Hay en cambio razones de prudencia política para que --al menos en los primeros ensayos-- ese límite no se supere, ya que existen convenciones muy arraigadas en ese sentido. En cambio, el volumen del beneficio sí es un límite que debe respetarse, ya que eso hace a la apropiada asignación de recursos que implica un gravamen inspirado precisamente en el principio del beneficio.

/3. Características

3. Características

Las características esenciales de la contribución de mejoras como instrumento de financiación son sumamente sencillas y, como dice Seligman, obedecen a un principio casi axiomático.[18/]

En esencia la causa que da origen a la contribución es el hecho de que la realización de obras públicas crea aumentos de valor de las propiedades que le están vinculadas funcionalmente. Siendo así, es simplemente inequitativo que dichas obras públicas se construyan con fondos originados en impuestos generales, como ocurre frecuentemente, ya que en ese caso ciertos sujetos --los propietarios de los inmuebles beneficiados-- están obteniendo un enriquecimiento a costa del bolsillo de los contribuyentes generales.

Este obvio sentido de equidad sugiere la conveniencia de cambiar el nombre del sistema en la legislación, ya que el término "contribución de mejoras" expresa muy poca cosa acerca de la naturaleza del sistema. Dado que normalmente los contribuyentes no leen las leyes y sólo están informados de su naturaleza por el nombre, la elección de éste tendrá singular importancia en la aceptabilidad del gravamen y por consiguiente es evidentemente conveniente el cambio del nombre por otro de mayor significado, como por ejemplo, "contribución por mayor valor inmobiliario" u otro de similar contenido.

La contribución de mejoras es un tributo, es decir, un recurso compulsivo del sector público, y dado que no ha podido ser incluido por su naturaleza entre las distintas especies de tributos, se ha tenido que crear una categoría especial para él. En efecto no es un impuesto, ya que éste se caracteriza por ser un tributo que se utiliza para financiar bienes y servicios de carácter indivisible, o dicho en otra forma, cuya finalidad no está ligada a ninguna contraprestación concreta. Tampoco es una tasa, tributo ligado a la prestación de un servicio constante y específico. Además su compulsividad que lo convierte

18/ Seligman Edwin R. A., Essays in Taxation, op. cit.

/en tributo

en tributo lo diferencia de otros recursos del sector público como los precios y tarifas.

Su función consiste en adjudicar al sector público beneficios diferenciales que asumen la forma de aumento de valor de las propiedades, punto en el cual pueden hallarse entre los distintos autores opiniones diferentes ya que algunos se refieren a beneficios diferenciales o especiales y no a aumentos de valor. Sin embargo, si se examina con cuidado la cuestión, puede fácilmente llegarse a la conclusión de que el aumento de valor experimentado por las propiedades como consecuencia de una obra pública no es otra cosa que los beneficios diferenciales que se esperan de ella capitalizados a la tasa de interés corriente.

a) Beneficios diferenciales

La expresión "beneficio diferencial", que a veces se denomina "especial" implica una distinción con el "beneficio general". En efecto, una obra pública brinda un producto principal, que es el beneficio general que entrega a la comunidad o a un sector generalizado de ella. Este es el producto en el cual normalmente se piensa cuando se proyecta la obra. Pero también brinda un beneficio diferencial según el cual ciertas personas se benefician más que otras por distintas circunstancias derivadas frecuentemente de su proximidad física con la obra. A la recuperación de este beneficio apunta el sistema de financiamiento que se analiza. En resumen, beneficio diferencial implica un aumento del precio relativo de un bien en relación con los demás inmuebles.

En otros términos, expresando la misma idea en forma de precios absolutos, el aumento de valor de un inmueble puede deberse al incremento del nivel general de precios en cuyo caso el gravamen no lo alcanza. Puede también deberse al incremento del valor de las propiedades inmuebles en general originado en el progreso de la comunidad, segundo caso en el cual tampoco el gravamen lo alcanza. Por último,

el incremento de valor de un inmueble puede originarse en la presencia de una obra pública, caso en el cual es pertinente la aplicación de este gravamen. Desde luego los tres efectos pueden coexistir, caso en que se hace necesario distinguir el último efecto de todos los demás para tener la causa cuantificada del gravamen.

b) Principios de equidad

De los dos principios de equidad disponibles --capacidad de pago y beneficio-- la contribución de mejoras está inscrita decididamente en el segundo; es decir, en el principio que establece como norma general que quienes reciban los beneficios del gasto público son quienes deben contribuir a financiarlo.

Este es un principio que ha sido justificadamente objeto de varias objeciones, entre ellas la de que se trata de un gravamen regresivo. Sin embargo, es evidente que como contrapartida tiene algunas ventajas importantes. En primer lugar contribuye a internalizar economías externas; es decir, atribuir los costos a quienes reciban los beneficios, lo cual tiende a ser una economía más eficiente. Finalmente la supuesta regresividad en la práctica puede ser reducida o eliminada por disposiciones especiales. En segundo lugar, normalmente los tributos sujetos a este principio son menos resistidos por los contribuyentes.[19/]

c) Alternativas

Uno de los problemas más importantes que enfrenta la posible aplicación de contribución de mejoras son las objeciones que conceptualmente

19/ Para un examen actualizado del principio del beneficio, ver: Bird Richard M., A new Look to Benefit Taxation, documento presentado al Congreso del Institut International de Finances Publiques, Edimburgo 1976 (mimeógrafiado, a ser publicado próximamente en el tomo anual de documentos del Instituto).

/se le

se le formulan con referencia al hecho de que existen instrumentos tributarios diferentes que cumplen la misma función. Se trata de una objeción de concepto a examinar. En efecto, si existen esos instrumentos tributarios y están vigentes, carece de sentido establecer un régimen de contribución de mejoras y duplicar por consiguiente la administración. Por otra parte, si no están vigentes, es posible que, como alternativa, sean preferibles por un menor costo de administración.

Es por ello que ésta es una observación que debe ser considerada seriamente. Sin embargo veremos en seguida que ninguno de los instrumentos tributarios a los que generalmente se alude como sustitutos de la contribución de mejoras cumple la misma función, de manera que aún existentes, establecer un sistema de esta naturaleza ha de contribuir a perfeccionar los instrumentos financieros.

i) Impuestos y tarifas de uso. El primer sistema al que se alude generalmente son los impuestos de uso, el más común de ellos probablemente es el impuesto a la gasolina cuando se le utiliza en la construcción y conservación de caminos.

El origen de la versión de que este gravamen cumple la misma función que la contribución de mejoras se halla en el hecho de que en muchos casos, fundamentalmente en el caso de caminos, contribuye a financiar el mismo tipo de obra.

Sin embargo, es evidente que esa similitud no es suficiente para considerar que se trata de dos tributos similares, ya que mientras uno grava los usuarios, el otro grava los propietarios lindantes. Desde luego en muchos casos los propietarios lindantes pueden ser también usuarios, pero ambos caracteres los asumen en formas funcionalmente diferentes. Lo que en realidad se propone cuando se propicia un régimen de contribución de mejoras es hallar una nueva fuente de financiamiento, por lo menos parcial, para que los propietarios beneficiados contribuyan también a financiar la obra, aliviando el peso de los usuarios y eventualmente el de los restantes contribuyentes.

/Una objeción

Una objeción similar cabe hacer a las tarifas de uso como por ejemplo el peaje para financiar caminos. También en este caso se trata de financiamiento por usuarios con la única diferencia con los impuestos de que la asignación es más precisa, ya que en este caso pagan el camino quienes definitivamente lo utilizan.

Sin embargo, existen algunos casos en que un sistema de tarifa puede suplantar incluso beneficiosamente a la contribución de mejoras. Por ejemplo, los sistemas de distribución de la electricidad y de agua en los cuales una tarifa apropiada de conexión, siempre que sea aplicada a los propietarios, puede reemplazar a un sistema de contribución de mejoras, con la ventaja de ser más sencillo de administrar. La condición para que ello ocurra es que la tarifa por conexión sea proporcional al incremento del valor de los inmuebles, consecuencia de esa conexión. En otros términos, para que la tarifa de conexión cumpla la misma función que la contribución de mejoras la relación tarifa/incremento de valor tiene que ser constante para todos los inmuebles afectados.

ii) Impuestos a la propiedad. Un segundo ámbito en el cual generalmente se sostiene que existen gravámenes que cumplen la misma función que la contribución de mejoras es en el de los impuestos a la propiedad inmueble. En efecto, se sostiene que los incrementos de valor que se operan en los inmuebles tarde o temprano se incorporan a los valores catastrales que sirven de base para el impuesto a la propiedad, como consecuencia de lo cual también tarde o temprano son gravados por el sistema tributario. En este caso, como en los anteriores, cabe señalar que de ninguna manera el impuesto a la propiedad puede cumplir la misma función en el sistema tributario que la contribución de mejoras.

En primer lugar veamos las tasas. En el ámbito de la contribución de mejoras normalmente se piensa en tasas como mínimo del 25%, con más frecuencia del 50%, y a menudo incluso del 100% de los incrementos de valor. En cambio, en el ámbito del impuesto a la propiedad, normalmente se piensa en tasas en los alrededores del 1% o 2%.

/Es cierto

Es cierto que en este último caso se trata de un gravamen anual, mientras que en la contribución de mejoras se trata de un gravamen por una sola vez. Pero es fácil hacer la comparación en términos más apropiados recurriendo al procedimiento de capitalización. En tales términos --si suponemos una tasa anual de interés del 20%-- un gravamen anual, digamos del 1%, será exactamente equivalente a un gravamen por una sola vez del 5%. Como se ve, de un 5% a un 50% existe todavía una diferencia muy grande.

Pero supongamos que, a pesar de todo, las autoridades deciden en algún caso específico utilizar el impuesto a la propiedad con el propósito de gravar los incrementos de valor, para lo cual deciden fijar una tasa apropiada. Si suponemos para fijar ideas que intentan absorber la mitad de los incrementos de valor tendremos que el equivalente anual de un gravamen del 50% por una vez es un gravamen del 10% anual.

Es evidente que esta tasa, sin ser inimaginable está al margen de los usos más habituales en la materia, pero aun así subsistiría la cuestión básica que consiste en que se está gravando con la misma tasa tanto el valor constituido por el contribuyente con su propio esfuerzo, como el que recibe a través de un enriquecimiento sin causa como consecuencia de una obra pública, lo cual es una manifiesta falta de equidad que puede ser sumamente grave con tasas tan altas.

iii) Impuestos a las ganancias de capital. El tercer y último sector en el cual se ha considerado que existen ciertos grados de superposición, es en el de los denominados impuestos a las ganancias de capital, que grava también el incremento de valor del inmueble operado desde el momento de la compra hasta el de la venta. Esto ha ocurrido fundamentalmente porque ambos gravámenes tienen ciertas reminiscencias georgistas.

También en este caso es incorrecto afirmar que ambos gravámenes cumplen la misma función.

En efecto, en primer lugar el impuesto a las ganancias de capital no tiene como finalidad única gravar la ganancia en la venta de inmuebles, sino que es un gravamen complementario del impuesto a la renta, a raíz de que este último tiene tasas progresivas. En efecto, sería muy inequitativo

/gravar

gravar con tasas progresivas utilidades acumuladas durante varios años, que se reflejan en un momento dado, es decir, en el momento de la venta, levantando muy enérgicamente la tasa promedio. Ello ha motivado la creación de los impuestos a las ganancias de capital o ganancias circunstanciales, cuya característica esencial es gravar dichas ganancias por separado y que además incluyen no solamente las ganancias originadas en ventas de inmuebles, sino todas aquellas que tengan el carácter de circunstancial y que por lo tanto levanten la tasa promedio en un año determinado.

Por otra parte, los impuestos a las ganancias de capital se cobran cada vez que el inmueble se vende, cosa que puede ocurrir muy rara vez e incluso puede no ocurrir nunca, mientras que la contribución de mejoras se cobra masivamente a todos los sujetos beneficiados por una obra pública. Pero la distinción fundamental radica en la naturaleza y el origen del beneficio que grava uno y otro. Se ha señalado más arriba que existen tres orígenes diferentes de los incrementos de valor de los inmuebles. En primer lugar, como consecuencia de los aumentos del nivel general de precios --siempre que no haya cláusulas de ajuste-- que normalmente incide también en los inmuebles; en segundo lugar, como consecuencia de un aumento del nivel general de precios de los inmuebles en relación con los restantes precios y por último un aumento del precio de determinados inmuebles, como consecuencia de obras públicas por encima del aumento del nivel general de precios de los inmuebles. La contribución de mejoras grava sólo este último, mientras que el impuesto a las ganancias de capital grava los tres.

Todavía subsiste el hecho de que el último item es gravado tanto por el impuesto a la ganancia de capital como por la contribución de mejoras y en este aspecto quizá, en cierta teoría, podría sostenerse que existe un grado de superposición entre ambos gravámenes. Sin embargo esta superposición es muy fácil de solucionar declarando que la contribución de mejoras es deducible a los efectos de los impuestos a la ganancia de capital, cuando éstos existen.

/4. Efectos

4. Efectos económicos

a) Asignación de recursos al sector público

El primero y quizá más importante de los efectos de la contribución de mejoras es la asignación de recursos al sector público en forma de recaudación adicional de fondos.

Esta recaudación adicional puede implicar que obras que de otra manera no se hubieran hecho, ahora en presencia de la recaudación adicional se hagan, o de lo contrario, que fondos de rentas generales antes destinados a determinadas obras ahora queden liberados para otros fines de bienestar público.

Una cuantificación razonablemente precisa de las posibilidades de recaudación por contribución de mejoras es prácticamente imposible. En efecto, la magnitud de la recaudación es función directa de las obras que se realicen susceptibles de ser financiadas por este medio. Debe subrayarse que no todas las obras son financiables en esta forma, sino sólo algunas de ellas, aunque en general constituyen un grupo bastante numeroso.

Una idea aproximada puede estar dada por las obras proyectadas y presupuestadas por el gobierno. En el cuadro de la página siguiente se incluye una lista de las obras según el presupuesto del gobierno nacional de 1977.

No debe interpretarse lisa y llanamente que ésta es la recaudación posible del gravamen, ya que sólo se quiere dar una idea aproximada de su potencial. Incluso la aproximación tiene limitaciones como las siguientes.

En primer lugar, no es absolutamente seguro que todas estas obras puedan ser financiadas por contribución de mejoras, ya que esto sólo puede ser el resultado de un dictamen en cada caso.

Luego no necesariamente puede financiarse el 100% del costo y pueden darse financiamientos por partes incluso significativamente inferiores al 100%. La experiencia indica que normalmente las obras urbanas se financian por el 100% y las rurales por una suma inferior, pero esto tampoco es definitivo.

/Cuadro 1

Cuadro 1

COSTA RICA: INVERSIONES EN OBRAS PUBLICAS SUSCEPTIBLES DE SER FINANCIADAS POR CONTRIBUCION DE MEJORAS

(Presupuesto nacional 1977)

Código presupuestario	Nombre de la o de las obras	Inversión para 1977 (millones de colones)
309-01	Construcción de vías por contrato	22.8
313-01	Construcción y mejoramiento de caminos vecinales	72.5
326-83	Construcción de vías. Reconstrucción Carretera Interamericana (Liberia-La Cruz Peñas Blancas)	4.2
334-99	Construcción de vías - Reconstrucción y mejoramiento de carreteras	9.5
336-93	Construcción de vías Terón Colorado-Los Chiles	22.4
339-26	Construcción de vías por contrato	60.0
372-89	Construcción de vías El Roble-Puerto Caldera	23.5
462-76	Construcción de vías	1.2
465-64	Construcción de vías - Carretera Escazú-Ciudad Colón	28.6
466-58	Construcción vial San José-Siquirres-Puerto Viejo	109.0
	Total	353.7

/Además,

Además, el gobierno puede decidir otorgar plazos por períodos amplios para pagar la contribución que corresponde, con lo que la recaudación puede desfasarse.

Por otra parte y en sentido inverso, es decir para aumentar la suma a recaudar, puede actuar el hecho de que sólo se han computado las obras viales del Gobierno Nacional, en principio las más características en la materia y puede ocurrir que existan otras obras en el Estado o en las Municipalidades, que puedan ser financiadas también.

Por último, debe señalarse que la mención de esas obras no implica que se indiquen precisamente esas como obras a financiar. En primer lugar, porque indicar tal cosa exige un análisis más a fondo, y en segundo lugar, porque probablemente algunas ya se hallan en una etapa muy avanzada de su construcción para hacerlo, según lo que se comenta en la introducción de este documento.

b) Asignación de recursos dentro del sector privado y distribución de la renta 20/

En los últimos tiempos se ha incrementado notablemente en la mayor parte de los países la especulación con tierras, probablemente a raíz del proceso inflacionario.

Las personas que adquieren tierras sin un propósito de utilización inmediata esperan con esas adquisiciones obtener un activo que en primer lugar los mantenga a cubierto de la inflación, para lo cual es un bien singularmente apto.

En segundo lugar esperan obtener los beneficios de un crecimiento de los precios relativos de la tierra en relación con los demás bienes, que se desprende del crecimiento de las ciudades y de la evolución general de la comunidad. Por último en muchos casos suelen esperar beneficios del crecimiento del precio relativo de estos bienes inmuebles en relación con los restantes bienes inmuebles como consecuencia de la realización de obras públicas, que influencien el valor de los terrenos que se han adquirido especulando con esa posibilidad.

20/ Véase Contribución de mejoras en América Latina, op.cit., pp. 12-14.

/Es evidente

Es evidente entonces que la realización de obras públicas tiene un efecto secundario que consiste en acrecentar el patrimonio de los poseedores de tierras.

Si se admite, como parece razonable, que quienes hacen ese tipo de especulación son normalmente personas que perciben rentas de alto nivel, la conclusión que se sigue desde el punto de vista de la distribución social de la renta es que la construcción de obras públicas tiene como efecto secundario una tendencia a la concentración de la renta.

De esta manera la contribución de mejoras, aplicada aproximadamente y a un nivel concordante con los aumentos de valor que se experimentan se convierte en un instrumento apto para evitar el efecto de concentración, ya que una vez legislada y aplicada efectivamente la adquisición de tierras para especular con los aumentos de valor derivados de obras públicas desaparecerá o de lo contrario las plusvalías serán absorbidas por el sector público.

Es así como la contribución de mejoras se convierte en un instrumento que si bien no contribuye a una mejor distribución de la renta en cambio impide una mayor concentración.

Pero además las externalidades de las obras públicas implican que existe un atractivo para invertir en tierras sin propósitos productivos, es decir, sin la intención de establecer comercios o industrias o construir viviendas sino por el simple propósito especulativo frente a la posibilidad de que la construcción de obras públicas produzca aumento en los valores futuros.

La inmediata consecuencia de ello es que existirá una tendencia de los ahorros a volcarse a la adquisición de tierras rurales o terrenos urbanos --es decir en la adquisición de bienes que ya existen y que en principio no van a producir nada para la sociedad en su conjunto-- en lugar de traducirse en demanda efectiva de nuevos bienes o de bienes de capital capaces de producir otros bienes y servicios. No es que la afluencia de ahorro hacia la adquisición de terrenos sea totalmente indeseable, ya que a fin de cuentas los terrenos también son insumos de producción, pero es evidente que existiendo la posibilidad de que las

/tierras

tierras aumenten de valor por la construcción de obras públicas, esa asignación de ahorros con propósitos especulativos restará recursos a otras actividades de mayor productividad económica.

La adquisición de bienes con propósitos especulativos aunque a veces tenga efectos monopólicos cumple una función en una economía de mercado, al regularizar los precios con las consiguientes ventajas para la producción futura de los mismos bienes. Pero en lo que se refiere a bienes existentes dados por la naturaleza esta función no conduce a una mejor utilización del recurso, resultando una inversión improductiva para la economía. Incluso puede contribuir a mantener altos los precios y perjudicar los usos productivos.

/5. Métodos

5. Métodos de determinación

El proceso de determinación de la contribución de mejoras implica --según la experiencia más difundida-- tres etapas: la determinación de la zona de beneficio, del contingente a financiar y de la deuda individual a través de la distribución del contingente.

a) Determinación de la zona de beneficio

La determinación de la zona de beneficio implica definir en una carta o fotografía a escala apropiada el área que recibe beneficios de la obra pública, lo que a su vez significa establecer los sujetos pasivos del gravamen en la persona de los propietarios titulares de inmuebles incluidos en esa área.

En gran parte de la legislación poco exitosa, como por ejemplo la de la Argentina y el Ecuador, esa zona de beneficio está fijada directamente en la ley como por otra parte también se ha intentado en Costa Rica. Dado que esa experiencia se refiere por lo general a caminos, la zona de beneficio se establece en forma de una franja paralela al eje del camino de determinada amplitud.

Tal forma de legislación implica un sistema de gran rigidez que crea multitud de problemas. Por ejemplo, en la Argentina se planteó judicialmente el caso de un contribuyente afectado por la zona de beneficio establecida en la ley, que sostuvo que por su propiedad, incluida en la zona de beneficio, pasaba un río que separaba físicamente una parte de esa zona del camino, y que por lo tanto, a una parte de la zona afectada por la ley no le llegaba ningún beneficio.

Problemas de esta naturaleza pueden suscitarse en abundancia. Por ejemplo, una zona de beneficio puede estar interrumpida por un barranco. Una zona de beneficio puede estar diseñada, no por la línea paralela al camino, sino por los límites de un valle que puede ser más amplio o más reducido, que la zona establecida por la ley. Una zona de beneficio puede estar ensanchada en determinadas partes por facilidades de transporte existentes, transversales al camino.

/Por otra

Por otra parte, aun cuando la solución "franja paralela" sea aceptable, debe tenerse en cuenta que sólo lo es para dos tipos de obras públicas: las calles urbanas y caminos rurales, pero no para otros. Por ejemplo, un sistema de alcantarillado pluvial puede estar definido por la cuenca que le corresponde. Un sistema de alcantarillado sanitario por las propiedades que sirve. Un sistema de riego por la zona que es capaz de regar, etc.

Todos los casos citados revelan que la esencia de la determinación de la zona de beneficio es una cuestión de hecho y que la única ley general que puede establecerse es pura y simplemente que, para que exista la zona de beneficio, tiene que haber beneficio diferencial.

Aunque este no es un lugar apropiado para casos anecdóticos, quizás convenga relatar un caso producido en el país probablemente con más experiencia en la materia, Colombia, para que quede de manifiesto hasta qué punto la delimitación de la zona de beneficio es una cuestión pragmática.

En cierta oportunidad, en una zona de Colombia se gastó una suma significativa en drenar una zona pantanosa, fundamentalmente por razones sanitarias, ya que la zona daba origen a millones de zancudos. Se planteó la recuperación de ese gasto a través de contribución de mejoras y la primera cuestión que se planteó, como es habitual, fue la de definir la zona de beneficio.

Dado que se trataba de un caso fuera de lo corriente la discusión llegó a ser bastante bizantina hasta que alguien propuso, y logró que se aceptara, el temperamento de que la zona de beneficio estaba determinada por una franja de tierra paralela al contorno de la zona drenada, cuyo ancho estaba definido por la capacidad de vuelo de un zancudo.

Sin embargo, a pesar de que en muchos de los casos expresados más arriba e incluso en esta última anécdota la zona de beneficio está perfectamente definida, en muchos otros casos, incluso en algunos muy importantes, el límite de la zona de beneficio es mucho más indefinido. Por ejemplo, en el caso de caminos rurales, salvo que existan accidentes geográficos que delimiten muy precisamente la zona, el fin de ésta se diluye en una zona gris poco precisa. Es evidente que en esos casos las mencionadas legislaciones --la Argentina y el Ecuador-- que fijan la zona de beneficio en

/forma

forma arbitraria --a pesar de sus problemas-- prestaban un gran servicio a la simplificación del sistema.

No obstante, de lo que se trata aquí no es de hacer algo que resuelva fácilmente los problemas sino algo que sea realmente eficaz como medio de financiar ciertas obras públicas, y una zona fijada rígidamente puede invadir lugares no beneficiados o dejar al margen a otros que sí se han beneficiado. En cualquiera de los dos casos la que sale perjudicada es la equidad.[21/]

Es evidente que en estos casos en que el límite se diluye, es necesario adoptar una solución con cierto grado de arbitrariedad. Una forma conceptual de limitar la arbitrariedad que esta definición implica, es fijar como límite de la zona de beneficio el punto en el cual los beneficios dejen de ser suficientemente importantes como para justificar los gastos de administración.

Un procedimiento que a veces da resultados apreciables consiste en fijar una zona más amplia de la previsible para que después, cuando se analicen los beneficios de cada predio por métodos indiciarios, a los que se hace referencia a partir del item i) del inciso b) siguiente, excluir de la zona aquellas partes que revelen la existencia de beneficios igual a cero o poco significativos.

21/ Debe subrayarse que la equidad está lejos de ser un principio tan abstracto como a veces se considera. En efecto, un tributo o un sistema tributario equitativo, además de satisfacer la noción de justicia de cada comunidad en particular, sin duda su virtud más importante también implica procedimientos de recaudación más eficaces en el sentido de que son más capaces de proveer recursos al sector público. En efecto, un sistema tributario que por una razón u otra ponga poco cuidado en la noción de equidad, se verá obligado a fijar tasas más bajas con el objeto de que las inequidades no sean agravadas por una imposición fuerte. En cambio, un sistema tributario que ponga cuidado en la equidad aceptará tasas más altas y consiguientemente recaudaciones también más altas, ya que será más fácilmente aceptado por los contribuyentes. Esto es probablemente el secreto de la difusión del impuesto a la renta que, a pesar de la complejidad que implica su administración, es en numerosos países el gravamen más importante, cosa que ocurre fundamentalmente porque es el gravamen que respeta en mayor medida la noción de equidad socialmente convenida.

/b) Determinación

b) Determinación del contingente a financiar

El procedimiento de determinación de contribución de mejoras consiste esencialmente en una prorrata de una suma determinada de dinero entre un grupo determinado de sujetos, a los que define la zona de beneficio. La primera etapa ya descrita consiste en la determinación de los sujetos; la tercera será la prorrata para llegar a establecer la deuda individual. Esta segunda etapa consiste, en cambio, en establecer la suma a prorratear que en adelante se denominará el contingente.[22/]

i) Costo de la obra. En el presente procedimiento el primer determinante del contingente es el costo de la obra, a cuyo respecto corresponde definir qué tipo de erogaciones son las que están incluidas en el costo.

La legislación costarricense ya se ha definido al respecto estableciendo que se debe incluir los materiales, la mano de obra incluyendo cargas sociales, los gastos de administración e ingeniería, los terrenos adquiridos, las indemnizaciones por edificios a demoler y los costos financieros.[23/]

22/ En este punto resulta congruente efectuar un comentario marginal en torno a las dos corrientes casi irreconciliables que existen en materia de contribución de mejoras. Una de esas corrientes sostiene que debe determinarse la diferencia entre los valores pre y post construcción de la obra, importe que constituirá la base imponible que será gravada con una tasa determinada. Es decir, trata a la contribución de mejoras como un tributo "de cuota" como son casi todos los impuestos modernos. En términos generales, este tipo de legislación ha fracasado y generalmente se sostiene que su fracaso se debe a la dificultad administrativa en determinar los valores pre y post obra. La otra corriente sostiene que la determinación de la contribución de mejoras consiste en la prorrata de un contingente entre los inmuebles afectados. Es decir, trata la contribución de mejoras como un tributo "de repartición". Existe en el tipo de legislación que han adoptado los países exitosos en la materia. En algunos casos la pugna ha sido tan importante que ha impedido la concreción de este sistema de financiamiento. Como puede verse en estos métodos de distribución, adoptamos el procedimiento de "repartición". Sin embargo, como se verá más adelante, en mi opinión las características del método adoptado en este estudio determinan que sea perfectamente compatible con el método de cuota.

23/ Ley 4971.

/El proyecto

El proyecto elevado en 1975 es más explícito, ya que incluye los "costos" directos e indirectos de construcción, adquisición de terrenos y pago de mejoras, elaboración de planos, diseños, supervisión, administración, confección de presupuestos y gastos financieros.[24/]

Al respecto, debe señalarse que es discutible la inclusión de los gastos financieros en el costo de la obra, fundamentalmente porque si la contribución ha de ser pagada al contado, los contribuyentes no tienen por qué soportar un costo financiero que corresponde a los plazos para el pago del sector público. Si por otra parte la contribución es pagada en cuotas, es presumible --y así corresponde-- que se cargue a los contribuyentes un interés.

Por otra parte, existe una ausencia en esa enumeración que será preciso rectificar. En efecto, los gastos de determinación y recaudación de la contribución son erogaciones que corresponden también al costo de la obra y en la experiencia conocida es normalmente recuperable por lo menos una estimación de estos gastos.

Estas consideraciones en torno al tipo de erogaciones computables en el costo de la obra tienen importancia cuando rige el principio de que el 100% del costo de la obra es un límite a la contribución, posición que como se ha señalado más arriba no comparto, pero que constituye una convención generalmente aceptada.

También tiene importancia cuando se decide asignar como contingente la totalidad del costo de la obra, cosa que en Colombia, por ejemplo, ocurre en la mayor parte de las obras urbanas, pero no en las rurales.

Sin embargo, si se adopta la decisión de no distribuir la totalidad del costo sino sólo parte del mismo según la relación del contingente con el beneficio, es evidente que estas consideraciones pierden importancia, ya que el contingente puede graduarse variando el porcentaje.

24/ Proyecto de ley sobre la contribución para obras de interés público especial elevado a la Asamblea Legislativa el 15 de julio de 1975, Art. 1 (ver apéndice).

ii) Estimación de la capacidad de financiación. Corresponde analizar ahora la forma en que se determina la parte del costo de la obra que va a ser financiada por este medio.

El principal paso para ello es, una vez establecida la zona de beneficio, determinar su capacidad de financiamiento, es decir, en otros términos la suma total en que ha aumentado o aumentará su valor la zona de beneficio.

Los procedimientos para efectuar esa estimación comúnmente consisten en elegir una muestra no casual de inmuebles cuidando que se hallen distribuidos uniformemente por la zona. El número de inmuebles a elegir por lo corriente depende de las características de la zona. Si el beneficio decrece a ritmo uniforme a medida que los inmuebles se alejan de la obra, el número será menor. Si por el contrario existen caídas bruscas o interrupciones en el beneficio, el número deberá ser mayor pero normalmente no excederá del 3% o 4%.

Una vez elegidos los inmuebles-muestra es preciso estimar la probable valorización que experimentará cada uno de los terrenos por metro cuadrado, para lo cual por lo corriente se requiere la colaboración de comisionistas o corredores de inmuebles que normalmente son perfectamente capaces de hacer esas estimaciones con aceptable margen de error.

Una vez que se posea esa información es sencillo extrapolar los datos a todos los inmuebles cercanos y hallar la suma global en que aumentará su valor la zona de beneficio como consecuencia de la obra.

El siguiente paso constituye una decisión efectuada sobre la base del costo de la obra y la capacidad de financiamiento de la zona que consiste en determinar el porcentaje de la obra a financiar. La experiencia práctica indica la conveniencia de absorber sólo una parte de la capacidad de financiamiento de la zona, digamos para concretar ideas, no más del 50% al 70% que puede representar el 100% o menos del costo de la obra. Esto es así fundamentalmente porque los procedimientos seguidos para determinar la capacidad de financiación constituyen estimaciones con posibilidades de error bastante significativas y resulta recomendable dejar un margen apreciable para compensar esos errores evitando cuestiones judiciales.

/Para tener

Para tener una idea más aproximada al respecto, debe señalarse que aunque ésta es una cifra muy variable, en las obras urbanas de Colombia frecuentemente el 100% del costo de la obra representa alrededor del 40% del beneficio.

c) Distribución del contingente y determinación de la deuda individual

En principio la prorrata ha de efectuarse sobre la base de los beneficios, es decir, que a cada contribuyente le debe corresponder una participación en el contingente, proporcional a la participación del beneficio recibido en la suma de los beneficios individuales. En términos algebraicos esta prorrata se expresa de la siguiente manera:

$$C_i = K \frac{B_i}{\sum B_i} \qquad (1)$$

Donde: C_i es la cuota que le corresponde al propietario del inmueble "i". K es el contingente seleccionado según el procedimiento descrito arriba, y B_i es el beneficio que le corresponde al propietario del inmueble "i".[25/]

25/ En este punto se advierte la similitud que hace compatibles los procedimientos de cuota y de repartición. En efecto, en el sistema de cuota se trata de determinar el beneficio o aumento de valor y gravarlo con una tasa determinada. En el sistema de repartición elegido se efectúa una prorrata en función del beneficio, lo cual implica que si la operación es realizada correctamente, la contribución individual guardará una proporción constante con respecto a los beneficios o aumentos de valor. Esa proporción constante constituirá la tasa que grava el beneficio y en consecuencia el sistema de repartición resultará totalmente equivalente al sistema de cuota. La única diferencia consistirá en que en el sistema de cuota la tasa viene predeterminada mientras que en el de repartición surge como consecuencia del procedimiento. En otros términos, reformamos levemente la expresión algebraica de prorrata así:

$$C_i = \frac{K}{\sum B_i} B_i$$

Donde $\frac{"K"}{\sum B_i}$ se convierte en la tasa que grava a "B_i"

Es cierto que, como se verá en seguida, y como ya se ha sostenido, los beneficios o aumentos de valor no son prácticamente determinables en forma masiva y es necesario buscar sustitutos. Pero el objetivo de esos sustitutos será, salvo algunas excepciones especiales, reflejar los beneficios, con lo cual se confirma la equivalencia de los dos procedimientos.

/i) Proporcionalidad

i) Proporcionalidad al valor. Sin embargo, los beneficios o aumentos de valor individuales son muy difíciles de determinar masivamente. Es cierto que para determinar la capacidad de financiamiento de la zona de beneficio se hizo una estimación de ese aumento de valor para determinados inmuebles. Por lo tanto, debe tenerse en cuenta que ello sólo se hizo para un número reducido de inmuebles, y que cuando es necesario determinar la misma magnitud para todos, el problema cambia totalmente. También es necesario tener en cuenta que el objetivo de aquella primera determinación de los aumentos de valor era completamente diferente y admitía un margen de error que no es admisible en este caso. Estas dos razones en conjunto son las que permiten afirmar que la determinación del beneficio individual que no pudo hacerse antes no puede hacerse ahora a costo razonable.

Es necesario por consiguiente buscar magnitudes que reemplacen el beneficio. Una primera aproximación estará dada por el valor pre-obra de los inmuebles. Aunque es probable que existan ciertas diferencias, es evidente que los beneficios guarden cierta proporcionalidad con el valor actual de los inmuebles. Inclusive en algunos casos, por ejemplo, de alcantarillados sanitarios, es muy probable que los inmuebles reciban un beneficio uniformemente distribuido en lugar de lo que ocurre en otros casos en que las propiedades más cercanas a la obra son las más beneficiadas. Por consiguiente, en ese caso sería aceptable postular que la razón beneficio/valor es constante, y en consecuencia es lo mismo efectuar la prorrata en base al beneficio que hacerlo en base al valor de los inmuebles.

La expresión simbólica anterior (1) se convertiría en la siguiente que tiene la misma forma pero una variable diferente.

$$C_i = K \frac{V_i}{\sum V_i} \qquad (2)$$

Donde "V_i" es el valor pre-obra del inmueble.

ii) Inclusión de las construcciones. En este punto, corresponde plantear una cuestión de singular importancia. En los párrafos anteriores se ha manejado el concepto de valor sin definirlo demasiado. Aunque el propósito de estas líneas no es definir qué se entiende por valor, cosa

/que es un

que es un tecnicismo correspondiente a la elaboración de catastros económicos, en cambio sí es preciso establecer si se trata del valor de los terrenos o deben incluirse --sobre todo en el caso de obras urbanas-- las construcciones. En la experiencia más amplia, es decir, la de Colombia, se computa solamente el terreno aunque muchos expertos tienen serias dudas acerca de si proceden correctamente. En otra legislación, por ejemplo el proyecto que se halla bajo análisis en Venezuela, las construcciones se computan.

Mi opinión es totalmente definida al respecto, e implica, en estricta ortodoxia referida al principio del beneficio que las construcciones deben ser excluidas.

En efecto, la causa que da origen a la contribución de mejoras es la ubicación física del inmueble en relación con la obra y esto es función del terreno y no de las construcciones, que de la misma manera podían haber sido realizadas en cualquier otra parte.

Para ilustrar este concepto básico puede apelarse a un caso polar. Supongamos dos terrenos a los que llamaremos "A" y "B" que son exactamente iguales en forma y tamaño y se encuentran uno al lado del otro, siendo su relación funcional --digamos la distancia-- con la obra exactamente igual también. La única diferencia que existe entre ellos es que el inmueble "A" está baldío y el inmueble "B" tiene una construcción de pisos. La evaluación de ambos terrenos es exactamente igual pero si se incluyen las construcciones, el inmueble "B" está valuado a un quíntuple del inmueble "A".

Supongamos que se opte por incluir las construcciones en una prorrata de contribución de mejoras. En tal caso el inmueble "B" pagará una contribución exactamente igual al quíntuple de lo que paga el propietario del terreno "A".

Supongamos igualmente que después de construida la obra y liquidada y pagada la contribución de mejoras, en el terreno "A" se construye un edificio exactamente igual al que existe en "B". En tal caso los propietarios del inmueble "A" estarán en la misma situación de los del inmueble "B" y habrán pagado un 80% menos de contribución.

/Dos ventajas

Dos ventajas adicionales tiene la exclusión de las construcciones. La primera de ellas es la mayor sencillez de las operaciones de prorrata; la segunda es que normalmente los catastros se hallan completos en lo que se refiere a terrenos pero les falta actualización en lo que se refiere a las construcciones, de manera que la información normalmente disponible de hecho es mucho más apta para la exclusión de aquéllas que para su inclusión.

Aclarando el criterio a adoptar sobre bases estrictamente conceptuales, debe señalarse que en algunos casos puede ser conveniente la inclusión de las construcciones por razones prácticas que pueden consistir en facilitar la recaudación. Por ejemplo, en zonas con muchos edificios de pisos en condominio, la cuota que le corresponda a cada uno de los miembros del mismo, si se gravara solamente el terreno podría ser baja y resultar muy conveniente la inclusión de las construcciones para aprovechar la buena disposición que ello implica, pero se estaría haciendo participar al principio de la capacidad de pago, en lugar del beneficio.

iii) Factores de beneficio. En la fórmula de prorrata expresada más arriba (2), se da por supuesto que los beneficios se hallan uniformemente distribuidos en proporción al valor en toda la superficie de la zona de beneficio.

Como se ha dicho, esto puede ser cierto en algunos casos y también en algunos otros aproximadamente cierto. Pero existen muchos casos en los cuales existen grandes diferencias entre beneficios de ciertos inmuebles y los de otros, por ejemplo como consecuencia de la cercanía con la obra y la no consideración en este aspecto puede implicar un error suficientemente grave como para hacer fracasar el sistema.

Por ejemplo, en Argentina durante largo años se han hecho ensayos de recuperar por contribución de mejoras obras de riego. Para dar una idea de la importancia del problema debe señalarse que las obras de riego a que se hace referencia se encuentran en las cercanías de la Cordillera de los Andes, zona en que las lluvias son mínimas, de tal manera que prácticamente se trata de un desierto cuyo valor es apenas mayor que cero. En tales circunstancias construir obras de riego con las cuales se logra obtener viñedos de gran productividad implica llevar el valor de la tierra de prácticamente

/cero hasta

cero hasta niveles muy altos. Para efectuar esas prorratas se fijaron cuotas iguales por unidad de superficie a la cuenca de cada obra de riego y se distribuyó el contingente en proporción a la superficie de cada predio incluido en la cuenca.

En tal distribución se cometieron dos errores: el primero de ellos fue no tener en cuenta el valor. En efecto, aunque en general la tierra es sumamente productiva una vez que tiene riego la productividad difiere por diversos factores, por ejemplo, por la presencia de accidentes geográficos. Es evidente que no tiene la misma productividad --y consiguientemente la misma capacidad de aprovechar el riego-- una propiedad que contiene un cerro y otra que es totalmente aprovechable. Esta diferencia de productividad se halla reflejada en el valor pero no en la superficie. El segundo error que se cometió fue no tener en cuenta que las propiedades más cercanas a las obras de riego reciben en mayor medida sus beneficios, que las que se hallan alejadas. Por ejemplo, las propiedades cercanas reciben siempre riego mientras que las que se hallan más alejadas lo reciben sólo eventualmente, cuando el caudal del río que da origen a las obras aumenta por encima de cierto nivel.

En tales circunstancias se presenta un dilema muy difícil de resolver, que es el volumen del contingente. En efecto, si el volumen de ese contingente es suficientemente alto como para captar una parte significativa del beneficio recibido por las propiedades cercanas, prorrateando en base a la superficie, las zonas a las que les corresponde riego eventual deberán pagar un tributo fuera de toda proporción y la justificada resistencia de los contribuyentes puede hacer fracasar muchas prorratas. Si por el contrario se ajusta el nivel del contingente, de tal manera que las zonas marginales que reciben riego eventual paguen un tributo apropiado, a las zonas cercanas les corresponderá una contribución insignificante en proporción a los beneficios recibidos y estos casos no implican fracaso por resistencia de los contribuyentes, pero sí por insignificancia de la recaudación.

En otros términos, en algunos casos es admisible la prorrata en función del valor y aun en función de la superficie, pero en muchos otros, en general

/las obras

las obras más importantes, es necesario soportar el costo de un cierto grado de sofisticación para que el sistema sea operable y rinda recaudación suficientemente significativa para justificar los gastos de recaudación.

Este mayor grado de sofisticación se da en forma de instrumentos adi- adicionales que se incorporan ahora al análisis, a los que se denomina "factores de beneficio".

Estos factores de beneficio son parámetros que se agregan a la prorrata para aumentar o disminuir el volumen de la contribución cuando los beneficios son mayores o menores.

En otros términos se trata de "ponderar" el valor y la prorrata ya no se hará de acuerdo con los valores, sino de acuerdo con los valores ponderados.

Con este nuevo agregado la expresión simbólica de prorrata mencionada anteriormente (2), asume ahora esta nueva forma:

$$C_i = K \frac{F_i \quad V_i}{\sum F_i \quad V_i} \qquad (3)$$

Donde "F_i" representa factores de beneficio que ponderan el valor del inmueble "i".

Como puede observarse, a poco que se examine con cierta atención la sencilla expresión algebraica transcrita, sólo influyen en el resultado final las diferencias en el valor del factor que se adopte en cada caso. En otros términos, y suponiendo que se trabaja con un sólo factor, si se asigna el valor de 25 en todos los casos su empleo sería totalmente inocuo, ya que el resultado de la prorrata será exactamente igual que si no se hubiera empleado. Lo importante en realidad es, digamos, que en algunos casos se aplique el factor de 25 y en otros el de 50, puesto que entonces los últimos pagarán una contribución doble, a igualdad de valor.

Aunque no existen reglas al respecto y en muchos casos puede ser conveniente optar por otra alternativa, resulta usual y conveniente utilizar factores de beneficio que se muevan alrededor de la unidad como forma de visualizar más claramente los resultados. En otros

/términos

términos, adoptando como base de los factores el "uno", resultará claro que cada vez que se aplica un factor igual a la unidad, la contribución será la estándar; en cambio, si se aplica un factor de 0.80, ello significará que el contribuyente afectado pagará una contribución un 20% menor; por el contrario, si se adopta un coeficiente 1.3, por ejemplo, eso implicaría que el contribuyente afectado pagaría un 30% más que la contribución estándar.

Un ejemplo de aplicación de los factores de beneficio sería la distribución de una gran avenida pavimentada con iluminación de vía blanca, etc. La asignación de factores podría ser, por ejemplo, la siguiente: Factor uno a todos los inmuebles con frente a la avenida; factor 0.75 a los inmuebles de calles laterales en la primera cuadra; factor 0.60 para los inmuebles ubicados en la primera paralela; factor 0.45 para los inmuebles ubicados en las calles laterales en segunda cuadra; factor 0.30 para los inmuebles ubicados en la segunda calle paralela, etc.; a las esquinas se aplicaría el factor más alto de los que le corresponda por su frente.

Desde luego este ejemplo está planteado en términos ilustrativos y supone un damero perfecto en el diseño de la ciudad y la ausencia total de diferencia de cualquier clase, cosa que normalmente no ocurre, ya que existen multitud de accidentes que impiden que este esquema pueda llevarse a la práctica así como se halla expresado.

Para contemplar ese caso existen diversas clases de factores de beneficio operando ahora con factores múltiples en el caso de que se considere justificado sofisticar aún más el proyecto.

En otros términos, si el caso es suficientemente sencillo como para tomar beneficios proporcionalmente uniformados al valor, no será necesario usar ningún factor de beneficio. Si la complejidad aumenta y existen diferencias, el uso de un factor de beneficio será necesario. Por otra parte, si el caso es más complejo todavía, será conveniente el uso de varios factores de beneficio, tantos como se requieran, pero cuidando de no caer en la sofisticación excesiva.

Algunos de los factores que pueden ser utilizados en el caso de factores múltiples de beneficio son los que se enumeran a continuación, extraídos de la experiencia.

/Distancia

Distancia entre la propiedad y el proyecto: normalmente no en línea recta sino a través de vías existentes. Obviamente, cuanto mayor sea la distancia menor será el valor de este factor.

Embotellamiento de la propiedad: suele ocurrir que los servicios existentes dejan aislada la propiedad. Desde que una propiedad aislada tiene menos valor, al dejar de serlo su valor se incrementa en mayor medida que las demás de manera que es preciso recurrir a este factor generalmente superior a uno.

Cambio en el uso potencial de la tierra: a menudo un proyecto, particularmente si es suficientemente grande puede cambiar el uso de la tierra, por ejemplo de un área residencial a comercial, o viceversa, haciéndola más o menos valiosa. En tales casos se aplican factores para ajustar la contribución como consecuencia del cambio posible.

Factor acceso potencial: la distancia desde la propiedad al proyecto casi siempre se calcula a través de calles existentes y no en línea recta. Sin embargo puede ser mucho mayor cuando es necesario circundar un área subdesarrollada para tener acceso a la obra. Cuando esa área sea eventualmente desarrollada, el acceso a la propiedad será más directo, lo que significa que existe un beneficio más grande. Por esa razón se aplica un factor mayor que la unidad, que es el resultado de corregir la distancia, reduciéndolo con un descuento por el tiempo que se supone transcurrirá entre el pago del gravamen y el desarrollo del área, ya que se trata sólo de un beneficio futuro.

Cambio en la distancia al centro comercial: a menudo una obra disminuye el tiempo requerido para llegar al centro comercial de la ciudad, como por ejemplo la construcción de una autopista. Eso implica un aumento en el beneficio de las propiedades por incremento de los beneficios diferenciales. Ese factor que se cuantifica por encima de la unidad se pondera en función del cambio en la distancia económica, es decir, el cambio en el costo para llegar al centro.

Esta no es más que una serie de ejemplos de factores de beneficio, pero debe tenerse en cuenta que muchos de ellos serán usados sólo en casos complejos, mientras que será necesario crear otros diferentes en casos especiales.

iv) Factores de valor. Sin embargo, puede ocurrir con mucha frecuencia que el sistema de valores existente en la zona de beneficio según el catastro disponible no sea confiable. Esto, como se verá más adelante, ha de ser frecuentemente el caso de Costa Rica. En tales circunstancias se hace necesario operar sobre una base de prorrata diferente. En algunos casos puede elegirse la longitud del frente de la propiedad, pero en la mayor parte será conveniente elegir el área. Sin embargo estas medidas físicas prescinden de una serie de elementos que son esenciales para la determinación de la contribución, ya que el supuesto inicial de que ésta guarda cierta proporcionalidad con el valor sigue siendo válido. Si el área es elegida como base de prorrata por falta de información adecuada en lo que se refiere a los valores, será necesario ponderar la contribución que corresponde a cada contribuyente por factores que representen el valor.

Estos factores, que se hallan dados por la experiencia del país, son los que normalmente se utilizan para valuar los terrenos. No obstante ello, se procederá a dar algunos elemplos para aclarar de qué tipo de factores se trata.

Explotación actual: factor que refleja la importancia del área a través de la cual influye el proyecto de acuerdo con la calidad de construcción existente, la calidad de los negocios existentes y otra serie de factores similares. Cuanto mayor es la calidad, mayor es el factor ya que los beneficios serán también mayores.

Factor forma del terreno: como es conocido en técnica de valuación, la forma de cada terreno influye en su valor unitario. Por lo general se considera que las parcelas con mayor frente en relación con su perímetro tienen un mayor valor por unidad de superficie y consecuentemente reciben también un mayor incremento de valor a causa de la obra. De esta manera este factor es el derivado de una razón sistemática establecida entre el

/perímetro

perímetro y el frente, cumpliendo la condición de que el factor sea más pequeño cuando mayor es el perímetro y mayor cuando mayor es el frente.

Factor topográfico: las tierras urbanas que presentan desigualdades topográficas tienen un valor menor ya que construir en ella implica un costo significativamente mayor. De la misma manera la tierra rural que tiene desigualdades topográficas importantes es más costosa para ser explotada desde un punto de vista agrícola. Con el objeto de tener en cuenta este hecho se emplean factores inferiores a la unidad, en los cuales la topografía afecta el valor de la tierra.

Sin embargo esto no es siempre así, ya que en ocasiones la tierra urbana con desigualdades topográficas puede ser utilizada para lograr construcciones más imaginativas, lo cual con frecuencia aumenta su valor. Esto ocurre por lo general en barrios de alto nivel social y en tales casos el factor topográfico puede llegar a tener valores por encima de la unidad.

Calidad de la tierra: este factor se refiere normalmente a tierra rural donde su calidad, contrariamente a lo que ocurre en la tierra urbana, tiene influencia en su valor, ya que influye en su productividad. Este es un factor que puede tener valores superiores e inferiores a la unidad.

Como consecuencia de agregar estos factores que llamaremos W_i, la expresión anterior (3), base de prorrata, se convierte en la siguiente:

$$C_i = K \frac{W_i F_i A_i}{\sum W_i F_i A_i} \qquad (4)$$

donde "A_i" representa el área del inmueble.

v) <u>Factores misceláneos</u>. Por último, existen una serie de circunstancias que pueden obligar a cambiar la deuda individual por diversas razones. Llamaremos estos factores los factores misceláneos, y designándolos con la letra "M" se incluirá también en la expresión base de la prorrata que queda definitivamente de la siguiente manera:

$$C_i = K \frac{M_i W_i F_i A_i}{\sum M_i W_i F_i A_i} \qquad (5)$$

/Los factores

Los factores miscelâneos pueden ser de diversa naturaleza y su característica esencial es que por diversas razones se apartan del principio del beneficio, dando cabida a una heterodoxia que, no obstante no respetar el principio que da origen a la contribución de mejoras, son de conveniente inclusión para hacer aplicable el sistema, ya que existen razones que son más importantes que las normas abstractas. Entre esos factores se computan los siguientes:

Socioeconómico: con frecuencia las zonas de beneficio incluyen barrios de baja capacidad de pago, principio que es necesario tener en cuenta no obstante que se halla excluída de la definición misma de la contribución. Por otra parte, también ocurre que las zonas de beneficio incluyen zonas de alta capacidad de pago que pueden contribuir en mayor medida con comodidad. En el primer caso se aplican factores inferiores que la unidad, y en el segundo caso, desde luego, factores superiores a la unidad.

Uso actual: más arriba se discute la conveniencia o inconveniencia de incluir los edificios en los valores bases de la prorrata y la conclusión es totalmente negativa desde el punto de vista de la ortodoxia. no obstante, la inclusión al menos parcial de los inmuebles, puede ser conveniente. Una de las formas de hacerlo consiste en emplear factores superiores a la unidad para ponderar los inmuebles construidos en mayor medida cuando más altos sean los edificios.

Institucional: la contribución de mejoras es un sistema que por naturaleza excluye totalmente toda clase de exenciones, debiendo éstas limitarse a las tierras de dominio público del Estado. Sin embargo, en muchas circunstancias puede ser necesario una exención o una reducción del gravamen, por ejemplo a raíz de convenios internacionales. En estos casos se utiliza un factor denominado institucional por debajo de la unidad que puede llegar a ser cero cuando se trata de una exención total.

Nuevamente debe señalarse que la mención de estos factores es exclusivamente enumerativa y que con cada caso debe analizarse qué factores deben ser utilizados con criterio restrictivo para no exagerar la sofisticación y la complejidad del sistema.

/d) Aspectos

d) Aspectos institucionales

Al efectuar el examen del proyecto de ley presentado en 1976, se señaló como crítica básica el hecho de que los procedimientos de prorrata quedaban fijados en la ley mientras que --acertadamente-- la determinación de la zona de beneficio se dejaba librada a un decreto ejecutivo.

Por otra parte, también se señaló como una ausencia la falta de un organismo administrativo que se encargara de todos los procedimientos técnicos vinculados con la ejecución de las obras, necesidad que queda mucho más evidenciada una vez descritos los procedimientos de determinación y distribución.

Para tal objeto se sugiere la creación de tres organismos cuyas facultades y procedimientos serían muy largos de enumerar aquí, pero cuyas características esenciales se dejan delineadas.

Un organismo de carácter administrativo denominado por ejemplo Departamento de Contribuciones, ubicado en la Dirección General de Tributación Directa. Este organismo será el encargado de toda la labor técnica concerniente a las propuestas de determinación de la zona de beneficio, de fijación del contingente y de prorrata.

Una "Junta de tasación" compuesta por tres funcionarios de nivel medio de la Dirección de Tributación Directa y la Dirección de Catastro, que podría estar presidida, por ejemplo, por el jefe del Departamento de Contribuciones. Esta junta deberá discutir y aprobar las planillas en las que consten los propietarios y la deuda que le corresponde a cada uno. Esta junta podrá estar integrada por uno o más representantes de los contribuyentes con voz y sin voto.

Un Consejo de Contribuciones compuesto por funcionarios de nivel ministerial, es decir, de carácter político, ya que es el organismo que decidirá qué obras serán financiadas por contribución de mejoras, monto de los contingentes y zonas de beneficio, todas ellas decisiones políticas.

La contribución de mejoras debe ser utilizable también por las municipalidades, de manera que debería establecerse que los entes municipales podrán recurrir, por un mecanismo apropiado, a utilizar los servicios de este sistema administrativo para financiar sus propias obras.

/6. Información

6. Información cartográfica y catastral

Como se ha visto, la determinación de las deudas individuales por contribución de mejoras es esencialmente un proceso de prorrateo entre determinados sujetos de una suma determinada de dinero.

Se ha señalado que el proceso consiste en tres etapas: a) Determinación de los sujetos implicados, es decir, establecer la zona de beneficio; b) determinación de la suma a prorratear y c) determinación de la deuda tributaria de cada uno de los sujetos.

Para realizar el primero de los procesos, es decir, la determinación de la zona de beneficio, es conveniente poseer información cartográfica apropiada y para realizar la tercera hace falta información catastral fundamentalmente de tres tipos: física, jurídica y económica.

Ninguno de estos cuatro sectores de información debe considerarse como absolutamente imprescindible para juzgar que la contribución de mejoras puede aplicarse, porque en general en la mayor parte de los casos es posible suplantar las deficiencias, en el peor de los casos mediante la elaboración de esa información para el caso requerido.

No obstante, es indudable que la existencia de esa información en forma accesible y aprovechable facilita en gran medida los procedimientos y ciertamente baja los costos.

Examinaré a continuación uno por uno de los sectores de información según existen en Costa Rica, esencialmente desde el punto de vista de su posible aprovechamiento para obras financiadas por contribución de mejoras.

a) Cartografía

La institución que centraliza toda la información cartográfica de Costa Rica es el Instituto Geográfico Nacional dependiente del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, aunque existen otras instituciones que tienen información como consecuencia de haberla obtenido en el Instituto, tal como la Dirección de Catastro y la Dirección de Estadística y Censos. La información existente es básicamente la siguiente: en lo que se refiere a las zonas rurales existen cartas a escala, 1:50 000 para todo

/el país

el país incluso algunas zonas a escala de 1:25 000. La fotografía existente en la zona rural es a una escala de 1:30 000.

En lo que se refiera a las ciudades, las principales tienen cartas a escala 1:10 000 y 1:5 000. Existe fotografía de casi todas las ciudades a escala 1:10 000.

Por otra parte, sobre la base de la información del Instituto, la Dirección de Estadística y Censos ha elaborado cartas de todas las ciudades del país en escala de 1:10 000.

La escala de 1:10 000, ya sea en cartas como en fotografía, implica que cada hectárea se ve como un centímetro cuadrado, es decir, que en lo que se refiere a la información cartográfica exclusivamente es enteramente suficiente para proyectos de contribución de mejoras. Por otra parte, en lo que se refiere a la información rural, en general la escala de 1:50 000 es suficiente para la mayor parte de los proyectos, especialmente los de caminos.

En resumen, la información cartográfica existente en Costa Rica es apropiada para la determinación de las zonas de beneficio.

b) Catastro físico

El catastro físico consiste esencialmente en planos de las distintas propiedades cuya diferencia esencial con las cartas es que aquél no sólo contiene el relieve físico y en la ciudad el contorno de las manzanas, sino también la subdivisión según los propietarios. Su utilidad a los efectos de la aplicación de un proyecto de contribución de mejoras consiste en que es una de las bases para apreciar la relación (por ejemplo, la distancia) que existe entre el predio y la obra, de lo cual se deduce la magnitud del beneficio. Por otra parte, en los casos en que no puede utilizarse el valor de los terrenos originados en el catastro fiscal, situación que como veremos es por lo menos en parte el caso de Costa Rica, el catastro físico contiene información acerca de la magnitud básica a utilizar --la superficie-- en lugar del valor. Además, pueden deducirse los factores que determinan el valor y que deben utilizarse en su ausencia como la forma del terreno.

/La catastración

La catastración física de Costa Rica está incompleta. La parte catastrada se ha efectuado en el ámbito de diversos proyectos realizados en distintas épocas, frecuentemente con diferente metodología y resultados, según el detalle del cuadro 2.

Por consiguiente debe tenerse en cuenta que si se trata de una obra pública dentro de la parte catastrada contará con la información requerida, pero si no es así deberá elaborarse información sustitutiva[26/] cosa que frecuentemente se hace en la actualidad para otros fines, por ejemplo, objetivos sanitarios o de construcción de obras públicas. Por otra parte debe subrayarse que el catastro físico no tiene actualizada la lista de propietarios de los inmuebles. Cuando el bien está catastrado siempre existe un nombre de un propietario, pero éste puede ser un propietario anterior porque el bien se ha vendido. Esto ocurre porque la Dirección de Catastro no recibe normalmente información acerca de los cambios de titulares que le permita hacer los cambios pertinentes.

c) Catastro jurídico

El catastro jurídico consiste en una lista de los propietarios de los inmuebles. Normalmente incluye también todos los sujetos que tengan algún derecho real sobre los inmuebles, pero este aspecto carece de importancia a los efectos de la contribución de mejoras. La utilidad del catastro jurídico para un proyecto de esta naturaleza radica en obtener la lista de titulares de los inmuebles a quienes debitarle el tributo, para lo cual se requiere también contar con el domicilio. Sin embargo, como ocurre en muchas administraciones de impuesto a la propiedad que carecen de la información del titular y de su domicilio por no estar actualizados los registros aunque reciban la información pertinente, puede facturarse el tributo a persona innominada contando con que si el bien está sujeto a ejecución el propietario se presentará a pagarlo.

Sin embargo, a este respecto existe una diferencia bastante importante entre la contribución de mejoras y el impuesto a la propiedad, que

26/ Por ejemplo, para obras de riego se necesita fundamentalmente la cota de las tierras; para un pavimento urbano sencillo bastará con los metros de frente, etc.

/Cuadro 2

Cuadro 2

COSTA RICA: COBERTURA DEL CATASTRO FISICO REALIZADO HASTA FINES DE 1976

Nombre del proyecto	Area/km^2 (aproximada)	Número de parcelas
Valle Central, Puntarenas, Montes de Oro y Esparza	4 900	160 000
Cañas a/	900	c/
Nicoya	2 100	10 000
Vale del General	2 600	15 000
Coto Brus	2 300	7 000
Puriscal-Parrita	3 000	18 000
JAPDEVA	1 000	c/
CURRIDABAT	b/	5 000
	16 800	215 600
Estimación superficie útil del país y número de parcelas	40 000	700 000
Porcentaje catastrado	42.0	30.7

a/ Información disponible, fotografías trabajadas.
b/ Menos de 100 km^2.
c/ Menos de 500 parcelas.

/implica

implica que la primera requiere contar con la información acerca de los titulares con mucho mayor perentoriedad. En efecto, en el impuesto a la propiedad se liquida el gravamen lisa y llanamente sin consulta ni opinión del titular. En cambio, como se ha visto, en la contribución de mejoras existe todo un proceso previo a la determinación de la deuda en el cual deben participar los propietarios, razón por la cual --por lo menos en la mayoría de los casos-- se requiere la posesión de ese dato.

El responsable del Catastro Jurídico en Costa Rica es el Registro Público, dependencia del Ministerio de Gobernación que lleva los registros en forma muy eficiente y actualizada por un sistema computarizado. Mensualmente se obtienen listas de todos los propietarios del país con los siguientes datos: nombre, número de cédula de identidad, número de inmueble, tomo y folio en que se halla registrado, área, localización en términos de provincia, cantón y distrito. Estas listas se publican organizadas en dos formas, por orden alfabético y por número de inmueble. No obstante esta información tiene dos limitaciones.

La primera de ellas se refiere a la ausencia de domicilio del propietario que eventualmente puede obtenerse a través del número de cédula de identidad de fuentes del Registro Civil.

La segunda limitación es el número de inmuebles registrados que no abarca la totalidad del país. En efecto, se estima que el país tiene alrededor de 700 000 inmuebles de los cuales 400 000 se hallan catastrados en el Registro Jurídico, mientras que 300 000 no se hallan registrados. La mayor parte de estos últimos se encuentra en las zonas marginales del país.

Sin embargo el Catastro Jurídico tiene un dato adicional que no es habitual hallar en ellos y que es sumamente útil para la determinación de la contribución de mejoras, que consiste en la superficie de cada inmueble.

Una nueva limitación sin embargo consiste en la posible vinculación de la información de la Dirección General de Catastro con la del Registro Público, cosa que no es sencilla ni automática ya que la nomenclatura numérica que utiliza una y otra organización es diferente. Sin

/embargo,

embargo, por labor manual es posible relacionar el Catastro Físico con el Catastro Jurídico para vincular nombres de particulares con bienes registrados en la Dirección de Catastro.

d) Catastro Fiscal

El Catastro Fiscal consiste esencialmente en una lista de inmuebles con los valores que les corresponden. Frecuentemente se ha sostenido que el requisito esencial de un buen Catastro Fiscal consiste en que los valores que consigna sean los valores venales de mercado.

Este es un requisito un tanto duro teniendo en cuenta los procesos inflacionarios que en un grado u otro afectan a la mayor parte de los países y por otra, además de duro es innecesario, ya que en realidad lo que se requiere es solamente que los valores fiscales se hallen en una proporción constante con respecto al valor venal de mercado.

En efecto, si los valores fiscales se hallan en una proporción determinada pero fija por debajo del valor venal, bastará con aumentar la tasa en la proporción correspondiente para lograr efectos similares que si los valores fiscales fueran plenos. Por ejemplo, supongamos que la tributación requerida sea el 1% con valores fiscales al 100% del valor venal. Si en realidad resultara que los valores fiscales llegan sólo al 50% del valor venal bastaría con llevar la tasa al 2% para que la tributación sea exactamente equivalente.

En realidad el verdadero problema es que en las relaciones valores fiscales/valores venales exista dispersión; es decir, que existan unos valores al 50% y otros al 100%. En tal caso una misma tasa recaerá en forma diferente y dos inmuebles exactamente iguales: uno valuado al 100% de su valor venal y otro al 50% pagarán un monto de impuesto diferente, el doble en el primero respecto al segundo, lo que implica una clara violación de la equidad horizontal.

Todo lo expresado es válido para el impuesto a la propiedad, pero puede repetirse exactamente con respecto a la contribución de mejoras. En efecto, si se eligen los valores como base de la prorrata para un proyecto de contribución de mejoras y la relación valor fiscal/valor venal

/tiene

tiene gran dispersión la incidencia será sumamente inequitativa con inmuebles iguales que reciban los mismos beneficios; el que esté valuado al 100% de su valor venal pagará el doble de contribución que el que esté al 50%.

El Catastro Fiscal de Costa Rica es realizado y utilizado por la Dirección de Tributación Directa que recauda el gravamen para las municipalidades. Su preparación es completamente independiente de los Catastros Físico y Jurídico descritos arriba.

El Catastro Fiscal se va construyendo mediante inspecciones masivas que se hacen constantemente eligiendo zonas determinadas que se completan. Las valuaciones se hacen a los precios de la fecha en que éstas se efectúen y dado que la fiscalización total del país lleva aproximadamente diez años debe presumirse que el catastro actual tiene algunas valuaciones totalmente actualizadas y otras a precios antiguos de hasta 10 años de antigüedad. En otros términos, la dispersión de los valores fiscales con respecto al valor venal actual tiene que ser muy alta.

Ello implica que el sistema de valuación tenga que ser aceptado como base de prorrata para la contribución de mejoras con muchas reservas. En efecto, el Catastro Fiscal sólo puede ser aceptado en los casos en que la zona beneficiada por una obra pública incluya propiedades que hayan sido valuadas en la misma fecha o por lo menos que hayan sido valuadas en fechas diferentes de tal manera que los valores puedan ser uniformados sobre la base de coeficientes fijos. Por otra parte aun en el peor de los casos en que el sistema de valores no pueda ser utilizado dada su mayor universalidad, el Catastro Fiscal será útil como referencia adicional.

En resumen, estrictamente el catastro físico es el normalmente más necesario y por lo corriente, en caso de no existir o no ser satisfactorio será necesario elaborar uno "ad hoc". Debe señalarse sin embargo que ésta no será una tarea demasiado costosa, en parte porque se requiere un catastro no demasiado preciso y en parte porque se cuenta con el excelente apoyo del Registro Público con su información.

/7. Conclusiones

7. Conclusiones y recomendaciones

El examen efectuado de la información disponible en Costa Rica y la experiencia de otros países permite afirmar que es posible la implantación del sistema de Contribución de Mejoras en el país. Existen algunas deficiencias de información que en ciertos casos son parciales y en otros --los menos-- es total. En el primer caso normalmente será posible realizar el proceso de liquidación de la contribución de todas maneras, mientras que en el segundo caso será necesario elaborar la información especialmente para financiar obras por contribución, cosa que es bastante habitual en el país para otros fines.

Será necesario la creación de un organismo administrativo especializado con un nombre apropiado, preferentemente como dependencia de la Dirección General de Tributación Directa con el propósito de aprovechar los servicios generales y la experiencia en catastro existente en ese organismo. El planteo de las liquidaciones deberá ser hecho preferentemente de manera que la determinación de la deuda individual y el comienzo del cobro coincidan con la iniciación de la obra, sin perjuicio de admitir la suspensión de la recaudación de las cuotas si la obra se interrumpiera e inclusive de devolver lo recaudado con intereses cuando la obra se deje sin efecto o se suspenda indefinidamente. El proyecto de ley de 1975 es en términos generales de excelente factura, razón por la cual se ha agregado al presente como apéndice y puede servir de excelente base para un proyecto definitivo con las siguientes modificaciones:

i) Creación de un Consejo integrado por funcionarios de nivel político con el objeto de decidir qué obras deben ser financiadas por contribución, aprobar las zonas de beneficio propuestas por el departamento especializado y definir el contingente;

ii) Creación de una "Junta de Tasaciones" integrada por funcionarios a nivel administrativo, tales como el Director General de Tributación Directa, el Director de Catastro, y necesariamente por el jefe del departamento especializado cuya función consiste en aprobar las distribuciones de los contingentes entre los contribuyentes individuales;

/iii) Creación

iii) Creación de un sistema de recursos y apelaciones acorde con los usos del país en la materia;

iv) Establecimiento de un sistema de participación de los contribuyentes mediante representantes en las decisiones de la Junta de Tasaciones;

v) Definir la zona de beneficio en términos generales como aquella que recibe beneficios diferenciales de la obra;

vi) Definir el contingente como aquel que sea capaz de financiar la zona de beneficio hasta el límite del beneficio diferencial recibido;

vii) Definir las prorratas como procedimientos que distribuyen el contingente entre los contribuyentes afectados en proporción al valor, a la superficie o a los metros lineales de frente, eventualmente ponderados por factores que tengan en cuenta circunstancias referentes a la apropiada graduación del gravamen en función de los beneficios recibidos y los objetivos de la ley;

viii) Eliminación de toda referencia a la expresión "interés público especial".

ix) Cambio de nombre por alguno que refleje el contenido del sistema, como por ejemplo, "contribución por mayor valor inmobiliario".

/Apéndice

Apéndice

PROYECTO DE LEY SOBRE LA CONTRIBUCION PARA OBRAS DE INTERES PUBLICO ESPECIAL

SUMARIO DEL PROYECTO DE LEY SOBRE LA CONTRIBUCION PARA OBRAS DE INTERES PUBLICO ESPECIAL

/Capítulo I

Capítulo I

DISPOSICIONES GENERALES

Sección I

Del hecho generador

Artículo 1: La contribución que regula la presente ley tiene como hecho generador la ejecución de obras públicas y su fin es hacer frente a los gastos incurridos en la ejecución de obras de interés público especial.

Artículo 2: Considéranse obras públicas para los efectos de esta ley aquéllas puestas al servicio del público, realizadas por el Gobierno Central, por los entes autónomos o semi-autónomos y por las municipalidades.

Artículo 3: El cobro de la contribución se hará preferentemente sobre las siguientes obras públicas:

a) Apertura, ampliación, nivelación, rectificación, impermeabilización, lastrado, pavimentación u otras mejoras en las vías públicas incluyendo alumbrado, construcción de puentes, túneles y viaductos;

b) Construcción, mejoramiento y ampliación de aceras, cordones, cunetas y sistemas de alcantarillado pluvial;

c) Construcción, mejoramiento y ampliación de sistemas de alcantarillado sanitario, incluyendo redes colectoras, estaciones de elevación y estaciones de depuración y tratamiento;

d) Construcción, mejoramiento y ampliación de sistemas de abastecimiento de agua potable, incluyendo obras de captación, conducción, tratamiento, almacenamiento y redes principales o secundarias de distribución;

/e) Construcción,

e) Construcción, mejoramiento y ampliación de redes de distribución e iluminación eléctrica;

f) Construcción, mejoramiento y ampliación de obras de protección contra sequías, inundaciones, erosión y de saneamiento en general, diques, drenajes, desobstrucción de barras, puertos y canales, rectificación y regularización de cursos de agua y sistemas de irrigación;

g) Construcción, mejoramiento y ampliación de sistemas de tránsito rápido, redes y estaciones ferroviarias, incluso subterráneas, incluyendo codas las obras y edificaciones necesarias al funcionamiento del sistema;

h) Construcción, mejoramiento, ampliación e instalación de sistemas telefónicos, telegráficos, cablegráficos y de comunicaciones en general;

i) Construcción, mejoramiento y ampliación de aeródromos y aeropuertos y sus accesos;

j) Obras de ornato en general; y

k) Cualquier otra obra de interés público especial.

Artículo 4: Considéranse gastos de ejecución de obras públicas para los efectos de esta ley todas aquellas inversiones necesarias realizadas para que la obra produzca integralmente sus efectos.

Sección II

De los sujetos activos

Artículo 5: Son sujetos activos de la contribución el Poder Central, las instituciones autónomas y semiautónomas y las municipalidades, con relación a las obras públicas ejecutadas por cada uno de dichos entes, en forma independiente o en forma conjunta mediante convenio.

/Artículo 6:

Artículo 6: Mediante convenio, el Poder Central, sus distintas dependencias de administración centralizada, las instituciones autónomas o semi-autónomas y las municipalidades podrán delegar en alguna entidad del Estado especializada en la materia, el cobro y recaudación de la contribución, fijándose en cada caso el porcentaje de la recaudación que se destinará a cubrir los gastos de administración en que incurra la entidad delegada.

Sección III

De los contribuyentes

Artículo 7: Son contribuyentes del tributo a que se refiere esta ley los titulares de la propiedad plena o, en su defecto, los titulares del dominio útil o de la posesión de inmuebles circunvecinos a la obra objeto del pago.

Considéranse inmuebles circunvecinos a la obra para los efectos de esta ley, e independientemente de su área, forma, dimensiones, finalidad, destino o uso:

I. Todo inmueble colindante a la obra.

II. Los inmuebles que, aunque no sean colindantes, estén situados en la zona de influencia de los beneficios, directos o indirectos, derivados de la ejecución de la obra.

La zona de influencia de los beneficios directos e indirectos será fijada, en cada caso concreto:

I. Por Decreto Ejecutivo, cuando se tratare de obras realizadas por el Poder Central o sus distintas dependencias de administración centralizada, o por los concesionarios de sus servicios;

II. Por acuerdo firme de sus respectivas Juntas Directivas cuando se tratare de obras realizadas por las instituciones autónomas o semiautonómas; o

III. Por acuerdo firme de sus respectivos Concejos Municipales, cuando se tratare de obras realizadas por las municipalidades, o por las concesiones de sus servicios.

/Artículo 8:

Artículo 8: Responden solidariamente por el pago de la contribución los titulares de los derechos reales constituidos respecto a los inmuebles objeto del pago, y, asimismo los ocupantes a cualquier título del inmueble.

Artículo 9: La deuda por concepto de la contribución constituirá hipoteca legal preferente sobre los inmuebles respectivos.

Sección IV

De la base imponible

Artículo 10: La base imponible para el cobro de la contribución para las obras del programa ordinario de que habla la Sección II del Capítulo II, será de hasta el 100% de los gastos de ejecución de la obra, incluyendo costos directos e indirectos de construcción, adquisición de terrenos y pago de mejoras, elaboración de planos, diseños, supervisión, administración, confección de presupuestos y gastos financieros. Se fijará en cada caso mediante el mismo procedimiento seguido para fijar la zona de influencia de cada obra. Sin embargo, podrán hacerse fijaciones genéricas aplicables a varias obras, cuando la entidad competente lo considere adecuado.

En los casos de obras del programa extraordinario, la base imponible será la que se refiere en el artículo 29.

En la gradación de la proporción a que se refiere este artículo, respetando los límites establecidos, se tomarán en cuenta:

I. Las condiciones socioeconómicas de los contribuyentes;

II. Las características generales o especiales de la obra;

III. El monto de recursos presupuestarios o de otro origen que estén destinados, o que pueden venir a serlo, para la ejecución de la obra;

IV. Los beneficios que recibirán los contribuyentes;

V. Las actividades económicas predominantes y el nivel de desarrollo de la región.

/Artículo 11:

Artículo 11: Para efectos de determinación y cálculo de la contribución consideranse como una sola propiedad las áreas contiguas, pertenecientes a un mismo propietario, aunque amparadas por títulos distintos.

Artículo 12: Cuando haya condominio la contribución podrá ser exigida a cualesquiera de los condueños en su totalidad. El copropietario que efectúe el pago se subroga con respecto de los otros copropietarios en el monto que a éstos corresponda.

Sección V

De las cuotas individuales

Artículo 13: La determinación de la cuota que deberá pagar cada contribuyente se hará prorrateando proporcionalmente la base imponible entre todos los inmuebles circunvecinos.

El prorrateo será:

I. Proporcional a la medida de los frentes de los inmuebles en los casos de obras:
   a) de construcción, mejoramiento y ampliación de aceras, cordones y cunetas, y
   b) aquellas mencionadas en el inciso a) del artículo 3, cuando sean ejecutadas en áreas urbanas;

II. Proporcional al área total de cada inmueble, en los siguientes casos:
   a) construcción de vías públicas de interés regional o nacional;
   b) de construcción, mejoramiento y ampliación de sistemas de alcantarillado pluvial o sanitario y abastecimiento de agua potable;
   c) aquellas mencionadas en los incisos g), h), i) y j) del artículo 3.

III. En proporciones iguales al frente y al área de los inmuebles, en los demás casos.

IV. En los casos en que la construcción de una obra beneficie a toda una región el cobro podrá hacerse en forma proporcional al valor de cada propiedad, mediante el procedimiento que determine la administración.

/Sección VI

Sección VI

De la no incidencia y de las exenciones

Artículo 14: Por medio de los mismos actos administrativos mencionados en el artículo 7, las entidades estatales e instituciones autónomas o semiautónomas podrán excluir determinadas obras del campo de incidencia de la constribución, teniendo en cuenta factores de orden social o económico, las condiciones técnicas de la determinación del tributo, la extrema onerosidad del cobro, o además, cuando se tratare de obras de carácter general que beneficien un número indeterminado de interesados y que garanticen los respectivos beneficios a toda la comunidad.

Artículo 15: Estarán exentos del pago de la contribución: los inmuebles pertenecientes al patrimonio del Estado, incluyendo a las instituciones autónomas, semiautónomas, las municipalidades y las entidades de culto religioso, cualquiera que sea el culto profesado, siempre que dichos inmuebles no sean productores de rentas. Corre por cuenta de la entidad ejecutante las cuotas relativas a los inmuebles exentos.

/Capítulo II

Capítulo II

DE LA DETERMINACION DEL TRIBUTO Y SU COBRO

Sección I

Disposiciones preliminares

Artículo 16: No cabrá la exigencia de la contribución cuando no hayan sido observadas las disposiciones de este capítulo.

Artículo 17: Las obras sobre las cuales se hará el cobro de la contribución se clasifican en dos grupos:

I. Aquéllos del programa ordinario que se refieran a obras prioritarias y de iniciativa de la propia administración; y

II. Las del programa extraordinario, que se refieran a obras que hayan sido solicitadas por los propietarios interesados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 33 de esta ley.

Sección II

Del programa ordinario

Artículo 18: Previamente a efectuarse el cobro de la contribución deberá el organismo competente publicar en el Diario Oficial el proyecto de la obra, el cual indicará entre otros los siguientes datos:

I. Memoria descriptiva del proyecto;

II. Presupuesto de los costos totales de la obra;

III. Determinación de la zona de influencia de los beneficios directos e indirectos, fijada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.

IV. Determinación de la base imponible, fijada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.

V. El aviso a los contribuyentes de que transcurridos diez días naturales desde la fecha de publicación del proyecto, la entidad ejecutora iniciará el trámite de notificación de las resoluciones administrativas en las que se fija la cuota que deberá pagar cada contribuyente.

/Artículo 19:

Artículo 19: Para el cobro judicial de las contribuciones de valorización, las certificaciones expedidas por la Dependencia a cuyo cargo está la liquidación de estas contribuciones por valorización relativas a la existencia de la deuda exigible, constituirán título ejecutivo y, en el juicio correspondiente, la persona física o jurídica demandada sólo podrá oponer excepción de pago o de prescripción, que para el caso se estimará el transcurso de 5 años a partir de la notificación.

Artículo 20: Para exigir por la vía ejecutiva las sumas correspondientes a la contribución de valorización, los asesores legales de las entidades públicas liquidadoras de esa contribución podrán litigar en representación de las mismas en los procesos judiciales respectivos.

Artículo 21: La notificación de la resolución distribuidora de la contribución de valorización se hará en persona o por correo certificado cuando pueda ser habido o se conozca su dirección; y en caso contrario por medio de edictos que se publicarán por dos veces consecutivas en el Diario Oficial. En este último caso se tendrá por notificada la resolución tres días después de la primera publicación.

En las referidas notificaciones se incluirán los nombres de los propietarios con indicaciones de los inmuebles y áreas gravadas y las contribuciones asignadas a cada uno, además de los plazos dentro de los cuales deberán pagarse las contribuciones de valorización.

Igualmente se dejará constancia en la notificación de los recursos administrativos de que dispone el contribuyente, término para ejercerlos y requisitos necesarios para su tramitación.

Artículo 22: Establécense los siguientes recursos en favor de los contribuyentes de valorización, para que se aclare, modifique o revoque la respectiva contribución.

El de reconsideración ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

El de apelación ante el Tribunal Superior Contencioso Administrativo.

/Estos recursos

Estos recursos deberán plantearse dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución respectiva. Corresponderá a los interesados la carga de la prueba en relación a las impugnaciones que haga.

Artículo 23: El ejercicio de los recursos que establece el artículo anterior, no suspenderá el inicio o avance de las obras y la administración podrá cobrar las cuotas de contribución correspondiente y perjuicio de lo que se resuelva en la vía administrativa o en la jurisdiccional.

Artículo 24: Para resolver el recurso de reconsideración, el Tribunal Fiscal Administrativo tendrá el término de un mes, a partir de la fecha de su interposición.

Para resolver el recurso de apelación, el Tribunal Superior Contencioso Administrativo tendrá el término de dos meses, contados a partir del día del recibo de la reclamación.

Artículo 25: Los contribuyentes pagarán la contribución:

I. De una sola vez, si su monto es igual o inferior a ¢100 (cien colones), o

II. En el plazo fijado por medio de los actos administrativos y órganos indicados en el artículo 7, y en cuotas mensuales, trimestrales o semestrales, si el monto es superior a ¢100 (cien colones); sin embargo, en este caso el contribuyente puede pagar por anticipado las cuotas futuras, sobre las cuales se le hará un descuento del 8% sobre el monto a pagar.

Artículo 26: En caso de expropiación parcial de inmuebles para la ejecución de obras de conformidad con esta ley, cabrá la compensación entre el valor de la parte expropiada; los daños causados y la contribución debida, pagándose solamente la diferencia que quede a cargo del fisco o del contribuyente.

/Artículo 27:

Artículo 27: En los casos en que el pago de la contribución se haga en diferentes tractos, la administración podrá exigir que el valor de las cuotas futuras sea garantizado colateralmente con pagarés otorgados por los contribuyentes en favor del fisco y exigibles en los plazos fijados para el pago de las cuotas. Dichos pagarés podrán descontarse en el sistema bancario, para aplicación en la financiación de la obra respectiva.

Artículo 28: El atraso en el pago de cuotas tendrá un recargo de intereses de mora del 2% por cada mes o fracción de atraso, sin que puedan exceder dichos intereses de un 24%.

La falta de pago de tres cuotas consecutivas dará derecho a la administración a considerar vencida la deuda total, y exigir su pago en la vía judicial mediante los trámites de juicio ejecutivo, pudiendo cobrar además una multa del 2% mensual y hasta el 20%.

Artículo 29: En el caso de aparcelamiento de inmuebles que ya hayan sido objeto de determinación del tributo, podrá la administración, a solicitud de los interesados, desglosar el tributo en tantas partes cuantos fueren los lotes en que se subdivide la finca madre.

La suma de las nuevas cuotas de los inmuebles subdivididos debe ser igual a la cuota total del inmueble original.

Sección III

Del programa extraordinario

Artículo 30: Las obras del programa extraordinario a que se refiere el inciso II del artículo 17 se regirán por las disposiciones generales establecidas en esta ley, observadas las normas especiales indicadas en esta Sección.

Artículo 31: En los casos de obras del programa extraordinario, la base imponible será siempre del 100% (cien por ciento).

/Artículo 32:

Artículo 32: Las obras deberán ser solicitadas, por escrito, por lo menos por 2/3 (dos terceras) partes de los propietarios interesados. Queda a juicio de la administración el aceptar o rechazar las solicitudes, debiendo tomar en cuenta las posibilidades técnicas y económicas de la obra propuesta.

En caso de aceptarse la solicitud, la administración preparará en el menor plazo posible, además del proyecto a que se refiere el artículo 18, una estimación de la garantía que deberá otorgar cada uno de los contribuyentes.

El monto de las garantías exigidas a los contribuyentes no podrá ser menor del 75% (setenta y cinco por ciento) del valor total de las obras.

Artículo 33: Listos los documentos indicados en párrafos anteriores, serán convocados los interesados por aviso personal o edicto fijado en la puerta principal de la Institución ejecutora de las obras solicitadas, para que examinen dichos elementos.

Los interesados tendrán un plazo de 30 (treinta) días naturales para manifestar si están o no de acuerdo con los proyectos y cálculos, siguiendo el procedimiento indicado en los artículos 19 y siguientes de la presente ley.

Artículo 34: La ejecución de las obras no podrá iniciarse sino después de resueltos en forma definitiva los recursos interpuestos conforme al numeral anterior.

Artículo 35: Dentro de los 60 (sesenta) días posteriores a la firmeza del proyecto respectivo, deberán los contribuyentes satisfacer en dinero efectivo, la contribución que les corresponda.

No habiéndose otorgado en el plazo señalado el total de las contribuciones estipuladas, la obra no será iniciada, pudiendo reclamar quienes sí hayan pagado, la devolución inmediata de las contribuciones aportadas.

Artículo 36: Habiendo sido otorgadas todas las contribuciones y resueltos todos los recursos planteados, se iniciarán las obras de conformidad con las disposiciones relativas a las obras del programa ordinario.

/Capítulo III

Capítulo III

DE LOS FONDOS DE INVERSIONES DE CAPITAL

Artículo 37: Las entidades ejecutoras de obras públicas bajo el régimen de esta ley podrán crear individual o conjuntamente un Fondo de Inversiones de Capital.

La creación del Fondo será determinada:

I. Por Decreto Ejecutivo, cuando se tratare de cada una de sus dependencias de administración centralizada;

II. Por Acuerdo Firme de sus respectivas Juntas Directivas, cuando se tratare de las instituciones autónomas o semiautónomas;

III. Por Acuerdo Firme de sus respectivos Concejos Municipales cuando se tratare de las municipalidades.

Mediante tales actos se fijarán las normas de operación del Fondo.

Artículo 38: El Fondo, en cada una de las entidades que lo instituya, constituirá una cuenta de control en la contabilidad general de la Institución, llevando por aparte los registros contables relacionados con el Fondo.

Artículo 39: Constituirán recursos del Fondo, en cada una de las entidades que lo instituyan:

I. El producto recaudado de la contribución incidente sobre las obras que ejecuten;

II. Las dotaciones presupuestarias incluidas en el presupuesto nacional, de las instituciones autónomas o semiautónomas, y de las municipalidades, en favor del Fondo que indique;

III. El producto de la recaudación de cualquier tributo, afectado por ley para ese destino específico;

/IV - Los préstamos

IV. Los préstamos concedidos por personas naturales o jurídicas, nacionales, internacionales o extranjeras;

V. El producto de las emisiones de bonos que efectúen;

VI. Las ganancias que se obtengan de inversión reproductiva de los recursos temporalmente disponibles;

VII. Las donaciones, herencias, legados o cualquier tipo de ingreso eventual que se acordare en su favor.

Serán obligatoriamente destinados al Fondo, en las municipalidades que lo crearen, los ingresos recibidos del Gobierno Central, por concepto de "subvenciones específicas" o "subvenciones para obras varias en el cantón".

Artículo 40: Los recursos del Fondo serán mantenidos en depósito en uno de los bancos del Sistema Bancario Nacional, en cuenta corriente separada.

Artículo 41: Los recursos del Fondo serán única y exclusivamente utilizados en la ejecución de obras públicas, sujetas al cobro de la contribución.

Artículo 42: Al término de cada período fiscal, la institución administradora de cada uno de los fondos elaborará y publicará:

I. Un balance general de la situación económica, financiera y patrimonial del Fondo;

II. Una demostración del estado financiero del Fondo;

III. Un informe general de las actividades realizadas durante el período respectivo;

IV. El programa de trabajo para el nuevo ejercicio fiscal.

Los saldos disponibles al 31 de diciembre de cada año, pasarán automáticamente para el ejercicio fiscal siguiente independientemente de que sean presupuestados.

/Artículo 43:

Artículo 43: Mientras no se constituyan los Fondos, cada entidad ejecutora de obras bajo el régimen de esta ley deberá:

I. Destinar al presupuesto de gastos de capital el producto de la recaudación total de la contribución; y

II. Llevar contabilidad por separado, evidenciando los ingresos provenientes de lo recaudado de la contribución y su destino.

Capítulo IV

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 44: Cuando se hagan o se programe ejecutar, simultáneamente, diferentes tipos de obras, beneficiando una misma zona y cobrando de los mismos propietarios las contribuciones debidas por cada una de las obras, las distintas entidades ejecutoras, deberán coordinar sus esfuerzos para evitar duplicidad de funciones e imposición de contribuciones, tomando en cuenta la capacidad contributiva de los propietarios beneficiados.

Artículo 45: Se derogan las siguientes regulaciones:

I. La Ley No. 74 del 18 de diciembre de 1916;

II. El Decreto - Ley No. 578 del 6 de julio de 1949;

III. El artículo 71 de la Ley No. 4240 del 15 de noviembre de 1968 (Ley de Planificación Urbana), reformado por la Ley No. 4971 del 28 de abril de 1972.

IV. Los artículos 90, 91, 92 y 93 de la Ley No. 4574 del 4 de mayo de 1970 (Código Municipal);

V. El párrafo final del artículo 3o. y el inciso d) y los párrafos finales del artículo 5o. de la Ley No. 5060 del 22 de agosto de 1972 (Ley General de Caminos Públicos).

Artículo 46: Queda derogada cualquiera otra norma general o especial que se oponga a lo dispuesto en esta ley.

Artículo 47: Esta ley es de orden público y rige a partir de su publicación.