

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Serie Política Fiscal

107

**SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS GOBIERNOS
LOCALES EN EL ITSMO CENTROAMERICANO**

José Antonio Pérez M.



NACIONES UNIDAS

**Proyecto Regional de Descentralización Fiscal
CEPAL / GTZ**

Serie Política Fiscal 107

**SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS GOBIERNOS
LOCALES EN EL ITSMO CENTROAMERICANO**

José Antonio Pérez M.

**PROYECTO REGIONAL DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL
CEPAL-GTZ**



**NACIONES UNIDAS
COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA
Santiago de Chile, 1998**

LC/L.1139
Septiembre de 1998

Este documento fue preparado por José Antonio Pérez M. en el marco del Proyecto Regional de Descentralización Fiscal en América Latina y el Caribe, que ejecuta la CEPAL con la colaboración del gobierno alemán a través de la Agencia de Cooperación GTZ y del apoyo del USAID/HUDU/CA.

El autor agradece el apoyo recibido del Sr. Gabriel Aghón, Experto Principal del proyecto de Descentralización Fiscal, y del señor Harry Jagger, durante el desarrollo de la investigación. Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, pueden no coincidir necesariamente con las de la Organización.

INDICE

	<i>Pág.</i>
RESUMEN	5
PREFACIO	7
INTRODUCCION	9
I. CARGA TRIBUTARIA EN EL ITSMO CENTROAMERICANO	11
1. La presión tributaria del gobierno general	11
2. La presión tributaria de los gobiernos locales	11
3. Ingresos corrientes locales por peresona	12
4. Ingresos locales totales en relación al producto interno	12
5. Participación de los ingresos de los municipios capitales	12
II. EL SISTEMA DE FINANCIAMIENTO MUNICIPAL EN LOS PAISES DEL ITSMO CENTROAMERICANO	15
1. Autonomía y poder tributario local	15
2. Recursos propios y transferencias	16
3. Características de los sistemas impositivos del itsmo	18
III. LOS SISTEMAS DE FINANCIAMIENTO LOCAL EN CADA PAIS DE LA REGION	21
1. Costa Rica	21
2. El Salvador	29
3. Guatemala	36
4. Honduras	47
5. Nicaragua	55
6. Panamá	63
IV. ELEMENTOS A CONSIDERAR EN UNA POSIBLE MODERNIZACION DE LA TRIBUTACION LOCAL EN EL ITSMO CENTROAMERICANO ...	71
1. Consideraciones generales	71
2. Reformas recientes y proyectos de ley de impuestos locales y transferencias ..	71
3. Orientaciones para modernizar y armonizar la tributación local	72
BIBLIOGRAFIA	77

RESUMEN

En esta publicación se describen y analizan los sistemas de financiamiento de los gobiernos locales del Istmo Centroamericano y, específicamente, los regímenes tributarios municipales y las modalidades de transferencias de los gobiernos nacionales a los municipios. Para una mejor comprensión del contexto y de la realidad de cada país, se han tratado de resumir las principales características del régimen municipal y de los programas de reforma y descentralización del Estado que se están desarrollando en el área. También se ha hecho un esfuerzo especial por recopilar y presentar información cuantitativa sobre los ingresos municipales.

Se considera que debido a la naturaleza esencialmente similar de los programas de modernización que se están llevando a cabo en el Istmo, la comparación de los avances y logros individuales puede ayudar al perfeccionamiento de los modelos de financiamiento local y por consiguiente a los procesos de descentralización. Del conocimiento de las experiencias de la Región se deducen lecciones y orientaciones que deberían ser tomadas en cuenta por las personas e instituciones responsables de la formulación y ejecución de políticas financieras de apoyo al desarrollo local.

Asimismo, las propuestas y recomendaciones generales y particulares por países que se presentan al final del documento, recogen algunos de los desafíos en materia institucional y financiera a que se enfrentan los gobiernos locales. De la manera en que esta problemática sea superada, dependerá crucialmente el grado de progreso de los procesos descentralizadores en el Istmo Centroamericano.

PREFACIO

La Serie Política Fiscal tiene el propósito de divulgar los resultados de los trabajos impulsados por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD y por el Proyecto Regional sobre Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ. Ambos proyectos operan de manera coordinada, con objetivos y actividades que cubren una vasta gama de temas relativos a las finanzas públicas y a la política fiscal de los países de América Latina y el Caribe.

El presente documento e inscribe dentro del campo de actividades desarrolladas por el Proyecto Regional sobre Descentralización Fiscal CEPAL/GTZ y corresponde a la línea de estudios de profundización en temas claves sobre los cuales se está consolidado el futuro de la descentralización fiscal. En este marco, el presente estudio tiene como propósito contribuir al conocimiento de los sistemas de financiamiento de los gobiernos locales en el Istmo Centroamericano. Además de caracterizar la realidad de los sistemas impositivos y de los diversos regímenes de transferencias de los seis países, pretende extraer lecciones tanto de las experiencias positivas como negativas. Se considera que esas lecciones podrían servir de guía en la formulación de una política de fortalecimiento financiero y fiscal a nivel municipal, es decir, en la tarea de establecer un nuevo ordenamiento tributario local, armonizado con los objetivos e instrumentos de la política nacional. Sería deseable que la configuración de ese nuevo esquema se produjera en el marco de un proceso progresivo de integración en la Región centroamericana.

Es de esperar que la presente publicación contribuya a una amplia divulgación de estas materias, tanto entre autoridades responsables por la formulación, diseño e implementación de la política de descentralización fiscal, como entre investigadores, docentes y especialistas en finanzas públicas del sector público y privado.

INTRODUCCION

La reforma del Estado es un proceso que ha cobrado una dinámica e importancia creciente en el Istmo. Los gobiernos de la región están empeñados en establecer un nuevo modelo de desarrollo que permita alcanzar un mayor nivel de bienestar para la población en un marco de mayor participación y democracia. Este nuevo modelo contempla la revisión del papel y configuración que corresponde al sector público y a los principales actores sociales.

Uno de los elementos estratégicos de esas reformas está constituido por la descentralización de las atribuciones y funciones de los gobiernos nacionales y el correspondiente traslado de competencias y recursos a los gobiernos locales. La voluntad política de los gobiernos del Istmo en pro de la descentralización fue claramente expresada por los Presidentes del Istmo en la Declaración de Tegucigalpa, en diciembre de 1991. En esa oportunidad los gobiernos destacaron la importancia de los procesos de descentralización que procuren el fortalecimiento de los gobiernos locales. Posteriormente y de manera gradual, se han adoptado decisiones políticas que han reflejado esa voluntad.

La descentralización está asociada a la modernización de los sistemas de financiamiento de las municipalidades. Los nuevos esquemas incluyen básicamente la revisión profunda de los sistemas tributarios locales y su armonización con la tributación nacional y regional, así como la adopción de regímenes de transferencias congruentes con la autonomía municipal consagrada en las constituciones de los seis países del Istmo.

En ese contexto, el presente estudio tiene como propósito contribuir al conocimiento de los sistemas de financiamiento de los gobiernos locales en el Istmo Centroamericano. Además de caracterizar la realidad de los sistemas impositivos y de los diversos regímenes de transferencias de los seis países, pretende extraer lecciones tanto de las experiencias positivas como negativas. Se considera que esas lecciones podrían servir de guía en la formulación de una política fiscal municipal; es decir, en la tarea de establecer un nuevo ordenamiento tributario local, armonizado con los objetivos e instrumentos de la política nacional. Sería deseable que la configuración de ese nuevo esquema se produjera en el marco de un proceso progresivo de integración en la Región.

El estudio está estructurado en cuatro capítulos. El primero analiza el nivel y el grado de convergencia de algunos indicadores de la tributación nacional y local, y la concentración de los ingresos tributarios en el municipio donde se localiza la capital del país. En el capítulo segundo se describen las principales características de los sistemas de financiamiento municipales, se discute la relación entre la autonomía local y poder tributario y la conveniencia de un régimen basado alternativamente en la tributación propia o las transferencias del gobierno nacional.

En el capítulo tercero se presentan consideraciones sobre las bases legales y la estructura de la tributación municipal: las normas constitucionales aplicables, los códigos municipales, la legislación específica sobre impuestos y transferencias locales y la importancia de la recaudación de las principales fuentes de recursos. También se ha tratado en este capítulo de resumir la situación actual de los programas de descentralización.

En el capítulo cuarto y último se sugieren los elementos a tomar en cuenta en una posible armonización y modernización de los tributos locales en el Istmo; se formulan los principios generales que se considera pueden orientar el proceso; y finalmente se presentan recomendaciones específicas por país.

I. LA CARGA TRIBUTARIA EN EL ISTMO CENTROAMERICANO

1. La presión tributaria del gobierno general

La presión tributaria en el Istmo centroamericano se caracteriza por una alta disparidad de país a país. Existe un amplio intervalo entre el valor máximo de 26.6 por ciento que corresponde a Nicaragua y el valor inferior de 9.4 por ciento registrado por Guatemala. Cuatro países muestran una carga relativamente elevada: Nicaragua, Costa Rica, Panamá y Honduras; y dos países presentan una presión tributaria muy inferior respecto a la media: Guatemala y El Salvador.

No obstante que en los últimos años se ha tendido cada vez más a una mayor armonización de los sistemas impositivos regionales, particularmente respecto a tributos tales como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, es un hecho que todavía se mantienen grandes divergencias entre los países, generadas no solamente por las configuraciones específicas de los impuestos, sino también por la mayor o menor eficacia de las respectivas administraciones tributarias. En los casos específicos de Guatemala y El Salvador, en diversos documentos de análisis de la situación fiscal de esos países, se han señalado sus bajos coeficientes de tributación que, comparativamente, están entre los más bajos del mundo (Corleto y Pérez, 1993).

2. La presión tributaria de los gobiernos locales

Como es de esperar, la problemática global en cada país se reproduce en el nivel de los gobiernos locales. No es casualidad que los países que registran los más bajos indicadores de tributación municipal en el Istmo correspondan igualmente a Guatemala y El Salvador. La presión tributaria local en El Salvador asciende solamente al equivalente de 0.2 por ciento respecto al producto interno bruto, al igual que Guatemala, que aún incluyendo la tributación proveniente de la recaudación propia y los tributos compartidos con el gobierno central o que recaudan otras entidades, no sobrepasa el 0.2 por ciento.

La situación mejora, aunque el coeficiente de tributación local todavía es muy bajo, en los casos de Costa Rica, Panamá y Honduras, que registraron 0.4, 0.5 y 0.7 por ciento, respectivamente. Nicaragua presenta dentro de la Región una situación realmente extraordinaria, pues la tributación local en ese país alcanza un 2.0 por ciento. Los factores que determinan estas marcadas diferencias son diversos, pero en el caso de Nicaragua el elemento que contribuye a una presión tributaria más elevada, es la existencia de un impuesto municipal sobre las ventas, que como se explicará más adelante no está exento de problemas.

En términos relativos, la tributación local de Nicaragua respecto al tamaño de la economía, es cerca de diez veces mayor que la tributación local de El Salvador y Guatemala.

Además, la contribución de los gobiernos locales a la recaudación de los ingresos tributarios totales del gobierno general, salvo de nuevo Nicaragua, es muy reducida. Las municipalidades de El Salvador participan con un 1.1 por ciento, las de Costa Rica, Guatemala y Panamá con un 1.8, 2.1 y 2.3 por ciento respectivamente. Honduras aporta a los ingresos tributarios del gobierno general un 3.5 por ciento y Nicaragua un 17.4 por ciento.

La participación tan poco significativa de los gobiernos locales en la tributación total de El Salvador y Guatemala, en condiciones en que la carga tributaria global de esos dos países es muy baja, es un indicador adicional de la escasa o casi inexistente recaudación de impuestos municipales. En ausencia de aportes de los gobiernos nacionales de El Salvador y Guatemala, las municipalidades de ambos países no contarían con los recursos necesarios para subsistir y para prestar los servicios esenciales. En los restantes países los coeficientes más altos no significan, sin embargo, que se disponga de recursos suficientes para atender las necesidades y demandas locales (cuadro 1).

Cuadro 1
LA PRESION TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES
EN EL ITSMO CENTROAMERICANO, 1993

País	Coeficiente de tributación local	Recaudación local en los ingresos totales del gobierno general
Costa Rica	0.4	1.8
El Salvador	0.2	1.1
Guatemala	0.2	2.1
Honduras	0.7	3.5
Nicaragua	2.0	17.4
Panamá	0.5	2.3
Promedio	0.7	4.7

Fuente: Cálculos propios con base en información de los ministerios de finanzas y los bancos centrales de los respectivos países.

3. Ingresos corrientes locales por persona

La disponibilidad de recursos de los gobiernos locales en el Istmo puede medirse también con el indicador del nivel de ingresos corrientes por persona. La región en su conjunto como promedio registró en 1995 una recaudación anual de ingresos corrientes sumamente baja: sólo US \$12 por persona. Estos indicadores presentan variaciones importantes entre los seis países: son más elevados para Costa Rica y Panamá US \$19.3; se acercan al promedio en el caso de Nicaragua y Honduras: US \$11.6 y US \$10.3; y son extremadamente bajos para Guatemala y El Salvador que apenas recaudan en ese orden US \$5.3, y US \$6.3 por persona. Es difícil suponer que este monto de recursos permita atender satisfactoriamente las demandas de servicios y de creación de infraestructura básica a cargo de los gobiernos locales (cuadro 2).

Cuadro 2
INGRESOS CORRIENTES PER CAPITA DE LOS GOBIERNOS LOCALES
EN EL ITSMO CENTROAMERICANO, 1995

País	Ingresos Corrientes	Población Total	Ingresos per cápita en U.S. dólares
Costa Rica	63.11	3.27	19.30
El Salvador	34.78	5.52	6.30
Guatemala	53.16	10.03	5.30
Honduras	56.24	5.46	10.30
Nicaragua	47.79	4.12	11.60
Panamá	49.41	2.56	19.30
Promedio			12.00

Fuente: Cálculos propios con base en información de los ministerios de finanzas y los bancos centrales de los respectivos países.

4. Ingresos totales locales en relación al producto interno bruto

Una comparación interesante entre los seis países es la relación existente entre los ingresos totales de los gobiernos locales (corrientes y de capital) y el producto interno bruto. Este indicador refleja la disponibilidad total de recursos para cualquier tipo de gastos en relación al tamaño de la economía. Según este indicador, Nicaragua y Honduras son los países en los que los gobiernos locales participan con un mayor porcentaje: 3.1 y 2.1 por ciento respectivamente; Guatemala, Costa Rica y Panamá disponen de un porcentaje similar: 0.9, 0.8 y 0.7 en ese mismo orden; mientras que los municipios de El Salvador apenas comparte el 0.4 por ciento.

5. Participación en los ingresos de los municipios capitales

Una manera adicional de analizar a los gobiernos locales es distinguir el grado de concentración de los ingresos corrientes en el municipio en que se encuentra localizada la capital de cada país. Las capitales del Istmo concentran en promedio el 37.9 por ciento de los ingresos corrientes del total de los municipios. La capital que concentra el menor porcentaje es Tegucigalpa (21.4 por ciento) debido a la importancia que en Honduras presenta la segunda ciudad, San Pedro Sula. Guatemala y San José también registraron una participación moderada (27.8 y 28.0 por ciento). Las municipalidades de San Salvador y el distrito de Panamá están por encima del promedio: 48.9 y 48.2 por ciento respectivamente, en tanto que Managua absorbe el 52.8 por ciento del total, es decir más de la mitad de los ingresos de los gobiernos locales de ese país.

Debe señalarse, sin embargo, que los indicadores de concentración de los ingresos de los gobiernos locales en los municipios capitales, aún siendo muy altos, subestiman el grado real de concentración. Si se incluyera la totalidad del área metropolitana que está conformada adicionalmente por otros municipios, indudablemente el porcentaje de concentración sería muy superior.

El fenómeno de la concentración de los ingresos locales en el municipio capital, se origina lógicamente de la concentración de las actividades económicas en esos municipios y también de la existencia de una mejor infraestructura de gestión tributaria. Una de las consecuencias más negativas de la concentración, radica en la necesaria contrapartida: la existencia de numerosos municipios que no disponen de recursos suficientes. Desde la perspectiva de la política de fortalecimiento municipal, una de las lecciones que pueden derivarse de ese alto grado de concentración de ingresos, es la necesidad de considerar mecanismos financieros que permitan una cierta compensación entre municipios, de manera que los recursos puedan distribuirse con criterios más equitativos.

II. EL SISTEMA DE FINANCIAMIENTO MUNICIPAL EN LOS PAISES DEL ISTMO CENTROAMERICANO

1. Autonomía y poder tributario local

Las constituciones políticas de los seis países del Istmo, sin excepción, establecen formalmente la autonomía de los gobiernos locales. Sin embargo, como se ha señalado reiteradamente en diversos foros, reuniones y publicaciones, para que esa autonomía pueda tener un contenido real debe hacerse valer en las dimensiones política, administrativa y sobre todo económica. No obstante, es discutible que la autonomía o independencia local en la dimensión económica, sea necesariamente un resultado de un régimen tributario que permita generar ingresos propios, particularmente cuando éstos son insuficientes, pues en tales casos usualmente el gobierno nacional, mediante diversas modalidades, sustituye la acción municipal. De igual manera, tampoco es siempre cierto que un municipio que se financie con una proporción mayor de transferencias sea menos autónomo, a condición por supuesto que las transferencias sean otorgadas mediante mecanismos automáticos determinados claramente en la legislación y la práctica presupuestaria.

Más importante que el autofinanciamiento, es la posibilidad que una corporación municipal pueda realizar sus propios objetivos políticos, sociales, económicos o administrativos, con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de ingresos que han posibilitado tal actuación (Lozano, 1981). Debe reconocerse además la realidad de la administración tributaria local en el Istmo, que determina que la mayoría de municipios carezca de medios suficientes para gestionar por sí mismos un sistema tributario más o menos complejo.

Una característica generalizada de los sistemas de financiamiento en el Istmo es la inexistencia de un poder tributario local. No obstante que en algunos códigos o leyes municipales del área se establece la facultad de los municipios para fijar sus propios tributos, en todos los casos para que éstos puedan empezar a regir requieren la aprobación o ratificación de la autoridad legislativa. Las constituciones políticas de los seis países incluyen una reserva de ley en el ámbito impositivo que asigna con exclusividad esa atribución a los organismos legislativos.

En conclusión, puede afirmarse que el principio de autonomía local en el Istmo no opera en relación a la materia impositiva, tanto en lo que se refiere a la creación de impuestos, como en relación a la regulación de sus elementos esenciales.

Contrariamente a las disposiciones constitucionales existentes sobre los impuestos locales, los municipios sí pueden establecer de manera autónoma sus propias tasas, sean éstas de naturaleza administrativa (tasas tributarias, como también se les denomina), o tasas por

servicios públicos (precios o tarifas), como la energía eléctrica, agua, recolección de basura y otras. La excepción es Nicaragua, que conforme a la Ley de Municipios debe incorporar las tasas y contribuciones especiales al Plan de Arbitrios, que a su vez debe ser ratificado por el Organismo Ejecutivo por medio de un decreto ejecutivo para que adquiera fuerza de ley.

Los concejos municipales también pueden fijar, dentro de ciertos parámetros, los cobros por contribuciones especiales, principalmente por concepto de mejoras derivadas de la ejecución de proyectos de infraestructura. Las resoluciones locales para la aprobación de estos ingresos no necesitan ratificación legislativa, aunque en el caso de Costa Rica deben ser aprobadas previamente por la Contraloría General, lo cual constituye una evidente violación o por lo menos restricción de la autonomía municipal.

Un tema relacionado con el poder tributario local es la prohibición de la doble tributación que se presenta en por lo menos dos de los países del Istmo. En Guatemala, por ejemplo, existe una prohibición expresa de doble tributación en la Constitución Política. La propia Constitución desarrolla el concepto de lo que debe entenderse por doble y múltiple tributación. En Guatemala es relativamente frecuente que los contribuyentes interpongan acciones de inconstitucionalidad en contra de la legislación tributaria aprobada por el Congreso, y no es extraordinario que el Tribunal correspondiente resuelva declarando inconstitucionales las normas impugnadas. En Panamá la Corte Suprema de Justicia ha declarado inconstitucionales -y en consecuencia ha derogado- diversas disposiciones contenidas en acuerdos municipales que establecían impuestos locales. Tales resoluciones se basan en el Artículo 79 de la Ley 106 de Panamá, que establece que: "...las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sin que la ley autorice especialmente su establecimiento".

El hecho que los sistemas tributarios de los gobiernos nacionales incluyan la mayoría de actos o transacciones que pueden ser objeto de gravámenes, y que exista la prohibición de doble imposición, reduce extremadamente las posibilidades de establecer impuestos locales independientes. Sin entrar a discutir el tema de los costos de desarrollar sistemas de administración tributaria paralelos de los gobiernos locales y nacionales y tampoco de calificar de negativa o positiva la prohibición o inconveniencia de la doble tributación, parece conveniente en estos casos, dentro de una óptica de federalismo fiscal, plantear en lugar de una tributación local, la figura de los impuestos compartidos, un sistema de transferencias o una combinación de esas dos opciones. Naturalmente que este enfoque no excluye a los tributos que puedan ser identificados como propios, en concordancia con la práctica tributaria municipal en América Latina, o en otras regiones donde existe una mayor tradición tributaria local.

2. Recursos propios y transferencias

Independientemente del esquema de competencias municipales que se adopte: obligatorias, delegadas o complementarias, el financiamiento de los gobiernos locales puede basarse en un modelo de tributos propios, que algunos autores han identificado como "autónomo" o, alternativamente, en un modelo sustentado en transferencias del gobierno nacional, en este caso denominado "dependiente". Tres países de la Región fundamentan sus planes de ingresos

locales en la recaudación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones. Nicaragua es el que menos depende de los recursos de transferencias, pues el régimen tributario en ese país es sumamente amplio en favor de los gobiernos locales. Los distritos (municipios) de Panamá y las municipalidades de Costa Rica se financian también principalmente con sus propios ingresos.

Debe señalarse, sin embargo, que a excepción de Nicaragua en los restantes cinco países del Istmo se han desarrollado sistemas de transferencias. Honduras y Guatemala han creado un sistema de transferencias del gobierno nacional complementario a los recursos de origen local. En el caso de Honduras la Ley de Municipalidades (1990) otorgó a los gobiernos locales el 5 por ciento de los ingresos tributarios del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República, aunque como se explicará en el apartado correspondiente, esta disposición sólo ha sido cumplida parcialmente. Los municipios del Istmo que más dependen de las transferencias son los de Guatemala. La reforma constitucional que empezó a regir en el mes de mayo de 1994 aumentó el aporte constitucional -en vigencia desde 1986- de un ocho a un diez por ciento de los ingresos ordinarios del gobierno central.

Adicionalmente, en Guatemala existe una serie de impuestos compartidos entre el gobierno nacional y los gobiernos locales, tales como: impuesto sobre inmuebles, impuesto a la gasolina, impuesto a la circulación de vehículos, impuesto al valor agregado; y otros impuestos municipales que son recaudados por el gobierno nacional y canalizados directamente a las municipalidades o a través del Instituto de Fomento Municipal (INFOM).

El Salvador puede calificarse como un caso especial. En el pasado reciente en ese país la responsabilidad de transferir recursos del gobierno nacional a los gobiernos locales había sido asumida por las agencias de cooperación externa. La mayor fuente de los recursos de los gobiernos locales provenía de las donaciones concedidas por el gobierno de los Estados Unidos de América.

Sin embargo, como resultado de la disminución de las donaciones externas esta situación ha cambiado radicalmente. El gobierno nacional a través de diversos mecanismos ha asumido esa responsabilidad y se ha desarrollado un amplio esfuerzo para reajustar las tasas por servicios municipales a partir de 1992. Costa Rica y Panamá son los dos países del Istmo donde a pesar de haberse decretado constitucionalmente la autonomía de los gobiernos locales se registra la mayor injerencia del gobierno nacional en los asuntos municipales. En ambos países existe un sistema, aunque relativamente reducido, de transferencias.

Las modalidades de Costa Rica y Panamá son las que introducen un mayor grado de intervención y subordinación administrativa y política de las municipalidades. El sistema de transferencias está orientado por motivaciones de carácter político y opera por medio de asignaciones presupuestarias a proyectos o programas específicos, concebidas y dirigidas por los diputados a la Asamblea Nacional con el fin de mantener su clientela en una determinada circunscripción.

3. Características generales de los sistemas impositivos del istmo

3.1. Impuestos sobre bienes inmuebles

A nivel internacional la casi totalidad de los sistemas tributarios incluyen los bienes inmuebles como materia imponible con referencia a la esfera impositiva local. En tres países de la Región se aplican impuestos municipales sobre inmuebles: Nicaragua, Honduras y Costa Rica; y en un país, Guatemala, la gestión de este impuesto está en proceso de traslado del gobierno nacional a los gobiernos locales. Dentro del régimen tributario de El Salvador no existe un impuesto que grave los inmuebles, mientras que en Panamá el impuesto sobre inmuebles es un tributo nacional.

El impuesto sobre inmuebles tiene un elevado potencial de recaudación para constituirse en la fuente principal de recursos de los gobiernos locales. Desafortunadamente, en todos los países del Istmo, sólo se recauda una porción mínima del ingreso potencial. Algunos estudios han demostrado que este impuesto, sin modificar las configuraciones existentes e incluso reduciendo las tasas, podría producir diez o más veces la recaudación actual. Como es conocido, una de las claves para mejorar la administración del impuesto radica en la implantación de un catastro inmobiliario adecuado y un sistema moderno que pueda actualizar periódicamente el valor de los bienes inmuebles. La organización de un catastro que cumpla con esas características es una tarea que requiere de un proceso relativamente largo y de la inversión de un monto considerable de recursos; sin embargo, la evaluación del costo-beneficio de este tipo de proyectos ha demostrado su alta rentabilidad. En todo caso, en Centro América existen experiencias que debidamente adaptadas a las condiciones de cada país, podrían ser valiosas y ahorrar recursos y esfuerzos. Desde el punto de vista cuantitativo, y aún cuando el impuesto sobre inmuebles ha estado perdiendo progresivamente su importancia en los últimos años, representó en 1995 la segunda fuente de recursos en Costa Rica y Honduras, para los que significa, respectivamente, un 29.4 y 20.6 por ciento del total de los impuestos recaudados. En el caso de Guatemala y Nicaragua el porcentaje en su orden es de 7.4 y 6.4 por ciento.

3.2. Impuestos sobre actividades económicas

Los impuestos más generalizados en el Istmo son los que recaen sobre las actividades económicas. Independientemente de los nombres que adoptan en cada país, en este tipo de impuestos es donde existe una mayor heterogeneidad, pues incluyen desde impuestos típicos en cascada sobre las ventas, como en Nicaragua; generales sobre actividades económicas como en Costa Rica, El Salvador, Honduras y Panamá; hasta gravámenes anacrónicos en Guatemala con los impuestos de "extracción de productos". El impuesto sobre actividades económicas en El Salvador es en la práctica casi el único impuesto existente en ese país, ya que es responsable de alrededor del 90 por ciento de los escasos recursos impositivos de los gobiernos locales. En Nicaragua, Panamá y Honduras también constituye el impuesto local más importante. Nicaragua descansa básicamente en la recaudación del impuesto sobre ventas (75.3 por ciento); en Panamá el impuesto sobre actividades industriales, comercio y lucrativas representa casi la mitad de los impuestos recaudados (49.7 por ciento); y en Honduras el impuesto sobre industrias, comercio y servicios recauda el 48.7 por ciento. En Costa Rica el impuesto de patentes es el segundo más importante, pues aporta el 41.4 por ciento del total de impuestos locales.

3.3. Impuestos sobre la circulación de vehículos

La tercera fuente de recursos de los gobiernos locales está constituida por los impuestos sobre la circulación de vehículos. En Nicaragua y Panamá es un impuesto municipal, mientras que en Guatemala se trata de un impuesto nacional en el que los municipios participan con un cincuenta por ciento de la recaudación. Su aporte a la captación de impuestos es del 5.8, 25.8 y 24.2 por ciento respectivamente. Aunque se trata de un impuesto de naturaleza similar, las bases de imposición en cada país son diferentes. En Guatemala para la mayoría de vehículos (matrícula particular) es de carácter ad valorem, determinado por la Dirección General de Rentas Internas; en Nicaragua y Panamá su aplicación se basa en el tipo de vehículo, cilindraje y el número de pasajeros que desplaza.

3.4. Otras características de los impuestos locales

Además de los tres tipos de impuestos indicados, la tributación local está integrada por una muy amplia variedad de figuras impositivas. Así, existen impuestos específicos que gravan el cemento, la exportación de banano y café, la pesca marítima, el aguardiente, la cerveza, la gasolina, el hule, los aceites esenciales, los ingresos de las personas individuales, el destace de ganado vacuno y porcino y otros. En algunos casos, esos impuestos fueron establecidos bajo circunstancias y políticas muy distintas a las actuales y se han mantenido solamente porque no ha habido una evaluación que determine la conveniencia de derogarlos o sustituirlos por un régimen simplificado, como el que se está desarrollando al nivel de la imposición nacional.

Algunos de los impuestos locales son decididamente obsoletos o constituyen resabios de la tributación imperante en la época colonial. El impuesto en cascada sobre ventas, por ejemplo, ha sido descartado de la tributación nacional del Istmo por sus reconocidos defectos como gravamen general. La recaudación de impuestos por extracción de productos de los municipios mediante garitas a la salida de las poblaciones, es una práctica totalmente en desuso pero que todavía se aplica en Guatemala. Las tarifas impositivas de los tributos locales generalmente se basan o están expresadas en términos específicos (fijos) y no ad valorem como es necesario cuando están presentes procesos inflacionarios como los que se registran en el área.

Las características indicadas, aunque en alguno de los casos signifique una alta recaudación -como el impuesto a las ventas-, en general pueden generar efectos distorsionantes en las actividades económicas. Desde la perspectiva de la recaudación, lo usual es que los impuestos específicos posean una baja elasticidad ante cambios económicos, ya sea en los precios o en el incremento en los niveles de actividad económica real.

Un problema adicional es la aprobación de regímenes impositivos particulares o impuestos distintos para cada municipio, sin que se siga necesariamente una política tributaria local coherente. Una práctica como ésta sólo puede conducir a una anarquía tributaria y a engorrosos trámites para la aprobación de la tributación local.

De la misma manera, a muchos de los tributos se les ha asignado por ley un destino determinado que no tiene por que ser congruente con las necesidades de las poblaciones en el tiempo y de una sana programación de los recursos financieros locales. Las prioridades de gastos tienden necesariamente a modificarse a medida que los municipios se desarrollan.

III. LOS SISTEMAS DE FINANCIAMIENTO LOCAL EN CADA PAIS DE LA REGION

En este capítulo se presenta una síntesis de los aspectos más relevantes de los ingresos locales en cada uno de los seis países del Istmo. Cuando ello ha sido posible, se ha tratado de analizar los impuestos, las contribuciones especiales, las tasas administrativas y por servicios y los demás ingresos municipales.

1. Costa Rica

1.1. Consideraciones generales

El sistema municipal de Costa Rica experimentó la reducción progresiva de competencias de los gobiernos locales durante las últimas décadas. Las perspectivas han empezado a cambiar en los años recientes, pero todavía no son muy alentadoras, pues el tema de la descentralización no ha cobrado la dinámica que se espera y que requerirían las nuevas estrategias de desarrollo que ha adoptado el país, sobre todo si se compara con la importancia creciente que se atribuye a este tema en la mayoría de países de América Latina. No obstante se ha avanzado sustancialmente en la reforma del Estado con la ejecución de programas de ajuste estructural, respaldados por los organismos financieros internacionales, el esfuerzo se ha centrado en los procesos de corrección de desequilibrios macroeconómicos, privatización de empresas públicas o en la apertura de actividades antes reservadas exclusivamente al sector público, pero aún no existe consenso político en cuanto al papel más activo que debe corresponder a las municipalidades.

A pesar que desde octubre de 1994 se creó en la Asamblea Legislativa la Comisión Especial de Descentralización del Estado y de Fortalecimiento de los Gobiernos Locales, en la que están representadas las dos principales fuerzas políticas del país, y de haberse creado el Ministerio de Reforma del Estado -éste último posteriormente eliminado-, en términos concretos se ha avanzado muy poco. Hasta el momento sólo existen iniciativas aisladas y la definición a nivel técnico de algunas líneas generales de descentralización de competencias del gobierno nacional hacia los gobiernos locales, sin que se haya formulado un plan integrado, que cuente con suficiente apoyo político. Uno de los factores que explican esta situación, es la oposición de algunos sectores debido al relativo éxito en proveer de servicios básicos a los municipios de manera centralizada, por medio de entidades públicas del gobierno nacional. Pero el factor fundamental que conspira en contra de una posible descentralización, está constituido por las prácticas políticas de los diputados a la Asamblea Legislativa Nacional.

En Costa Rica se ha implantado un sistema altamente clientelista, a través del cual los diputados de la bancada mayoritaria ejercen una injerencia directa en los municipios, incluso en decisiones de carácter meramente administrativa, tales como los nombramientos de los

ejecutivos municipales. Las transferencias de recursos a los municipios se realizan principalmente por medio de "partidas específicas" promovidas y administradas personalmente por los diputados. Bajo esas circunstancias la autonomía se ve seriamente restringida, ya que el acceso a los recursos tiene un alto contenido político.

En 1986 se presentó a discusión de la Asamblea una propuesta para eliminar estos vicios y fijar a favor de las municipalidades una transferencia de un diez por ciento sobre los ingresos del gobierno nacional, pero esta iniciativa no fue aprobada. Además de la interferencia política, los gobiernos locales costarricenses están prácticamente intervenidos por la Contraloría General, que tiene asignadas dentro de sus atribuciones aprobar los presupuestos, las políticas de creación de plazas y niveles de salarios, las contribuciones y tasas municipales, y fiscalizar ex ante las licitaciones de bienes y servicios.

La escasa importancia que hasta ahora se ha asignado a las municipalidades se refleja en la aprobación de normas legales -leyes o reglamentos- sin tomar debidamente en cuenta las opiniones de las organizaciones o entidades representativas de los gobiernos locales. En general las iniciativas de ley que afectan los asuntos municipales surgen de los legisladores o del organismo ejecutivo, pero sin la participación de los gobiernos locales. Por ejemplo, el reglamento de la nueva ley del Impuesto sobre Inmuebles, a pesar del claro interés que tienen en este asunto las municipalidades, fue emitido por el organismo ejecutivo sin consulta previa. Como resultado se incorporaron a este cuerpo legal disposiciones que en opinión de la Unión Nacional de Gobiernos Locales -UNGL- y del Instituto de Fomento Municipal -IFAM- introducen normas reglamentarias que contradicen la propia ley y por tanto son jurídicamente nulas. Esta situación dio lugar a que se presentara una acción de inconstitucionalidad en contra del decreto ejecutivo que aprobó el Reglamento, para hacer valer los derechos de los gobiernos locales. Es lamentable que todavía persistan este tipo de conflictos institucionales y que las diferencias de criterios no puedan resolverse mediante una adecuada coordinación. Sin embargo, debe señalarse que como resultado de las iniciativas del VII Congreso de Municipalidades, celebrado en 1993, y del trabajo desarrollado por la UNGL se han logrado algunos avances significativos. De particular importancia puede calificarse el traslado del Impuesto Territorial (sobre Bienes Inmuebles) a la administración municipal y la preparación de un conjunto de iniciativas de ley, actualmente en discusión o esperando el trámite legislativo, lo cual podría contribuir a redefinir el marco del financiamiento de los gobiernos locales e importantes aspectos de la administración local.

1.2. Estructura del financiamiento municipal

Sin incluir las "partidas específicas" que por su naturaleza no se computan dentro de la ejecución de los presupuestos municipales, los ingresos totales de los gobiernos locales de Costa Rica para el año más reciente con que se cuenta información (1995), se integraron por un 91.3 por ciento de ingresos corrientes y un 8.7 por ciento de ingresos de capital.

Los ingresos corrientes -conforme a la clasificación económica y respecto a los ingresos totales- registraron en ese mismo año un 48.0 por ciento de ingresos tributarios (impuestos), 32.6 por ciento de los ingresos no tributarios, y 10.6 por ciento de transferencias

corrientes. Los ingresos de capital, a su vez, se componen de crédito interno (3.0 por ciento), transferencias de capital (5.0 por ciento), y otros ingresos (0.7 por ciento).

1.2.1 Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios locales se concentran en seis impuestos en el siguiente orden de importancia: i) impuesto de patentes; ii) impuesto territorial; iii) impuesto sobre construcciones; iv) impuesto al cemento; v) timbre municipal; y vi) detalle de caminos. Dentro del régimen impositivo local existe además un gran número de impuestos que en conjunto han representado montos poco significativos. Naturalmente, la importancia para cada municipio individualmente considerado es distinta (cuadro 3).

CUADRO 3
COSTA RICA: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE LOS
GOBIERNOS LOCALES
AÑOS: 1990-1993 y 1995
-Porcentajes-

Concepto	1990	1991	1992	1993	1995
1. Ingresos tributarios	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.1 Impuesto territorial	45.2	40.1	37.9	37.1	29.4
1.2 Detalle de caminos	3.2	3.8	2.9	2.4	2.4
1.3 Timbre municipal	4.7	5.2	5.0	4.8	4.8
1.4 Impuesto de patentes	27.4	30.6	33.7	35.3	41.4
1.5 Sobre construcciones	8.4	9.1	10.7	11.1	11.3
1.6 Impuesto al cemento	5.0	4.7	3.9	4.6	5.0
1.7 Otros	6.1	6.6	5.8	4.7	5.7

Fuente: Cálculos propios basados en información de la Contraloría General

Los dos impuestos principales son el impuesto territorial y el impuesto de patentes que sumados alcanzaron en 1995 el 70.8 por ciento de los ingresos tributarios. Como resultado de una dinámica de gestión insuficiente, el impuesto territorial ha venido perdiendo progresivamente su importancia dentro del total de los ingresos tributarios. De una participación del 45.2 por ciento en 1990, disminuyó a solamente 29.4 por ciento en 1995. En contraposición, el impuesto de patentes ha cobrado paulatinamente mayor relevancia, pues pasó de 27.4 por ciento en 1990 a 41.4 por ciento en 1995. Debido a esta tendencia, el impuesto de patentes se ha convertido en la mayor fuente de recursos municipales en 1995 (cuadro 3).

Impuesto de Patentes

De conformidad con el Código Municipal, ninguna persona puede operar establecimientos dedicados a actividades lucrativas sin contar con la respectiva licencia municipal. La violación de esta norma es sancionada con el cierre del negocio. El Código preceptúa además, que las municipalidades pueden gravar las actividades sujetas a licencia municipal por medio del impuesto de patentes. A la Contraloría le corresponde la reglamentación de los límites máximos dentro de los cuales deben fijarse las tarifas del impuesto de patentes. La autorización de impuestos y contribuciones es una atribución constitucional exclusiva de la Asamblea Legislativa. Los tributos solamente pueden regir si una ley los aprueba. No existe una ley general del impuesto de patentes, como cabría esperar, sino que se ha seguido una práctica legislativa que consiste en que cada municipalidad debe gestionar ante la Asamblea Legislativa la aprobación de una ley específica, lo que da lugar a un excesivo control y a largos trámites.

Los Concejos Municipales proponen las diferentes tarifas que consideran conveniente fijar a cada una de las actividades lucrativas que se realizan en el cantón, dentro de los límites impuestos por la Contraloría General. Las municipalidades no tienen iniciativa de ley, por lo que sus propuestas deben hacerse por intermedio del Ministerio de Gobernación, para que sea el Organismo Ejecutivo el que ejerza su iniciativa o, alternativamente, a través de un número no menor de dos diputados a la Asamblea.

A los efectos de la aplicación del impuesto, las municipalidades han dividido las actividades lucrativas en cinco grupos: agrícolas, comerciales, industriales, varias, y licores. Cada grupo a su vez está clasificado en primera, segunda y tercera categoría.

La mayoría de municipalidades han adoptado el sistema de determinar el impuesto, de acuerdo con las tarifas preestablecidas que se basan en la renta líquida gravable y los ingresos brutos (IFAM, 1993). Sin embargo, algunas municipalidades conservan el sistema arcaico de gravar las actividades lucrativas con montos fijos, sin importar el nivel de ingresos de los contribuyentes (Rodríguez, 1994). No existe un Código Tributario Municipal, por lo que todos los aspectos relacionados con la administración tributaria local deben atenerse a lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios del Gobierno Central.

El Impuesto de Patentes ha mostrado un comportamiento muy dinámico durante los últimos seis años. Su recaudación casi se cuadruplicó entre 1990 y 1995, lo que lo convirtió en el principal ingreso de los gobiernos locales. El incremento significativo del Impuesto de Patentes se debe principalmente a un cambio en la modalidad de determinación del impuesto en la mayoría de cantones, al fijarse con base en las rentas y las utilidades de las empresas (Contraloría, 1992).

Impuesto territorial o impuesto sobre inmuebles

Hasta 1995, el impuesto territorial fue un tributo de carácter nacional, administrado por la Dirección General de Tributación Directa, del Ministerio de Hacienda, quien llevaba el registro de los contribuyentes, calculaba el impuesto, emitía los recibos y realizaba la acción de cobro.

El producto del impuesto, sin embargo, se distribuía en un 10 por ciento a favor del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM); un monto fijo anual a las direcciones de Catastro y Tributación Directa; y el remanente de la recaudación se distribuía entre el poder ejecutivo y las municipalidades de acuerdo al siguiente arreglo: 8.6 por ciento al poder ejecutivo; 29.4 por ciento a la municipalidad de San José y el 62.0 por ciento restante a los demás gobiernos locales conforme al número de habitantes de cada cantón.

Con fecha 19 de junio de 1995 empezó a regir la Ley No. 7509, que contiene el impuesto sobre bienes inmuebles, también denominado por la ley impuesto territorial. Mediante esa disposición legal se trasladó la responsabilidad de la administración del impuesto a los gobiernos locales, transformándose en un tributo municipal. A partir de la vigencia de la ley las municipalidades han asumido todas las funciones propias de administración tributaria a excepción únicamente de la elaboración, fijación y fiscalización de los avalúos sobre los inmuebles, que corresponderá transitoriamente a la Dirección General de la Tributación Directa -DGTD-, del Ministerio de Hacienda, durante los primeros cinco años de vigencia de la ley.

El producto de la recaudación del impuesto pertenece a las municipalidades conforme a lo que perciba cada municipio, con excepción de un 8% que se debe trasladar a un fideicomiso en un banco del sistema bancario nacional, para la creación de un fondo de desarrollo municipal cuyo fin es apoyar el desarrollo institucional y a los distritos más pobres del país. Adicionalmente, los gobiernos locales deben trasladar durante los primeros cinco años un 3% de la recaudación al IFAM para financiar la capacitación y asistencia técnica (1%) y fortalecer un fondo de crédito municipal (2%). Asimismo, durante los primeros tres años la ley fijó un 3% a favor de la Junta administrativa del Registro Nacional

La base imponible del impuesto está constituida por el valor de los terrenos y las instalaciones o construcciones fijas y permanentes. El impuesto es anual, el período se inicia el primero de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Se debe pagar anual, semestral o en cuatro cuotas trimestrales según lo determine cada municipalidad, de acuerdo con una tarifa única y general por cantón que puede oscilar entre el 0.3% y el 1%. No obstante, durante los primeros cinco años de la vigencia de la ley el porcentaje del impuesto es de 0.6%. Están exentos los inmuebles únicos propiedad de personas físicas hasta un valor equivalente a dos años de "salario mínimo inferior" (aproximadamente US\$ 4,320 al cambio actual).

De acuerdo con estudios elaborados sobre el rendimiento del impuesto territorial mientras fue administrado por el Ministerio de Hacienda, se comprobó una recaudación considerablemente baja. En 1989, de las 250,000 propiedades susceptibles de pagar el impuesto, solamente 80,000 cumplieron con el pago. Existía un número excesivo de cuentas por cobrar, que se estimó para 1991 en 126,807. Además, la base imponible utilizada estaba desactualizada y el sistema centralizado para la valoración y recaudación del tributo era ineficaz.

El trabajo catastral que se desarrolló en los municipios fue realizado mayormente en las zonas urbanas. Con excepción de algunas municipalidades los estudios constataron que: el catastro no se ha apoyado en una base geográfica, ni tampoco sobre cartografía a gran

escala; los datos descritos en el catastro, cuando existen, se encuentran sobre diferentes soportes cartográficos en diferentes escalas; el acceso a los datos es difícil y no se encuentran disponibles en forma de compilación catastral; los datos no son archivados en forma segura; y no siempre existe relación entre el registro de catastro y el de los contribuyentes que utilizan las unidades administrativas de cada municipalidad.

La nueva ley establece que la base imponible para el cálculo del impuesto será el valor del inmueble registrado en la administración tributaria. A partir de la vigencia de la ley, la DGTD trasladó a cada municipalidad su registro de valores y propietarios de inmuebles que utilizaba para efectos del anterior impuesto territorial. La ley prevé varias modalidades de valoración: i) la valoración general que abarca por lo menos todos los inmuebles de un distrito; ii) la valoración unilateral o individual; iii) valoración general de los bienes no declarados; iv) la valoración efectuada mediante declaración del sujeto pasivo o autovaloración; y v) la valoración o modificación automática derivada de actos jurídicos tales como traslados de dominio, gravámenes hipotecarios, fraccionamientos, construcción o adición y otros. La valoración general o individual debe realizarse por lo menos una vez cada cinco años y no podrá efectuarse si no han pasado como mínimo dos años desde la última valoración.

Actualmente la sección de avalúos de la DGTD está trabajando con las municipalidades para revisar el valor de los inmuebles, y para el efecto ha suscrito convenios con 40 cantones. Como parte de este trabajo se espera tener acceso a los valores que posee el catastro (Registro Nacional) con lo cual se estima que pueden triplicarse los valores declarados de los inmuebles (actualización por hipotecas y mejoras a las construcciones) y también identificar a los contribuyentes omisos que no presentaron declaración y las construcciones nuevas. El nuevo enfoque propuesto que se espera seguir es el de autoliquidación y autodeclaración, que es una modalidad distinta a la seguida anteriormente que se basaba en avalúos practicados en forma individual y determinados administrativamente. También se revisarán los formularios de declaración y las respectivas guías y se utilizarán modelos de regresión múltiple y de tipología constructiva para la tasación de inmuebles.

Impuesto sobre construcciones

El impuesto sobre construcciones es el tercero en importancia (11.3 por ciento del total en 1995). La norma jurídica que lo establece forma parte de la Ley de Planificación Urbana y, como tal, su objetivo además de servir de fuente generadora de ingresos a las municipalidades es contribuir a lograr las condiciones necesarias de seguridad, salubridad, comodidad y belleza de las vías públicas, edificios y construcciones en los cantones (IFAM, 1993). La ley citada autoriza a las municipalidades a establecer un impuesto hasta del uno por ciento sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones. Están exentos del pago del impuesto las construcciones del gobierno central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, y las instituciones de asistencia médico-social o educativas. Las construcciones de viviendas de carácter social que se financien dentro del sistema financiero nacional para la vivienda están exentas del 50 por ciento del pago del impuesto.

Impuesto al cemento

El impuesto al cemento constituye la cuarta fuente de ingresos de las municipalidades (5.0 por ciento del total). Consiste en un gravamen del cinco por ciento sobre el precio de venta del cemento producido en las provincias de Cartago, San José y Guanacaste, con excepción del destinado a la exportación. El producto del impuesto no es exclusivo de los gobiernos locales, pues en el caso del que se produce en la provincia de Cartago, el 30 por ciento le corresponde a las municipalidades y el 70 por ciento restante a 19 asociaciones o entidades de desarrollo. Los ingresos provenientes del impuesto sobre el cemento producido en Guanacaste son distribuidos por partes iguales entre las municipalidades de esa provincia. Finalmente, de lo recaudado en la provincia de San José se otorga el 90 por ciento a diversas municipalidades y el 10 por ciento a la Universidad Nacional. El impuesto se entera trimestralmente y es recaudado por el Banco Central, que es asimismo la entidad responsable de girar directamente a cada una de las instituciones beneficiarias el importe señalado en la ley. En el caso de las municipalidades, los recursos deben utilizarse para financiar la construcción de obras comunales y en un caso a la construcción, mejoramiento y mantenimiento del sistema de alcantarillado sanitario.

Impuesto de timbre municipal

El impuesto de timbre municipal es el quinto impuesto local. En 1995 representó el 4.8 por ciento de los ingresos por impuestos. Este tributo, establecido en el Código Municipal, grava el traspaso de inmuebles con una tasa de dos por mil sobre el valor del inmueble, según estimación de las partes o el mayor valor fijado por la Dirección de Tributación Directa, excepto si el traspaso se hiciera en virtud de remates judiciales o adjudicaciones, en cuyo caso el impuesto se paga sobre el monto del bien rematado o sobre el avalúo pericial que se practique. Están también afectos al impuesto, además del traspaso de inmuebles, la constitución de hipotecas o cédulas hipotecarias, así como toda cesión o interrupción de la prescripción de créditos hipotecarios. El impuesto se paga a favor del cantón donde está ubicado el inmueble. El Registro Público no puede inscribir ninguna operación de bienes inmuebles si no se demuestra haber enterado el impuesto. Adicionalmente, el impuesto debe pagarse conforme a diversas tarifas fijas en los casos siguientes: i) en los testimonios de escrituras de constitución de sociedades; ii) las solicitudes de cédula o renovación de personas jurídicas; iii) renovación de patente de licores; iv) los recursos contra acuerdos municipales; v) solicitudes para realizar actividades lucrativas; vi) en todos los memoriales que dirijan los particulares a las municipalidades; y vii) en las ofertas para participar en las licitaciones municipales.

1.2.2 Tasas por servicios

El Código Municipal otorga un mandato a los gobiernos locales para cobrar tasas por los servicios urbanos que presten. Según el Código las tasas deben fijarse tomando en consideración el costo efectivo del servicio más un diez por ciento de utilidad para desarrollo. Los servicios de alumbrado público, limpieza de vías públicas, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes, deben pagarlos los usuarios aunque no tengan interés en ellos.

Por disposición legal las municipalidades están obligadas a revisar por lo menos una vez al año las tasas que cobran. La fijación de las tarifas de los servicios públicos, de conformidad con la ley 7593, corresponde a la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, que sustituyó en esas funciones en 1996 al Servicio Nacional de Electricidad (SNE). De acuerdo con dicha ley, le corresponde a las municipalidades autorizar la prestación del servicio de recolección y tratamiento de desechos sólidos e industriales, aunque no las tarifas. En los demás casos de autorización de servicios que en la mayoría de países son típicamente municipales como el suministro del servicio de acueducto y alcantarillados o el transporte público local, esa atribución ha continuado siendo asignada a otras entidades del gobierno nacional.

En 1995, las tasas por servicios representaron el 24.8 por ciento de los ingresos totales de los gobiernos locales; en conjunto son más importantes que la recaudación del impuesto de patentes. Los principales ingresos por servicios corresponden a la recolección de basura, servicio de agua y la limpieza de calles y caños. No obstante la obligación existente de reajustar anualmente las tasas, la prestación de los servicios municipales se realiza en la mayoría de los casos en condiciones deficitarias, lo que sin duda afecta la calidad de los servicios prestados. Las causas que provocan esta situación pueden resumirse en las siguientes: i) las tasas no están actualizadas; ii) la acción de cobro es insuficiente debido a los inadecuados registros de usuarios; y iii) no se sanciona a los morosos como corresponde. La aprobación de los reajustes de las tasas es lenta debido al prolongado proceso que es necesario seguir ante la Contraloría y las otras dependencias reguladoras. Los Concejos Municipales también son en algunas ocasiones responsables de las demoras, al resistirse los regidores a modificar las tarifas. Incluso en el pasado se presentaron casos en que las nuevas tarifas no se ponían en vigencia, a pesar de haber sido aprobadas por la Contraloría o el SNE y publicadas en el Diario Oficial, debido a que los regidores no lo han considerado políticamente oportuno (Pacheco, 1993).

1.2.3 Transferencias

Las transferencias recibidas por los gobiernos locales del sector público en Costa Rica pueden clasificarse como presupuestarias y extrapresupuestarias. Las transferencias presupuestarias constituyeron en 1995 el 9.5 por ciento de los ingresos totales, de los cuales 4.5 por ciento corresponden a transferencias corrientes y 5.0 por ciento de capital. La mayor proporción de estas transferencias se recibieron de entidades públicas descentralizadas.

La Contraloría señala en su informe de 1995 que un 8 por ciento de los recursos locales se recibieron y ejecutaron sin el trámite de presupuesto respectivo, por disponerlo así una ley especial. Se trata de los recursos asignados por partidas específicas con destino a obras municipales. De acuerdo con el informe citado, en 1995 setenta y siete municipalidades administraron ingresos provenientes de las partidas específicas por un monto de 1,263.4 millones de colones, de los cuales se ejecutaron 629.1 millones y quedó un saldo sin utilizar de 634.3 millones. Como puede notarse, las transferencias otorgadas a los gobiernos locales en Costa Rica ascienden a montos importantes. Si se suman las dos fuentes de transferencias, alrededor del 18 por ciento de los ingresos totales proceden de ese origen. Sin embargo, en atención al mandato constitucional que establece la autonomía municipal, el sistema debiera

despojarse de su contenido político y transformarse en un aporte incondicionado y generalizado para todas las municipalidades.

1.3 Condicionamiento del destino de los ingresos

Uno de los problemas que confrontan los gobiernos locales en la administración de su recursos, consiste en que las normas que aprueban los impuestos o tasas, asignan destinos específicos de gasto que expresan las preferencias políticas de los legisladores, pero que no necesariamente concuerdan con las prioridades de una municipalidad o comunidad en un ejercicio fiscal determinado. Los gobiernos locales experimentan anualmente cuantiosos superávits. De acuerdo con la liquidación del presupuesto consolidado de las municipalidades, en 1995 el superávit conjunto ascendió a 3,185.9 millones de colones, compuestos por 2,549.3 millones de recursos específicos y 636.6 millones de fondos libres.

Aunque la Contraloría seguramente está en lo correcto al afirmar que estos resultados se originan en problemas que se presentan en el proceso de las contrataciones y porque los recursos asignados a los proyectos específicos son insuficientes, también es cierto que el uso condicionado de los recursos no es una buena práctica cuando se trata de atender necesidades muy disímiles de los municipios. Las intenciones del legislador pueden ser muy lógicas y el destino en principio atendible, pero difícilmente coinciden con las prioridades necesariamente cambiantes de la mayoría de los cantones. Asimismo, las partidas específicas por su propia naturaleza no consideran adecuadamente las necesidades de financiamiento de los proyectos municipales. Usualmente los montos asignados son insuficientes para cubrir el costo de los proyectos, por lo que su ejecución se realiza sin una programación ordenada.

2. El Salvador

2.1 Consideraciones generales

2.1.1 Bases legales de la tributación municipal

La Constitución de la República de El Salvador, en el capítulo correspondiente al Gobierno Local establece que "...los municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo, y se regirán por un Código Municipal, que sentará los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas."

En el Artículo 204, la Constitución enumera los elementos que comprende la autonomía del municipio, entre ellos:

- i) compete a los municipios elaborar las tarifas de impuestos y sus reformas, y proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.
- ii) faculta a los concejos municipales a crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca. El acuerdo municipal de aprobación debe ser publicado en el diario oficial; y
- iii) los gobiernos locales pueden gestionar libremente en las materias de su competencia.

La Constitución determina que ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales. En relación a los impuestos locales no se hace la misma reserva. Los concejos municipales tienen iniciativa de ley en materia de impuestos. Para dar cumplimiento a la disposición constitucional, en diciembre de 1991 la Asamblea Legislativa decretó la Ley General Tributaria. Esta Ley constituye un verdadero código tributario municipal, pues contiene las definiciones tributarias básicas, los principios generales, el régimen de infracciones y sanciones, las facultades de la administración tributaria municipal y en general los procedimientos que deben observarse en materia de administración tributaria. En términos prácticos fija los "límites" que facultan a los concejos municipales para aprobar y gestionar, de manera autónoma sus propios regímenes de tasas y contribuciones.

El Código Municipal, promulgado en febrero de 1986, establece amplias competencias para los gobiernos locales. El municipio se concibe como una organización que debe garantizar la participación popular en la formación y conducción de la sociedad local. Al gobierno municipal se le encarga la rectoría y gerencia del bien común local, en coordinación con las políticas y actuaciones nacionales. Las competencias que asigna el Código Municipal a los gobiernos locales son de amplio alcance. Además de la prestación de los servicios municipales tradicionales, abarcan una gama de sectores y actividades, desde la elaboración, aprobación y ejecución de planes de desarrollo urbanos y rurales locales; la supervisión de precios, pesas, medidas y calidades; la promoción de la educación, la cultura, el deporte, la recreación, las ciencias y las artes; la promoción y desarrollo de programas de salud, saneamiento ambiental, prevención y combate de enfermedades; promoción y financiamiento de programas de vivienda; hasta la promoción y regulación de prácticamente todos los sectores económicos. De conformidad con el Código, el gobierno nacional solamente puede prestar servicios de carácter local cuando al municipio al cual competan no los preste o lo haga deficientemente. En todo caso, según esta misma norma, el Estado debe actuar con el consentimiento de las autoridades municipales.

2.1.2. La reforma y modernización del estado y la descentralización

La realidad de los municipios dista mucho de lo estipulado en la normativa legal. En un análisis reciente (1996) de diversas leyes relacionadas con el ámbito municipal, llevado a cabo por la Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador (COMURES), se detectaron innumerables disposiciones que contradicen o afectan el régimen municipal. Asimismo, el proceso de descentralización en El Salvador todavía se encuentra en una etapa incipiente.

En 1992, el Proyecto Coordinador del Programa de Modernización del Sector Público propuso una estrategia de descentralización que comprendía el reordenamiento de los niveles e instituciones responsables de la gestión pública, basado en una redistribución de funciones y competencias del gobierno nacional y sus entidades y las municipalidades. El planteamiento consistía en transferir determinadas competencias del gobierno nacional a las municipalidades en forma directa (Barrón y Montalvo, 1992).

El proyecto mencionado enumeró una serie de servicios que son susceptibles de transferirse a los gobiernos locales, entre ellos, la administración de los servicios de salud y educación; agua potable y alcantarillado; catastro y ordenamiento urbano; construcción y mantenimiento de obras públicas; construcción y financiamiento de vivienda y otras. La estrategia sugirió un proceso de descentralización gradual, progresivo, concertado y diferenciado. La propuesta en materia financiera y fiscal consistía en que las competencias que se transfirieran deberían estar acompañadas de los recursos que financiaban su funcionamiento, así como de otros mecanismos para aumentar los ingresos municipales.

Posteriormente, en junio de 1993, mediante decreto gubernativo, se creó la Comisión Coordinadora del Proceso de Descentralización y Desarrollo Municipal (CDM). Las competencias de la Comisión incluían la elaboración de un plan de descentralización y desarrollo municipal para cinco años, así como la coordinación de su implementación. Este plan se concibió como una parte integrante de un esfuerzo más amplio comprendido en el Programa de Modernización del Sector Público. Sin embargo, aunque se ha acometido una reforma institucional que ha significado un "adelgazamiento del Estado" y se ha adelantado en el proceso de privatización de entidades públicas, en lo que se refiere propiamente a la descentralización los avances han sido lentos. No obstante que el gobierno que asumió el poder en 1994 nombró un Comisionado Presidencial para la Modernización del Sector Público y en el Plan de Gobierno 1994-1999 se contempla a la descentralización como uno de los principios y criterios que orientan la acción socio-económica, todavía no se cuenta con un programa integral. De acuerdo con información de COMURES, el Plan está en la etapa de diseño (Plan de Desarrollo Municipal) y lo que actualmente se está ejecutando son experiencias piloto tales como las que ha desarrollado la Administración de Acueductos y Alcantarillados (ANDA) en siete municipios que comparten la fuente de agua y en el Departamento de Sonsonate.

Una de las estrategias que se han propuesto para fortalecer el proceso de descentralización, consiste en aprovechar las figuras municipales intermedias a nivel departamental denominadas Consejos Departamentales de Alcaldes (CDA). Estas organizaciones han acumulado una valiosa experiencia durante los últimos cinco años en la ejecución de proyectos de infraestructura básica intermunicipal, utilizando mecanismos participativos tales como las asambleas generales departamentales.

2.1.3 Transición de la cooperación internacional hacia el esfuerzo interno

Los recursos que disponían las municipalidades de El Salvador hasta 1993-94 dependieron entre un 50 y 60 por ciento de donaciones externas, en particular de los aportes provenientes del gobierno de los Estados Unidos de América. El principal programa local con respaldo externo era el denominado "Proyecto de Estabilización Social y Fortalecimiento del Desarrollo Municipal", más conocido como "Proyecto Municipalidades en Acción" (MEA), que surgió en el contexto de la guerra como un intento del gobierno por reconstruir la infraestructura de las áreas de conflicto armado.

Como resultado de la progresiva disminución de las donaciones externas, el gobierno nacional ha debido asumir el financiamiento de las necesidades de los municipios. Para ello, por medio del Decreto Legislativo 617 promulgado en 1996, se incrementó la asignación del

Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios (creado en septiembre de 1988), que pasó de 25 a 125 millones de colones anuales. A partir de julio de 1995, el gobierno nacional adquirió también el compromiso "moral" de destinar a proyectos locales el equivalente de un punto por ciento del Impuesto al Valor Agregado, pero como no existe un claro mandato legal y ante las insuficiencias de recursos del gobierno, esta obligación sólo ha sido cumplida parcialmente.

La entidad nacional responsable de la coordinación de los proyectos locales ha sido la Secretaría de Reconstrucción Nacional (SRN). La SRN ha continuado los esfuerzos del anterior Proyecto MEA para mejorar la infraestructura municipal y apoyar el desarrollo local, utilizando mecanismos que promueven una mayor participación de la población, a través de diversos incentivos para estimular a las autoridades municipales a realizar periódicamente cabildos abiertos y consultas populares. Los recursos administrados por la SRN se distribuyen tomando en cuenta la población existente en cada municipio y se asignan a proyectos específicos.

El fácil acceso a las donaciones ocasionó en el pasado un escaso esfuerzo local por aumentar la recaudación de ingresos de fuentes propias. En los últimos años se han impulsado iniciativas para aumentar los ingresos por tasas de servicios municipales. Sin embargo, ha habido reticencia en las mismas municipalidades por recuperar, aunque fuera parcialmente, los recursos invertidos en obras de infraestructura por medio de las contribuciones por mejoras, para lo cual les faculta la Ley General Tributaria Municipal. De acuerdo con análisis realizados por entidades de cooperación técnica, los servicios locales todavía mantienen algún grado de subsidio. Algunas agencias de cooperación externa no han logrado colocar entre los gobiernos locales recursos en calidad de préstamo, al no resultar atractivos para ellos en relación a las otras fuentes.

2.2 Estructura de financiamiento municipal

2.2.1 Situación actual y perspectivas

En El Salvador se ha iniciado un proceso de modernización de la arcaica tributación municipal existente. Con la aprobación de la Ley General Tributaria se ha dado un paso fundamental en la autonomía municipal al facultarse a las corporaciones municipales a determinar sus propias tasas y contribuciones especiales. De acuerdo con información proporcionada por el ISDEM, en el período que comprende desde enero 1992 -fecha en la que empezó a regir la nueva Ley-, hasta fines de 1996, se habían actualizado las tasas por servicios en prácticamente todas las municipalidades. Los ingresos por ese concepto aumentaron en más del cien por ciento en la mayoría de municipios. Con participación del ISDEM y asistencia externa se ha desarrollado un esfuerzo para diseñar y capacitar a los administradores locales sobre el modelo de cobro y recuperación de la mora, y en la creación de catastros municipales. Antes del reajuste de las tasas se otorgaba a los vecinos un oneroso subsidio en la prestación de los servicios de alumbrado público y aseo, así como en los demás servicios locales. A partir de diciembre de 1991, la municipalidad de San Salvador ha logrado aumentar sus ingresos mediante el cobro de la tasa de aseo y alumbrado en el recibo de energía eléctrica.

Respecto al cobro de las contribuciones por mejoras, las municipalidades todavía se resisten a aplicarlas. Solamente se conoce el caso de un municipio que impuso una contribución en un proyecto de abastecimiento de agua. En relación con los impuestos locales, que de acuerdo con la norma constitucional deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa, después de un largo trámite y siguiendo el modelo tradicional, durante el período 1994-1996 se han votado y promulgado 80 decretos legislativos para igual número de municipalidades. Sin embargo, otros 95 proyectos de ley se encuentran "congelados" en la Asamblea Legislativa, esperando su aprobación desde 1995. En los decretos emitidos se ha hecho un esfuerzo por uniformar las escalas impositivas para el componente de tarifas variables del Impuesto sobre Actividades Económicas (gravamen sobre activos).

Además de la actualización del impuesto sobre actividades económicas en los municipios indicados, el único cambio en la tributación local -de carácter menor- es la reciente disposición legal (Decreto 640) de trasladar la autorización de la licencia para expender bebidas alcohólicas del Ministerio de Hacienda a las alcaldías municipales, que significará 1,155 colones anuales por cada establecimiento.

La estrategia de aprobar leyes impositivas individuales por municipios, en las condiciones de El Salvador, no pareciera ser la mejor opción. En primer lugar no parece lógico presentar a discusión legislativa 262 proyectos de ley de impuestos locales -igual al número total de municipios-, pues ello supone un proceso extremadamente largo y engorroso. En segundo lugar, se necesita redefinir el modelo de financiamiento municipal salvadoreño, a fin de modernizarlo y armonizarlo con los principios que actualmente orientan a la tributación nacional.

Ese reordenamiento tributario local comprende la inclusión de figuras que son propias de la imposición local en la mayoría de países del mundo y que están ausentes de la tributación local salvadoreña, como son el impuesto sobre inmuebles, los gravámenes sobre vehículos y otros. Asimismo, es conveniente redefinir el impuesto sobre las actividades económicas que actualmente se tiene como parámetro para la mayoría de actividades el valor de los activos, ya sea para reformarlo sustancialmente o para sustituirlo por otros impuestos o mecanismos de transferencia del gobierno central.

Durante varios años se discutió la posibilidad de introducir un impuesto sobre inmuebles tipo "predial" para consolidar la base financiera de las municipalidades y contribuir al proceso de descentralización. Se preparó incluso un estudio de base y diversos proyectos de ley para la creación del impuesto predial municipal (Tobar, 1994). Una de las objeciones principales que había demorado la aprobación del impuesto predial desapareció al derogarse el impuesto sobre el patrimonio. No obstante, el gobierno actual decidió desechar esa iniciativa con lo cual se limitó la posibilidad de fortalecer la autonomía financiera de los gobiernos locales.

En un informe preparado para ISDEM y GTZ (Agencia Alemana de Cooperación Técnica) por Mouchet (1993), se propone que para superar las condiciones de obsolescencia del sistema impositivo salvadoreño, es necesario modificar sustancialmente los parámetros utilizados para liquidar y cobrar el impuesto sobre actividades económicas; transferir a las

alcaldías el cobro del impuesto de circulación de vehículos; establecer una transferencia a favor de los gobiernos locales con base en un porcentaje de los ingresos ordinarios del presupuesto nacional; e incorporar el impuesto predial a la tributación local.

En un estudio posterior, elaborado por Melhado y Gallagher (1994) para AID y FUSADES (Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social), se presenta una propuesta para impulsar una política que se define como de federalismo fiscal que comprendería en términos generales cinco medidas: i) el establecimiento a favor de los gobiernos locales de un sobrecargo al impuesto sobre la renta que se paga al gobierno nacional, en sustitución del actual impuesto que grava las actividades económicas; ii) el reemplazo de las tasas municipales de alumbrado, aseo y pavimentación por el impuesto predial; iii) el traslado a los gobiernos locales del impuesto nacional que grava las transferencias de propiedades; iv) la creación de un impuesto compensatorio por deterioro ecológico; y v) el diseño de un sistema integrado de transferencias.

2.2.2. Régimen tributario local y recaudación de ingresos

La información sobre las finanzas de los gobiernos locales en El Salvador es precaria. El ISDEM es la única institución que recopila y procesa la información pero solamente se dispone de cifras globales. Hasta el momento no existe un consolidado a nivel de todos los gobiernos locales que muestre razonablemente la situación global de los ingresos. La municipalidad de San Salvador recaudó en 1995 un total de 174.4 millones de colones, que provinieron en un 92.0 por ciento de ingresos corrientes y un 8.0 por ciento de ingresos de capital. La información disponible sobre el resto de municipalidades reporta un total de 167.6 millones de ingresos corrientes para ese año.

Los ingresos corrientes, según la fuente de origen, se estructuraron de la manera siguiente: en el caso de San Salvador un 48.5 por ciento provino de impuestos; 43.3 por ciento de ingresos no tributarios, principalmente tasas por aseo público; y 8.2 por ciento de transferencias corrientes. Debido a la escasa aplicación de gravámenes impositivos el consolidado del resto de municipalidades tiene una participación muy distinta: 32.3 por ciento de impuestos; 65.0 por ciento de tasas y 2.6 por ciento de transferencias. La información sobre lo recaudado por cada uno de los impuestos solamente está disponible para la municipalidad de San Salvador. El impuesto más importante es el que grava las actividades económicas (89.7 por ciento), seguido muy de lejos por el impuesto de vialidad (6.6 por ciento), el impuesto a las loterías (1.6 por ciento), licores y aguardientes (1.2 por ciento) y ornato (0.8 por ciento).

Impuesto sobre actividades económicas

Este impuesto no tiene una denominación específica ya que las "Tarifas de Arbitrios" de San Salvador sólo indican la manera y las tablas que se aplicarán a las empresas de acuerdo con el sector económico de actividad. En el modelo de ley de impuestos fiscales preparado por el ISDEM, el impuesto se designa como "impuesto a las actividades económicas aplicando tarifa variable" e "impuesto a las actividades económicas aplicando tarifa fija".

De acuerdo con la ley (caso de San Salvador) el impuesto es mensual y grava a las personas naturales o jurídicas, sucesiones y fideicomisos con una tarifa porcentual regresiva de quince tramos, que se aplica sobre el monto del activo de las empresas clasificadas como industriales, comerciales, energía, comunicaciones, hoteles, hospitales privados y otros. La tarifa comienza con un uno por millar para el tramo de activo comprendido entre 10 mil y 25 mil colones y decrece hasta terminar con una tasa de 0.02 por millar para el tramo de más de 15 millones de colones. Las empresas catalogadas como financieras también son gravadas sobre el monto de los activos, pero la tarifa regresiva para este sector es considerablemente menor. A la mayoría del resto de sectores económicos se aplica una modalidad distinta que consiste en un impuesto fijo en términos absolutos que varía de monto según sea la naturaleza de la actividad económica de que se trate. El sector agrícola no está gravado por este impuesto.

En el caso del municipio de San Salvador (1995) el mayor porcentaje de la recaudación del tributo procede de los porcentajes aplicados sobre los activos de las empresas comerciales: 40.4 por ciento del total de impuestos; la industria participa con un 13.0 por ciento; mientras que el sector financiero aporta 19.4 por ciento. El componente del impuesto basado en tarifas fijas contribuye con 16.8 por ciento de los ingresos tributarios. Dado el carácter regresivo de las tarifas, una de las críticas que se ha hecho en relación con este impuesto es su marcada discriminación en contra de las empresas pequeñas, pues las afecta con una carga tributaria proporcionalmente mayor.

Transferencias

El tercer párrafo del artículo 207 de la Constitución Política prevé que "...para garantizar el desarrollo y la autonomía económica de los municipios, se creará un fondo para el desarrollo económico y social de los mismos. Una ley establecerá el monto de ese fondo y los mecanismos para su uso". Esta norma preceptúa categóricamente la obligación del gobierno nacional de proveer a los gobiernos locales de los recursos necesarios para cumplir sus cometidos. Sin embargo, la transferencia establecida para ese propósito tiene asignado un monto reducido que no está en concordancia con el espíritu constitucional.

Los montos asignados y posteriormente transferidos a las municipalidades por medio del ISDEM fueron extremadamente bajos hasta 1995 (menores a US \$3.0 millones). A partir de 1996, el Fondo fue incrementado a 125 millones de colones (US \$14.3 millones). Esta cifra es todavía insuficiente para cubrir las necesidades esenciales de los gobiernos locales. El fondo se distribuye considerando la población de los municipios. De conformidad con la ley de creación del fondo, los recursos transferidos deben utilizarse en un 80 por ciento para inversión y 20 por ciento para funcionamiento. No obstante, la escasez de recursos que confrontan los gobiernos locales los ha forzado a utilizar un porcentaje mayor de ese financiamiento para cubrir sus gastos corrientes.

3. Guatemala

3.1 Consideraciones generales

3.1.1 Bases legales de la tributación municipal

Guatemala se ha caracterizado por una larga tradición de autonomía formal de los gobiernos locales. Los ordenamientos constitucionales decretados desde 1945 han contemplado la autonomía municipal y la elección en forma directa y popular de las corporaciones municipales. La actual Constitución Política, vigente desde enero de 1986, no sólo mantuvo sino que profundizó estos preceptos. En el capítulo referente al Régimen Municipal establece que "Los municipios de la República de Guatemala son instituciones autónomas". Asimismo, indica que entre otras funciones les corresponde a los municipios "obtener y disponer de sus recursos y atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios".

Un rasgo particular de la Constitución Política de Guatemala consiste en que las disposiciones referentes a las funciones de las municipalidades no son limitativas ni imperativas. Ello significa que es el propio municipio, por medio de sus órganos de poder, el que debe definir la amplitud y cobertura de sus funciones y fines, en el marco del ordenamiento jurídico general (ASIES, 1993). De acuerdo con la Constitución las corporaciones municipales deben procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios. La captación de recursos debe ajustarse al principio de legalidad, a la ley y a las necesidades de los municipios. El principio de legalidad se refiere a que es atribución exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

El mayor avance de la actual Constitución para asegurar la autonomía real de los municipios, fue el establecimiento del mandato que obliga al gobierno nacional a transferir un porcentaje determinado de los ingresos ordinarios del Estado a los gobiernos locales. Esta disposición ha revolucionado las finanzas municipales y ha sido la base para impulsar un proceso de desarrollo local sin precedentes en la historia reciente del país. En las disposiciones transitorias y finales de la Constitución se ordena al Congreso de la República emitir un nuevo Código Municipal, la Ley de Servicio Municipal, la Ley Preliminar de Regionalización y un Código Tributario Municipal, ajustados a los preceptos constitucionales, a más tardar en el plazo de un año a contar de la instalación del Congreso.

El Código Municipal, promulgado en octubre de 1988, define de una manera muy amplia las competencias de las corporaciones municipales. Dentro de ellas se destacan, además de las que corresponden a la administración autónoma de los gobiernos locales: i) la promoción de la educación, la cultura el deporte y la recreación; ii) la promoción y desarrollo de programas de salud y saneamiento ambiental, prevención y combate de enfermedades; iii) el establecimiento, regulación y atención de los servicios públicos locales; iv) la

administración del registro civil; y v) protección de la identidad cultural de los vecinos de acuerdo con sus valores, lenguas, tradiciones y costumbres. Es importante señalar que Guatemala es el único país del Istmo donde el servicio de abastecimiento de agua potable y drenaje está totalmente bajo administración de los gobiernos locales.

Son competencias de los concejos municipales, sin aprobación previa ni posterior de ninguna otra autoridad o institución, la fijación de tasas por servicios públicos locales, rentas de los bienes municipales y de aportes compensatorios de los propietarios de inmuebles beneficiados por las obras municipales de desarrollo urbano y rural. Las contribuciones por mejoras no pueden exceder del costo de las obras. Los impuestos municipales -denominados indistintamente arbitrios e impuestos por el Código- deben ser propuestos por la corporación municipal al organismo ejecutivo, quien traslada el expediente con la iniciativa de ley a la aprobación del Congreso de la República.

Desafortunadamente, los municipios no cuentan en la actualidad con un Código que sistematice todos los aspectos relacionados con la tributación local y sirva de base a un proceso de modernización en ese campo. El Código Tributario Municipal, cuya aprobación constituye un mandato constitucional, fue decretado por el Congreso en 1986 (Decreto No. 75-86), pero fue vetado en su oportunidad por el Presidente de la República. Hasta ahora no pareciera haber mucho interés en los gobiernos locales por hacer valer este mandato constitucional.

3.1.2 La reforma y modernización del estado y la descentralización

A pesar de que durante los últimos años se han iniciado diversos programas que persiguen la reforma y racionalización del Estado, se ha avanzado muy poco en la descentralización y desconcentración del sector público. El sistema de consejos de desarrollo urbano y rural que fue concebido como el instrumento idóneo para promover una mayor eficacia de la administración pública, no ha podido cumplir hasta ahora ese cometido.

El plan formulado por el gobierno actual, denominado Programa de Gobierno 1996-2000, incluye dos capítulos que se refieren a los gobiernos locales. El apartado denominado "Modernización, Descentralización y Desconcentración del Sector Público, postula como políticas y lineamientos de acción la descentralización de los servicios públicos "fortaleciendo los niveles departamentales de gobierno, los poderes locales, la autonomía municipal y la participación de las comunidades y sus organizaciones". También se plantea "descentralizar mediante la transferencia a la comunidad directamente, o a una instancia de gobierno local cercana a los ciudadanos, el poder de decisión, la elaboración de políticas y la ejecución y evaluación de acciones, proyectos, programas y obras de gobierno".

En el capítulo denominado "Desarrollo Local" se enuncia un conjunto de acciones de apoyo a los gobiernos locales, entre ellas: i) la entrega oportuna de los aportes constitucionales y de los recursos que por ley les corresponde a las municipalidades; ii) la modernización del Instituto de Fomento Municipal (INFOM) para que satisfaga las demandas de apoyo técnico e intermediación financiera de las municipalidades; iii) la emisión del Código Tributario Municipal; iv) crear incentivos financieros para la participación de las municipalidades en la prestación de los servicios; y v) otras acciones de apoyo.

3.2. Panorama general de la tributación local

Las normas constitucionales y el nuevo Código Municipal representan logros significativos para los gobiernos locales en materia de autonomía, ampliación de competencias y aumento de recursos. Ello contrasta con la secular debilidad de la mayoría de municipalidades para generar recursos propios para financiar sus gastos corrientes más esenciales. Los recursos locales provenientes de fuentes propias no cubren ni las remuneraciones de los empleados y funcionarios. Esta insuficiencia se ha agudizado con los cambios.

El régimen tributario municipal de Guatemala es probablemente el más anacrónico del Istmo. Algunas de las figuras tributarias que incluye, como los arbitrios por extracción de productos, proceden de la época colonial cuando los impuestos se recaudaban en los límites de las poblaciones mediante la acción de garitas o instalaciones similares. De igual manera, la recaudación de los impuestos que gravan las actividades económicas son insignificantes, pues en general fueron fijados hace más de quince años con tarifas expresadas en montos absolutos que no han sido reajustadas en relación a la inflación y a la realidad económica del país.

Los planes de arbitrios que rigen actualmente para la mayoría de los municipios fueron aprobados conforme a las normas anteriores a la constitución vigente. El procedimiento que se seguía entonces, solamente requería la aprobación por el organismo ejecutivo, mediante acuerdos gubernativos. A pesar de ello, el procedimiento no era tan expedito, pero al menos no necesitaba la sanción legislativa.

Con la vigencia de la nueva constitución, se autorizó a los gobiernos locales para que de manera autónoma pudieran aprobar las tasas administrativas y por servicios públicos, pero se estableció el principio de legalidad en materia impositiva que abarcó también a los impuestos o arbitrios locales. El resultado de las nuevas restricciones para la aprobación de impuestos ha sido adverso para las municipalidades. Una revisión reciente de la recopilación de leyes revela que durante la vigencia de la actual Constitución (más de diez años), solamente habían sido aprobados por el Congreso de la República un total de quince decretos que actualizaban arbitrios municipales, es decir menos del cinco por ciento del total de un total de 330 municipios.

En 1991, los gobiernos locales con asesoría del INFOM trataron de superar el escollo legislativo mediante la estrategia de agrupar los impuestos municipales locales en proyectos de ley conjuntos, uno por cada departamento de la República, pero este esfuerzo no prosperó. Algunos proyectos avanzaron hasta la segunda lectura -de un total de tres- dentro del proceso de formación de la ley, pero debido a la oposición de grupos privados el trámite legislativo fue paralizado indefinidamente. Tanto los quince decretos individuales que sí fueron aprobados, como los proyectos generales elaborados por departamento que no alcanzaron su propósito, fueron concebidos dentro de un enfoque que persigue aumentar la recaudación de ingresos mediante el simple reajuste de las tarifas impositivas, pero que no está orientado, como debiera, a la modernización del régimen tributario local. Los proyectos de ley incluso contienen una definición incorrecta de las unidades de medida de las mercancías a ser

gravadas, pues se mantiene el uso de conceptos imprecisos como cajas, bultos, camionadas y otras medidas inapropiadas. Además, con la aprobación de las reformas a la Constitución, las propuestas de ley perdieron parte de su sustentación al eliminarse la categorización de los municipios en que se basaban las tarifas.

El trabajo desarrollado por el Congreso también ha mostrado deficiencias, pues los decretos emitidos que aprueban impuestos locales adolecen de inconvenientes como la definición inexacta de lo que debe considerarse impuestos y tasas. Un ejemplo de ello son las tasas por estacionamiento que figuran como impuestos en diversos planes de arbitrios.

Como conclusión a lo observado durante los últimos doce años en materia de tributación local en Guatemala, puede inferirse el abandono de la idea de dotar a los gobiernos de recursos percibidos por la propia administración local, particularmente de impuestos que graven las actividades económicas. Como estrategia sustitutiva se ha impulsado la creación de un régimen de transferencias que comprende no solo el aporte de carácter constitucional del diez por ciento de los ingresos ordinarios, sino también compartir con las municipalidades los impuestos nacionales al valor agregado, sobre el consumo de combustibles y de circulación de vehículos. Las excepciones a esta regla han sido el traslado a los gobiernos locales -todavía parcial- de la administración del impuesto único sobre inmuebles (1994) y del aumento del tributo denominado boleto de ornato (1996). Hasta ahora el cambio más significativo en los ingresos municipales, después de la creación del aporte constitucional, ha sido la decisión de otorgar a las municipalidades un punto porcentual del impuesto al valor agregado, que cobró vigencia a partir del uno de enero de 1996. En esa fecha se incrementó la tasa de ese impuesto del 7 al 10 por ciento, y conforme al decreto legislativo 60-94 (posteriormente reformado por el Decreto 142-96), los tres puntos porcentuales adicionales se asignaron a las municipalidades, los consejos regionales de desarrollo y los fondos para la paz.

En términos cuantitativos, para 1997 este nuevo ingreso municipal representará el equivalente a 7.5 por ciento (tres cuartas partes del aporte constitucional) de los ingresos corrientes, con lo cual la participación municipal en los ingresos corrientes del gobierno, incluyendo todos los impuestos compartidos, se incrementará en ese mismo año al 19.0 por ciento. Los recursos adicionales provenientes del impuesto al valor agregado se distribuyen entre las municipalidades siguiendo los mismos criterios del aporte constitucional y deben destinarse a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios existentes.

Los acuerdos de paz suscritos por el gobierno de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG) contemplan una participación importante de los gobiernos locales en la consolidación del proceso de desarrollo y reconciliación nacional. Así, por ejemplo, el gobierno nacional se comprometió a intensificar el fortalecimiento administrativo, técnico y financiero de los gobiernos locales como medio para fortalecer el proceso democrático y para la integración de las poblaciones marginadas. En los acuerdos se consignó también la obligación del gobierno de profundizar la descentralización de la administración pública, trasladando poder de decisión, recursos y administración de servicios a los gobiernos locales y comunidades.

3.3 Estructura de financiamiento municipal

3.3.1 Insuficiencia de la información estadística

El análisis de los ingresos locales en Guatemala es una tarea relativamente ardua debido a que las estadísticas disponibles son incompletas. A pesar de que existe una institución de fomento municipal dotada con suficientes recursos, no se ha dado atención adecuada a la información sobre las finanzas municipales. A nivel consolidado sólo se cuenta con los presupuestos de los gobiernos locales (excepto el municipio de Guatemala), pero no se llevan registros sistemáticos de las respectivas ejecuciones presupuestarias. Esta situación es lamentable si se considera que el INFOM tiene asignadas importantes responsabilidades en la percepción y distribución de un porcentaje considerable de los recursos locales.

Uno de los criterios de distribución del aporte constitucional y de los impuestos compartidos que se rigen por esas mismas reglas, requiere forzosamente de la información de los ingresos ordinarios generados por cada municipalidad. Al no disponerse de dicha información la deficiencia ha sido suplida por una certificación proporcionada por las municipalidades sobre el monto total de los ingresos. Esta información por ser de carácter global no puede ser utilizada para fines analíticos. Para integrar un panorama consolidado de los ingresos municipales que constituyera una aproximación razonable a la realidad, fue necesario reunir información de tres fuentes: INFOM, Municipalidad de Guatemala y Ministerio de Finanzas Públicas. Por consiguiente las cifras que se utilizan adelante son solamente estimaciones.

3.3.2 Nivel y composición de los ingresos municipales

Los ingresos de los gobiernos locales han aumentado sustancialmente en términos nominales y reales durante los últimos años. En el período de diez años que abarca de 1985 -año previo a que empezara a regir el aporte constitucional- y 1995 los ingresos totales se han multiplicado por 11.4 veces, pues pasaron de Q. 68.2 millones a Q. 780.1 millones. Sin embargo, aunque el aumento nominal es considerable, en términos reales no es tan significativo, ya que la relación entre los ingresos totales y el producto interno bruto -PIB- solamente se incrementó en 50 por ciento al pasar de 0.6 por ciento en 1985 a 0.9 por ciento en 1995. Este porcentaje se debería haber incrementado considerablemente a partir de 1997 al hacerse efectiva la transferencia derivada del punto porcentual del impuesto al valor agregado a favor de las municipalidades.

El incremento de los ingresos locales hasta 1995 se explica exclusivamente por el comportamiento de las transferencias del gobierno central, principalmente del aporte constitucional. En 1985 las transferencias a los gobiernos locales significaban el 0.17 por ciento del PIB, mientras que en 1995 alcanzaron el 0.7 por ciento; es decir, experimentaron una alza de más de cuatro veces. En contraste, los ingresos tributarios locales se redujeron a una tercera parte en términos relativos, al registrar 0.3 y 0.09 por ciento para esos mismo años. La mayor disponibilidad de recursos provenientes de transferencias seguramente no es ajena al escaso esfuerzo de recaudación tributaria realizado por las administraciones locales. El gobierno nacional incluso se hizo cargo de financiar un alto porcentaje de las remuneraciones

de los empleados municipales y del subsidio de los precios de algunos servicios locales. Los ingresos totales de los gobiernos locales en 1995 se integraron en un 38.7 por ciento de ingresos corrientes y 61.3 por ciento de ingresos de capital. Los ingresos corrientes a su vez se dividieron en 21.5 por ciento de ingresos tributarios, 16.4 por ciento de ingresos no tributarios y 0.8 por ciento de transferencias. Los ingresos de capital comprendieron básicamente transferencias de capital del sector público (59.1 por ciento) y otros ingresos menores como la venta de activos (0.1 por ciento) y préstamos externos (2.1 por ciento).

3.3.3. Ingresos tributarios

Para efectos del análisis de los ingresos tributarios locales en Guatemala, es necesario distinguir entre ingresos de recaudación propia e ingresos tributarios transferidos o compartidos. De acuerdo al cuadro 4 los ingresos provenientes del esfuerzo de la administración tributaria municipal representaron en 1995 el 44.5 por ciento y los transferidos el 55.5 por ciento.

Los ingresos tributarios administrados por las propias municipalidades están conformados principalmente por cinco rubros: cuatro impuestos y la contribución por mejoras. Los impuestos transferidos comprenden en total once impuestos, pero solamente tres de ellos registran una recaudación de relativa consideración. A diferencia del resto de países del Istmo, en Guatemala no existe un impuesto dominante que proporcione un alto porcentaje de la tributación, sino una serie de impuestos de importancia similar.

Hasta 1993 la principal fuente de ingresos tributarios era la participación de los gobiernos locales en el impuesto único sobre inmuebles, pero debido a la deficiente administración de ese impuesto su importancia se ha reducido considerablemente. Para 1995 -último año que se disponen estadísticas- el ingreso más importante provino del impuesto sobre el consumo de gasolina que representaba una cuarta parte del total. En orden de importancia, tomando en cuenta la recaudación de 1995, siguen la participación en el impuesto sobre circulación de vehículos (24.2 por ciento), la contribución por mejoras (9.2 por ciento), el impuesto único sobre inmuebles (7.4 por ciento), el boleto de ornato (6.7 por ciento) y los arbitrios por extracción de productos (6.2 por ciento).

Impuesto unico sobre inmuebles

El Impuesto Unico sobre Inmuebles es uno de los tributos más antiguos que existen en el país. El origen de la contribución sobre bienes inmuebles data de mayo de 1921. La ley vigente fue decretada en 1987 y posteriormente ha sufrido diversas reformas. El impuesto continúa siendo de carácter nacional, aunque a partir de 1995 como consecuencia de la reforma introducida por el Decreto 57-94 su gestión está siendo trasladada a los gobiernos locales que el Ministerio de Finanzas Públicas determine que tienen la capacidad técnica y administrativa para recaudar el impuesto. Sin embargo, el proceso de traslado ha sido demasiado lento, pues después de dos años de vigencia del decreto sólo se ha aprobado el trasladado a 21 municipalidades y como era de esperar únicamente a los municipios más importantes.

CUADRO 4
GUATEMALA: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE LOS
GOBIERNOS LOCALES. AÑOS: 1991-1995
-Porcentajes-

Concepto	1991	1992	1993	1994	1995
1. Ingresos Tributarios	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.1 Recaudación Propia	46.9	55.2	55.9	49.3	44.5
1.1.1 Arbitrio Transporte Urbano	13.3	11.9	11.0	8.2	0.0
1.1.2 Boleto de Ornato	8.2	9.1	8.2	9.4	6.7
1.1.3 Extracción de Productos	5.5	7.1	7.9	9.4	6.2
1.1.4 Contribución por Mejoras	10.6	11.6	18.5	15.0	9.2
1.1.5 Imp. Unico sobre Inmuebles	0.0	0.0	0.0	0.0	6.0
1.1.6 Otros	9.3	15.6	10.3	7.3	16.0
1.2 Impuestos Transferidos	53.1	44.8	44.1	50.7	55.5
1.2.1 Imp. Unico sobre Inmuebles	30.9	28.4	15.5	16.3	1.4
1.2.2 Circulación de Vehículos	10.5	10.8	10.4	8.6	24.2
1.2.3 Consumo de Gasolina	3.6	0.9	15.0	20.6	25.7
1.2.4 Otros	8.2	4.6	3.2	5.3	4.2

Fuente: Cálculos propios basados en información de la Municipalidad de Guatemala, INFOM y Ministerio de Finanzas Públicas.

El impuesto recae sobre los bienes inmuebles, rurales y urbanos. Para efectos de la determinación del impuesto, la base imponible se integra por el valor del terreno, el valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente y sus mejoras; el valor de los cultivos permanentes, el incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales; la naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.

El impuesto es anual, pero el pago debe hacerse en cuatro cuotas trimestrales iguales -abril, julio, octubre y enero-. Los inmuebles con un valor menor de Q 2,000 están exentos del impuesto. Se aplican tres tasas proporcionales de acuerdo a la escala siguiente: i) dos por millar para inmuebles cuyos valores están entre Q 2,000 y Q 20,000; ii) seis por millar para valores entre Q 20,000.01 y Q 70,000; y iii) nueve por millar para valores mayores de Q 70,000. El producto de la recaudación del impuesto, multas e intereses, de acuerdo con la ley, se distribuye de la siguiente manera: i) cuando lo administre el Ministerio de Finanzas Públicas es compartido entre el gobierno nacional y las municipalidades así: cien por ciento a favor de las municipalidades del monto que ingrese por inmuebles afectos al dos por millar; y 75 y 25 por ciento a los gobiernos locales y al gobierno nacional respectivamente, de lo recaudado

aplicando las otras dos tasas; y ii) cuando es administrado por las municipalidades el total de la recaudación corresponde a los gobiernos locales. El impuesto pertenece a cada municipalidad de acuerdo con la jurisdicción territorial en que esté ubicado cada inmueble.

La ley aprobada en 1987 prevé la posibilidad de que los contribuyentes presenten un autoavalúo con el carácter de "juramento de decir verdad" cuando sean convocados por el Ministerio de Finanzas Públicas. Durante 1988 se solicitó la presentación del primer autoavalúo, pero sus resultados fueron decepcionantes debido a que no tenía carácter obligatorio ni se fijaron previamente los parámetros necesarios para determinar la valuación de los inmuebles.

La administración del impuesto por parte del gobierno nacional ha sido en extremo deficiente. Los valores del catastro se encuentran totalmente desactualizados, la acción de cobro es irregular, la base de datos no fue elaborada técnicamente por lo que constantemente se incurre en omisiones y errores y la atención al público es inapropiada. El Ministerio de Finanzas Públicas no ha desarrollado ningún programa efectivo para mejorar la administración del impuesto. Todo ello ha determinado que se recaude un porcentaje muy inferior a su rendimiento potencial. En 1994, diversas organizaciones trataron de impulsar un proyecto de ley técnicamente elaborado que pretendía la municipalización total del impuesto. La propuesta fue presentada a consideración de las autoridades nacionales y locales, pero desafortunadamente no contó con el suficiente apoyo político.

El traslado de la gestión del impuesto a los gobiernos locales todavía está en una fase inicial. Las municipalidades que se han hecho cargo del impuesto están tratando de modernizar y actualizar los registros y valores de los inmuebles. No obstante, hasta ahora se ha avanzado lentamente. Debido a que el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Dirección de Catastro y Bienes Inmuebles, mantiene la facultad para determinar los valores imponibles de los inmuebles y que esta función ha sido delegada a las municipalidades utilizando una base legal poco sólida, es de esperar que puedan surgir en el futuro dificultades legales para actualizar los valores.

Para compensar a los municipios que registraran problemas financieros, el Decreto No. 57-94 ordenó la formación de un Fondo de Desarrollo Municipal a ser administrado por el INFOM, con el producto del 25 por ciento de la recaudación, durante los primeros 10 años de recaudación por los propios gobiernos locales. No obstante, por razones que se desconocen el Fondo no ha sido constituido.

Impuesto sobre la gasolina

Las municipalidades han participado tradicionalmente de los impuestos que a nivel nacional se han establecido sobre los combustibles. Sin embargo, los ingresos por ese concepto eran poco significativos, ya que consistían en Q. 0.02 por cada galón de gasolina vendida. La aprobación por el Congreso de la ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo en junio de 1992, estableció una nueva normativa tributaria a nivel nacional que amplió considerablemente los tributos sobre esos productos. Dentro de esos cambios se aprobó el incremento de la participación de los gobiernos locales

a Q. O.20 por galón. El Ministerio de Finanzas Públicas está obligado a distribuir el impuesto entre las municipalidades con una periodicidad trimestral, dentro del mes siguiente al trimestre vencido, tomando como base la misma proporción en que se asigne el porcentaje constitucional a favor de los gobiernos locales.

El aumento de la participación en la imposición a los combustibles está generando un monto importante de recursos -alrededor de Q. 40.0 millones anuales- que contribuirá a aliviar la crónica deficiencia que confrontan los gobiernos locales para financiar los programas de gastos de funcionamiento, que son los que registran más limitaciones. Sin embargo, a pesar de las experiencias negativas anteriores, de nuevo la ley no estableció un mecanismo automático de traslado de los recursos. Esa omisión está provocando irregularidades en las entregas del gobierno nacional y afectando los intereses legítimos de las municipalidades.

Impuesto sobre circulación de vehículos

Este impuesto es de carácter nacional y es administrado por la Dirección General de Rentas Internas. El impuesto es ad-valorem para los vehículos de la serie particular -principalmente automóviles-. Los valores de los vehículos se determinan anualmente con base en una investigación de precios que se efectúa juntamente con los importadores y distribuidores. Para efectos del impuesto se calcula una depreciación anual que va desde el 10 por ciento para los vehículos de entre un año y dos de uso, hasta el 90 por ciento para los que tengan más de nueve años. La tasa aplicable es del uno por ciento sobre los valores determinados por el método descrito. Para los demás vehículos tales como los de transporte colectivo de personas, valores o carga la ley establece montos específicos de impuesto dependiendo de sus características como el tonelaje de desplazamiento y número de pasajeros.

La recaudación del impuesto en lo que corresponde a vehículos de uso particular, alquiler, comercial, de transporte urbano de personas y motocicletas se distribuye en un 50 por ciento a favor de las municipalidades. Para los demás tipos de vehículos el porcentaje que se traslada a los gobiernos locales es del 20 por ciento. La asignación por municipio se hace con los mismos criterios del aporte constitucional. Los recursos, conforme lo determina el Decreto No. 70-94, deben destinarse exclusivamente a la construcción, mantenimiento y mejoramiento de calles. La ley prevé la distribución directa a los gobiernos locales, sin que el porcentaje que les corresponde se deposite en el fondo común del gobierno nacional.

Arbitrios por extracción de productos y sobre las actividades económicas

En Guatemala existen dos impuestos locales que gravan de manera relativamente generalizada las actividades económicas. En los dos casos cada gobierno local ha establecido sus propias tarifas. Hasta enero de 1986 las tarifas fueron aprobadas por el Organismo Ejecutivo y a partir de esa fecha por el Congreso. El impuesto denominado sobre extracción de productos consiste en un gravamen que debe pagarse por la salida del municipio de los bienes de producción local comprendidos dentro del plan de arbitrios. Normalmente en cada límite municipal o en algún lugar estratégico existe una garita que se encarga de recaudar el impuesto. Las tasas que se aplican varían de acuerdo con el producto específico de que se trate, pero en todos los casos es mínima. El sistema permite una amplia discrecionalidad de los recaudadores del impuesto,

por lo que se ha señalado la existencia de problemas de evasión y corrupción. Los arbitrios sobre actividades económicas recaen sobre establecimientos comerciales, industriales y de servicios, según la naturaleza de la actividad económica y a la categoría que se les clasifique. Las tasas aplicadas consisten en montos fijos, sin relación directa con el volumen de ventas o de un criterio similar como el que se utiliza en los demás países del Istmo. Debido a la extrema desactualización de las tasas y a su obsoleta configuración, los arbitrios sobre actividades económicas tienen una importancia recaudatoria muy reducida.

Contribuciones por mejoras

La contribución por mejoras ha tenido una tendencia muy dinámica durante los últimos años, ya que su recaudación más que se duplicó entre 1991 y 1993 -pasó de Q 8.3 millones a Q 19.8 millones-, aunque en 1994 y 1995 tendió a reducirse. A pesar de que Guatemala es el país del Istmo que más aprovecha este mecanismo financiero y que según el Código Municipal cada municipalidad tiene facultades para exigirlo a los vecinos, todavía no se utiliza con la extensión que se debiera. El hecho que los gobiernos locales, con financiamiento del aporte constitucional y de otros tributos compartidos, estén desarrollando un amplio programa de construcción de obras físicas les podría permitir amplificar el impacto de esos recursos. Los funcionarios municipales deberían promover una mayor participación de la comunidad en las decisiones y proyectos locales, a fin de persuadir a los vecinos para que aumenten sus contribuciones.

Otros impuestos

El único impuesto municipal que ha sido actualizado en los últimos años es el denominado "arbitrio boleto de ornato", mediante el Decreto 121-96, con vigencia a partir del primero de enero de 1997. Este impuesto se aplica principalmente sobre las remuneraciones de las personas naturales, de acuerdo a una escala progresiva. La nueva ley estableció una nueva escala impositiva, nuevos procedimientos de percepción y un régimen de sanciones para los obligados a retener y pagar el impuesto. Adicionalmente a los impuestos y contribuciones indicados, el régimen tributario municipal incluye un grupo numeroso de impuestos cuya recaudación registra montos poco significativos. La mayoría de estos impuestos fueron establecidos hace muchos años -alrededor de treinta años o más- y no han sufrido una revisión que demuestre la necesidad de mantenerlos o en todo caso de actualizarlos. Entre ellos se encuentran: i) impuesto sobre exportación de café; ii) arbitrio municipal sobre algodón; iii) arbitrio sobre aceites esenciales; iv) arbitrio sobre la producción de hule; v) arbitrio sobre pesca marítima; vi) impuesto sobre aguardiente y vii) impuesto sobre cerveza.

3.3.4 Gestión de la tributación local

Existe un consenso entre los municipalistas que en general los gobiernos locales han estado muy poco interesados en mejorar la recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones, posiblemente para evitarse conflictos con los miembros de la comunidad. Las tasas de los servicios públicos, por ejemplo, a pesar de que solamente necesitan de la aprobación del concejo municipal, con frecuencia no cubren el costo de los servicios prestados, lo que implica una erosión permanente de las finanzas municipales. Adicionalmente el INFOM que es la institución estatal encargada de las tareas de financiamiento, asesoría y capacitación, tampoco

pareciera haber cumplido satisfactoriamente esos cometidos y por el contrario es percibida por muchas corporaciones como una entidad contraria a los intereses municipales.

En un informe preparado por el INFOM (1993) con el apoyo de cooperación externa cuyas conclusiones se considera que se mantienen válidas, se indica que la administración tributaria local es ineficaz y que confronta los siguientes problemas: i) los registros de contribuyentes son incompletos. No se tiene un control del total de contribuyentes ni la información necesaria. No se realizan inspecciones periódicas que permitan completar y actualizar los registros. En pocos casos se verifica que los tributos cobrados correspondan a los montos que deben ingresar en los períodos establecidos; y ii) aunque existen disposiciones legales que facultan a la administración para ejercer una gestión de cobro adecuada, en la mayoría de municipalidades se espera que el contribuyente cumpla por su propia iniciativa.

3.3.5 Transferencias

Los gobiernos municipales de Guatemala son los que registran la mayor dependencia en el Istmo respecto a las transferencias del gobierno nacional. De conformidad con la información disponible, para 1995 las transferencias representaron el 71.0 por ciento de los ingresos totales de las municipalidades. Las transferencias han estado conformadas básicamente por dos categorías: i) transferencias corrientes para financiar las remuneraciones y prestaciones de los empleados municipales; y ii) el aporte establecido en el Artículo 257 de la Constitución Política de la República.

Las transferencias corrientes ascendieron en 1993 a Q 78.0 millones, equivalentes al 11.5 por ciento de los ingresos totales locales. La precaria situación económica de la mayoría de municipalidades determinó que el gobierno nacional asumiera progresivamente el financiamiento de las remuneraciones de los trabajadores municipales activos, e incluso de las prestaciones en concepto de pensiones y jubilaciones. Estos recursos aumentaron considerablemente como consecuencia de la política de extender a los empleados municipales los beneficios de los incrementos salariales generales que periódicamente se han concedido a los empleados del gobierno nacional y de las entidades descentralizadas. Los gobiernos locales prácticamente se desentendieron de las demandas de reajustes salariales de sus empleados. Sin embargo, a partir de la reforma constitucional decretada en noviembre de 1993 el sistema de asignación de transferencias fue modificado. Por una parte se prohibió toda asignación adicional dentro del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado para las municipalidades, que no provenga de la distribución de los porcentajes que por ley les corresponda sobre impuestos específicos, con lo cual el gobierno nacional ya no puede asignar transferencias para el pago de remuneraciones de empleados municipales o cualesquiera otros gastos. Para compensar esta medida y dotar a los gobiernos locales de los recursos necesarios para sus programas de funcionamiento, la reforma constitucional incrementó el aporte a favor de éstos, de un 8 al 10 por ciento de los ingresos ordinarios y los facultó para utilizar en gastos de funcionamiento hasta un máximo del 10 por ciento del aporte.

El aporte constitucional establecido en el Artículo 257 ha sido hasta ahora la fuente más importante de recursos. Para 1995 esta transferencia representó más de la mitad de los ingresos locales (59.1 por ciento). Los criterios de distribución del aporte constitucional han variado

desde 1986 en que se repartieron en partes iguales a cada municipio, hasta el sistema actual aplicado desde agosto de 1988 que se basa en cinco elementos: 25 por ciento distribuido proporcionalmente al número de la población total de cada municipio; 25 por ciento en partes iguales a todas las municipalidades; 25 por ciento proporcionalmente al ingreso per cápita ordinario; 15 por ciento distribuido directamente proporcional al número de aldeas y caseríos; y 10 por ciento distribuido en forma directamente proporcional al inverso del ingreso per cápita ordinario.

Los intentos por establecer un aporte constitucional en favor de las municipalidades no son recientes en Guatemala. La Constitución anterior, decretada en 1965, contempló también un mandato para que se asignara un porcentaje de los ingresos del gobierno nacional a los gobiernos locales (Artículo 237). Lamentablemente para las municipalidades esa disposición nunca se cumplió debido a que no fijaba el porcentaje o el monto a trasladar. Esa experiencia demuestra que cuando no se especifican claramente los aportes o derechos de los gobiernos locales -aún cuando estén contenidos en la Constitución-, las transferencias quedan libradas a la voluntad y los criterios de los funcionarios que administran el presupuesto.

4. Honduras

4.1 Consideraciones generales

4.1.1 Bases legales de la tributación municipal

El régimen municipal hondureño ha experimentado cambios notables durante los últimos años. La anticuada legislación sobre los gobiernos locales, que se aplicó hasta finales de la década de 1980 y que databa de la creación de la Ley de Municipalidades y del Régimen Político de 1927, fue sustituida por una legislación más moderna, contenida en la nueva Ley de Municipalidades que entró en vigencia el uno de enero de 1991. La Constitución de la República de 1982, actualmente en vigor, en el capítulo correspondiente al régimen departamental y municipal estableció que "...Los departamentos se dividirán en municipios autónomos administrados por corporaciones electas por el pueblo..." Asimismo, la Constitución indica que "... En el ejercicio de sus funciones privativas y siempre que no contraríen las leyes las Corporaciones Municipales serán independientes de los poderes del Estado..."

En relación a los recursos a ser administrados por las municipalidades, la Constitución contempla en su artículo 301 que deben ingresar al Tesoro Municipal "...los impuestos y contribuciones que graven los ingresos provenientes de inversiones que se realicen en la respectiva comprensión municipal, lo mismo que la participación que le corresponda por la explotación o industrialización de los recursos naturales ubicados en su jurisdicción municipal..."

La Ley de Municipalidades vigente desarrolla estos principios. Esta nueva ley, aprobada en el Congreso Nacional por unanimidad de votos en noviembre de 1990 y reformada en mayo y noviembre de 1991, otorga amplias competencias a los gobiernos locales y establece una

normativa en favor de la autonomía de las municipalidades en los ámbitos económico, administrativo y político.

Dentro de los cambios introducidos por la nueva Ley de Municipalidades en el ámbito económico destacan: i) revisión de las tarifas impositivas y creación de un régimen tributario uniforme para todos los gobiernos locales; ii) nuevo régimen para sancionar a los infractores y morosos; y iii) establecimiento de un sistema de transferencias del gobierno central a los gobiernos locales. Sin embargo, el proyecto de Código Tributario Municipal, elaborado en 1994, y que estaba previsto constituyera el complemento a la normativa de la imposición local, hasta el momento no ha contado con la aprobación legislativa.

Actualmente se está tratando de conciliar dos proyectos de ley de reforma a la Ley de Municipalidades, uno elaborado por el Ministerio de Gobernación y el otro por la Asociación de Municipios de Honduras -AMHON-, que buscan precisar el contenido de la ley, introducir reformas doctrinarias y fijar los principios aplicables para definir los criterios y los marcos de las atribuciones municipales, incluyendo el concepto intermunicipal. Esta Ley ordenó a los gobiernos locales adecuar su "Plan de Arbitrio respectivo" de conformidad con las nuevas normas aprobadas. Esa adecuación se refiere a las modalidades que cada corporación municipal debe aprobar para los tributos locales.

Las Corporaciones no pueden crear o modificar impuestos, pero sí tienen facultades para decidir discrecionalmente las tarifas impositivas que aplicarán, dentro de los límites inferior y superior fijados en la Ley. Los gobiernos locales también tienen competencia para determinar de modo autónomo las tasas por los servicios que prestan y establecer las contribuciones por mejoras.

Cada Plan de Arbitrios debe establecer las tasas y las regulaciones para su correspondiente administración, con base en los costos reales en que incurra la municipalidad. Únicamente se puede cobrar tasas a quien reciba el servicio. Las municipalidades están facultadas para decidir sobre el porcentaje del costo de la obra o servicios a recuperar de parte de los beneficiarios en concepto de contribuciones por mejoras.

4.1.2 La reforma y modernización del estado y la descentralización

Dentro del marco del denominado Programa de Ajuste Estructural, en enero de 1992 se promulgó la Ley para la Modernización del Estado que creó una comisión presidencial cuya responsabilidad primordial es "la formulación, estudio y diseño de políticas nacionales para la reforma y el perfeccionamiento del Estado". Dentro de las atribuciones de la Comisión se incluyó la de coordinar, regular e impulsar programas y proyectos que fortalezcan la descentralización política y administrativa, especialmente para el apoyo técnico y financiero a las municipalidades, de conformidad con los propósitos de la Ley de Municipalidades.

En junio de 1994 fue aprobado por el gobierno nacional, los alcaldes y gobernadores el Programa Nacional de Descentralización y Desarrollo Municipal. Este programa constituye el acuerdo básico sobre las líneas y contenidos que orientan los esfuerzos de descentralización. Posteriormente, para coordinar la ejecución del programa se constituyó en septiembre de 1994 la Comisión Ejecutiva para la Descentralización (CEDE), integrada por representantes del gobierno nacional y de AMHON. Para apoyar las acciones de la CEDE se organizó la Unidad

Técnica para la Descentralización (UTD) en junio de 1995. El Programa Nacional de Descentralización y su correspondiente plan de acción para el período 1995-1998 comprende cinco subprogramas: i) red de servicios de apoyo al desarrollo local; ii) delimitación de competencias y especialización de los niveles de gestión del Estado; iii) ordenamiento territorial e instancias intermedias de gestión; iv) financiamiento del desarrollo local; y v) participación ciudadana y gobernabilidad.

En un reciente informe (agosto, 1996) la UTD presentó los avances y logros de los subprogramas, pero también reconoció las dificultades que confronta el programa debido a la falta de voluntad política de funcionarios de alto nivel, que no sólo no muestran interés por que el proceso avance sino que incluso lo obstaculizan. La AMHON también manifiesta su inconformidad por los escasos resultados obtenidos y señala que en algunos casos se han registrado retrocesos como por ejemplo en el servicio de agua potable, sector en el que se pretende crear un institución centralizada. La AMHON está impulsando el fortalecimiento de las vinculaciones intermunicipales mediante mecanismos no tradicionales. En sustitución de las asociaciones departamentales representadas por una junta directiva, se están organizando congresos departamentales de alcaldes, que permiten mayores ventajas tales como una mayor participación y una coordinación y cooperación más estrecha entre las comunas. Dentro de este mismo esfuerzo se está organizando, a imitación de FEMICA, una red de apoyo al fortalecimiento municipal, integrada por legisladores, alcaldes, políticos y otras personas vinculadas al desarrollo local.

4.1.3 Condicionalidad en el uso de los recursos municipales

Al mismo tiempo que la Ley de Municipalidades contempla mecanismos tributarios para que los gobiernos locales puedan disponer de un mayor volumen de recursos, también previó, en el capítulo correspondiente al presupuesto municipal, algunas disposiciones que pretenden introducir una mayor racionalidad en los gastos. Una de esas normas -numeral seis del artículo 98-, prescribe que los gastos de funcionamiento no podrán exceder del cincuenta por ciento de los ingresos corrientes del período. A ello se suma la condición prevista en la transferencia del gobierno central a las municipalidades, que limita su uso en gastos de administración a un máximo de diez por ciento. Aunque en teoría estas restricciones a los gastos de funcionamiento persiguen propósitos correctos, como son evitar la burocratización y el subsidio a los servicios públicos y forzar la generación de ahorro corriente para la creación de la infraestructura física municipal, como cualquier rigidez en el uso de los recursos tienen serios inconvenientes. De acuerdo a la información disponible sobre la ejecución de los presupuestos locales, muy pocas municipalidades están cumpliendo con este mandato, lo que en principio denota la poca viabilidad de la norma, y coloca a los concejos municipales en una situación de violación de la Ley. Además, la restricción en los gastos de funcionamiento no distingue entre los gastos propiamente burocráticos y aquellos gastos que, aunque puedan ser clasificados como corrientes, pueden estar muy ligados al desarrollo de servicios esenciales del municipio, como pueden ser educación, salud y otros. En resumen, si se impone este tipo de políticas -que en las actuales condiciones parecieran ser necesarias-, posiblemente convendría ser más específico para lograr los resultados perseguidos.

4.2 Estructura de financiamiento municipal

La Ley de Municipalidades define los tributos que tienen carácter de impuestos municipales. Ellos son: i) impuesto sobre bienes inmuebles; ii) impuesto personal; iii) impuesto sobre industria comercio y servicios; iv) impuesto de extracción y explotación de recursos; y v) impuesto pecuario. La misma ley establece las obligaciones y el régimen de sanciones para los contribuyentes u obligados al pago de los impuestos.

Honduras no cuenta con un sistema adecuado de información municipal. Las estadísticas existentes sobre las finanzas de los gobiernos locales son muy precarias. Desafortunadamente, a partir de 1990 se descontinuó la recopilación de la información que en forma manual realizaba la Dirección General de Asesoría Técnica Municipal. No obstante que en la nueva Ley de Municipalidades (artículo 97), se estableció la obligación de los gobiernos locales de remitir la liquidación final del presupuesto a la Secretaría de Planificación, Coordinación y Presupuesto, tal disposición no ha sido cumplida.

La recaudación de los ingresos corrientes se ha visto afectada positivamente por los cambios introducidos por la nueva Ley de Municipalidades. La tendencia de los ingresos municipales en los tres años previos a la promulgación de la Ley se caracterizó por un crecimiento poco significativo de apenas un 5.5 por ciento. De acuerdo con el estudio "Impacto Económico de la Ley de Municipalidades sobre las Administraciones Locales" (Jager, 1992), el año 1991 marcó el punto de inflexión, al registrarse en ese año un aumento en los ingresos corrientes del 73.5 por ciento. Las alzas más importantes se produjeron en los ingresos tributarios, como resultado del reajuste de las tarifas impositivas y de la aprobación del nuevo impuesto de extracción y explotación de recursos. Durante el período 1992-1995, el comportamiento de los ingresos fue muy dinámico y esta tendencia se reforzó con la transferencia del gobierno central.

De acuerdo con la información disponible, los ingresos totales de los gobiernos locales en 1995 estuvieron constituidos por un 69.0 por ciento de ingresos corrientes y por 31.0 por ciento de ingresos de capital. Los ingresos corrientes, conforme a la clasificación económica, se integraron principalmente por ingresos tributarios (impuestos) que representaron el 31.8 por ciento de los ingresos totales. Los ingresos no tributarios ascendieron al 31.0 por ciento. Los ingresos de capital comprendieron un 12.3 por ciento de crédito interno neto, 17.9 por ciento de transferencias de capital y 0.7 por ciento de otros ingresos de capital.

A diferencia del resto de países del Istmo Centroamericano, en Honduras no se registra una concentración tan elevada de los ingresos de los gobiernos locales en la municipalidad donde está localizada la capital de la República. El municipio de Tegucigalpa participó en 1995 solamente con un 15.3 por ciento de los ingresos totales locales. El único impuesto que muestra una concentración un poco más elevada, es el Impuesto Personal Unico que significó en 1995 el 36.7 por ciento del total nacional de ese impuesto.

4.2.1 Los Ingresos tributarios

Dentro de la estructura tributaria de los gobiernos locales predominan dos impuestos (cuadro 5): el impuesto sobre industrias, comercio y servicios y el impuesto sobre bienes inmuebles, que en conjunto aportaron en 1995 el 69.3 por ciento del total de esta clase de ingresos. El primero representó el 20.6 por ciento y el segundo 48.7 por ciento. Siguen en importancia las Contribuciones por Mejoras (9.5 por ciento), el Impuesto Personal Unico (5.1 por ciento), y otros impuestos (16.1 por ciento).

Impuesto sobre bienes inmuebles

El impuesto sobre bienes inmuebles es una de las principales fuentes de ingresos de los gobiernos locales, aunque su importancia relativa se ha reducido considerablemente durante los últimos años. Su administración está bajo la responsabilidad total de las municipalidades, incluyendo tanto el desarrollo y la gestión catastral, como la liquidación, recaudación y fiscalización del tributo. El impuesto grava el valor del patrimonio inmobiliario independientemente del domicilio del propietario, poseedor o usufructuario, registrado al 31 de mayo de cada año, en la oficina de catastro municipal correspondiente. De acuerdo con el reglamento de la Ley, se admiten los valores de las propiedades contenidas en las declaraciones juradas, sin perjuicio del avalúo que posteriormente se efectúe. La Ley dispone que la actualización del catastro debe realizarse en los años terminados en cero y en cinco, es decir cada cinco años.

La recaudación del impuesto se realiza mediante un solo pago anual en el mes de agosto. La tarifa actual del impuesto puede ser de hasta 3.5 por millar para los bienes inmuebles urbanos y de hasta 2.5 por millar para los considerados rurales. La ley no establece la tarifa mínima por lo que algunos gobiernos locales podrían legalmente no cobrar el impuesto. El reglamento define con muy poca precisión qué debe entenderse como inmueble urbano y rural y dispone que la tarifa la debe fijar anualmente cada corporación municipal en el Plan de Arbitrios o por medio de acuerdos municipales. Están exentos del impuesto los primeros 100 mil lempiras del valor catastral de los inmuebles en los municipios de más de 300,001 habitantes siempre que sean habitados por sus propietarios. En los casos de municipios con una población entre 75,000 y 300,000 la exención es de 60 mil lempiras. Los demás municipios pueden eximir los primeros veinte mil lempiras. Asimismo, se exceptúan del pago del impuesto los bienes del estado, los templos religiosos, los centros de educación gratuita o sin fines de lucro, los pertenecientes a las organizaciones privadas de desarrollo y los centros para exposiciones. Estos dos últimos casos deben ser calificados por cada corporación municipal.

Como puede notarse, la Ley y el Reglamento otorgan a las corporaciones municipales un amplio margen de discrecionalidad en la administración del impuesto. Una situación como esa tiene sus inconvenientes. En un medio como el centroamericano, uno de los principios tributarios básicos para eliminar prácticas indeseables, es reducir al máximo los aspectos sujetos a decisiones discrecionales de los administradores tributarios. Por otro lado, el Reglamento de la Ley legisla una serie de aspectos que normalmente deberían estar reservados a una norma de más alta jerarquía, lo que podría eventualmente dar lugar a la interposición de impugnaciones por parte de los contribuyentes.

La reforma de este impuesto mediante el Decreto 124-95, realizada en agosto de 1995, introdujo cambios significativos que erosionaron su capacidad recaudatoria. En primer término se disminuyó el tipo impositivo máximo del 5 al 3.5 por millar en los inmuebles urbanos. En segundo lugar se aumentaron las exenciones en los inmuebles destinados a habitaciones de los propietarios. Pero la modificación más negativa para los intereses fiscales municipales fue la disposición de que los valores de los inmuebles deben determinarse de manera concertada con los diferentes sectores económicos y sociales. En un sentido estricto, a partir de esos cambios, el impuesto sobre inmuebles se transformó en una especie de contribución voluntaria, sujeta a negociación entre la municipalidad y los contribuyentes.

Aunque en los cambios indicados intervinieron intereses electorales, es conveniente indicar que la reforma fue también producto de un defecto en la configuración del impuesto que todavía se mantiene. De acuerdo con la ley el valor de los inmuebles, sólo puede ser ajustado cada cinco años (antes era imperativo hacer el ajuste; con la reforma legal incluso se dejó a los gobiernos locales la potestad de reajustar o no los valores), lo cual en las condiciones inflacionarias de Centro América significa la necesidad de ajustes mayores. La revalorización de los inmuebles en 1995, para recuperar en un sólo año los efectos de cinco años de inflación y devaluación, evidentemente representaba un incremento demasiado elevado en las circunstancias de crisis económica que afronta la población.

Impuesto sobre industrias, comercio y servicios

Este impuesto se mantenía en 1995 como el tributo más importante del sistema de financiamiento local de Honduras. En ese año se recaudaron por este concepto L. 122.8 millones, equivalentes al 15.5 por ciento de los ingresos totales y 48.7 por ciento de los ingresos por impuestos. Es un gravamen mensual que recae sobre los ingresos anuales generados por las actividades de producción, ventas de mercaderías o prestación de servicios. Conforme a la Ley son sujetos pasivos del impuesto toda persona natural o "comerciante individual o social" que desarrolle actividades lucrativas. Su base imponible se determina de acuerdo al "volumen de producción, ingresos o ventas anuales". La tasa impositiva a aplicar se basa en una escala de cinco tramos que comienza con 0.3 por millar por ingresos hasta 500,000 lempiras y termina en el quinto tramo en 0.15 por millar cuando los ingresos sean mayores de 30.0 millones de lempiras. Están exentas las exportaciones de productos clasificados como no tradicionales.

CUADRO 5
HONDURAS: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE LOS
GOBIERNOS LOCALES
AÑOS: 1990-92 y 1994-95
-Porcentajes-

Concepto	1990	1991	1992	1994	1995
1. Ingresos Tributarios	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.1 Imp. sobre Bienes Inmuebles	37.6	33.4	36.4	22.7	20.6
1.2 Impuesto Personal Unico	10.4	6.9	7.1	6.3	5.1
1.3 Industrias, Comercio y Servicios	35.4	35.8	37.3	51.9	48.7
1.4 Impuesto Pecuario	2.3	1.7	1.5	0.1	0.1
1.5 Contribución por Mejoras	10.1	9.9	11.8	9.7	9.5
1.6 Otros	4.1	12.2	5.9	9.4	16.1

Fuente: Cálculos propios basados en el anexo 3 del documento "Impacto Económico de la Ley de Municipalidades sobre las Administraciones Locales" (período 1990-92) e información del Banco Central (1994-1995). La información de Tegucigalpa fue proporcionada por esa Corporación.

La fabricación y venta de los productos sujetos a control de precios por el Estado están afectos a una tarifa distinta: una escala de 0.1 por millar en ventas anuales hasta L.30.0 millones y de 0,01 por millar de L.30.0 millones en adelante.

El Reglamento de la Ley incorpora a otros sujetos obligados al pago del impuesto - empresas públicas-, y establece disposiciones que llenan algunas evidentes lagunas de la Ley, pero debido a su carácter de Acuerdo Presidencial, de conformidad al ordenamiento legal hondureño estas adiciones no tienen ninguna sustentación jurídica.

Impuesto personal único

El denominado impuesto personal unico, es un gravamen que recae sobre los ingresos anuales, percibidos en el municipio por las personas naturales, de conformidad con una escala progresiva de nueve tramos, que se inicia con una tasa de 1.5 por millar en el primer tramo cuyo límite superior es 5,000 lempiras, hasta alcanzar el máximo de 5.25 por millar, cuando los ingresos exceden 150,000 lempiras. (Ver Anexo). Este impuesto es de carácter anual. Debe presentarse declaración jurada entre los meses de enero y abril de cada año y se paga a más tardar el 31 de mayo. Forman parte de la base imponible la totalidad de los ingresos, incluyendo sueldos, honorarios, ganancias, dividendos, rentas, intereses, participaciones, y en general cualquier ingreso percibido por las personas naturales en efectivo, en valores o en especie. La Ley exige a: las personas que preceptúa la Constitución; los ingresos en concepto

de jubilación y pensiones por invalidez; las personas mayores de sesenta y cinco años que tuvieren ingresos anuales inferiores al mínimo vital fijado por la Ley del impuesto sobre la renta; y los ingresos afectos al impuesto sobre industrias, comercio y servicios. Este gravamen constituye una doble tributación respecto al impuesto sobre la renta que se cobra a nivel del gobierno nacional.

Contribuciones por mejoras

Aunque existe una ley específica que regula la contribución por mejoras (Decreto No. 178-87), y que posteriormente la Ley de Municipalidades ratificó esas disposiciones, no se ha logrado que las corporaciones municipales utilicen de manera generalizada este mecanismo de financiamiento. La legislación vigente determina que cada propietario de inmuebles que sea beneficiado por cualquier obra de utilidad para la comunidad, sin importar que hubiere sido financiada con recursos del gobierno nacional o local, está obligado a pagar el monto señalado por la Corporación. La no aplicación de la norma pareciera radicar en la falta de voluntad política de las autoridades municipales, que siguiendo una perspectiva muy estrecha de lo que debiera ser una sana administración de los intereses locales, prefieren evitar conflictos con los vecinos.

4.2.2 Transferencias

Uno de los principales avances que introdujo la nueva Ley de Municipalidades, es el establecimiento de un sistema de transferencias de recursos del gobierno central a los gobiernos locales. Este nuevo sistema fortalece la autonomía municipal no solamente desde el punto de vista de la dotación de mayores recursos a las municipalidades, sino también desde la perspectiva de evitar prácticas y manipulaciones políticas inconvenientes.

El artículo 91 de la Ley ordena al gobierno nacional destinar anualmente, por partidas trimestrales, el cinco por ciento de los ingresos tributarios incluidos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República a favor de las municipalidades. Los criterios de distribución de estos recursos son los siguientes: i) el 20 por ciento en partes iguales; y ii) el 80 por ciento restante en proporción al número de habitantes. Para no causar desequilibrios en las finanzas del gobierno nacional, la transferencia se concibió de una forma gradual: se inició con un 2 por ciento en 1992; 4 por ciento en 1993; y finalmente 5 por ciento en 1994 y años subsiguientes. Esta transferencia beneficia a todas las municipalidades, con excepción de siete gobiernos locales que por su ubicación de puertos marítimos, el gobierno nacional les ha concedido desde 1986 un ingreso extraordinario equivalente al cuatro por ciento de los ingresos de aduana y rentas de sus localidades. A pesar de que existe el mandato legal indicado, subsisten problemas para hacer efectiva la transferencia de recursos. Como resultado de no haberse previsto mecanismos automáticos para separar el porcentaje que le corresponde a los gobiernos locales de los recursos globales del gobierno -como existen por ejemplo en el caso de la Universidad Nacional Autónoma de Honduras-, se han registrado atrasos en las entregas. El gobierno nacional ha estado incumpliendo también con asignar y trasladar el porcentaje de ingresos tributarios que indica la Ley. El gobierno nacional sólo ha asignado una fracción de lo que estipula la Ley de Municipalidades y aún con una asignación menor, no ha trasladado los recursos presupuestados. La solución a estos problemas consiste en separar de

una manera automática el porcentaje que corresponde a las municipalidades de los ingresos tributarios que recaude el gobierno nacional, sin que sea necesaria la intervención del gobierno. Para ello habría que reformar el artículo 91 de la Ley de Municipalidades con una redacción apropiada.

4.2.3 Mejoramiento de la gestión tributaria

En Honduras, se está desarrollando un amplio esfuerzo para mejorar sustancialmente la administración de los gobiernos locales y específicamente la gestión financiera y tributaria. La cooperación externa, principalmente la de carácter bilateral, está impulsando un programa integral de modernización y fortalecimiento local que ya está obteniendo frutos muy importantes. Sin embargo, la situación actual está todavía lejos de calificarse de satisfactoria. Según un informe técnico de la Fundación de Desarrollo Municipal (FUNDEMUN), no ha existido un esfuerzo consistente de la mayoría de los gobiernos locales en manejar eficientemente la gestión tributaria. La Fundación citada expresa que en general los sistemas tributarios adolecen las siguientes debilidades: registros inadecuados e incompletos que no incorporan a la totalidad de los contribuyentes; ausencia o aplicación incorrecta de las normas tributarias para la incorporación, el cálculo, cobro y la fiscalía de los tributos municipales; falta de una firme convicción y apoyo para el cobro tributario por parte de los niveles de dirección municipal; e incluso en muchos casos las acciones de cobro son inhibidas por factores y propósitos políticos; y ausencia de fiscalización tributaria.

5. Nicaragua

5.1 Consideraciones generales

La Constitución Política de Nicaragua define la autonomía municipal en los términos siguientes: "...Los Municipios gozan de autonomía política, administrativa y financiera. La administración y gobiernos de los mismos corresponde a las autoridades municipales. En relación al régimen de ingresos locales la Constitución establece: "la autonomía no exime al Poder Ejecutivo ni a los demás poderes del Estado de sus obligaciones y responsabilidades con los municipios. Se establece la obligatoriedad de destinar un porcentaje suficiente del Presupuesto General de la República a los municipios del país, el que se distribuirá priorizando a los municipios con menos capacidad de ingresos. El porcentaje y su distribución serán fijados por la ley".

La Ley de Municipios vigente, (junio, 1988), concede amplias facultades y funciones a los concejos municipales. Esta ley va más allá de las concepciones tradicionales del municipio como un simple prestador de servicios (Ortega, 1992). El Artículo 25, por ejemplo, indica que el Concejo Municipal es el "encargado de establecer orientaciones fundamentales de la gestión municipal en los asuntos económicos, políticos y sociales del Municipio". No obstante lo anterior, la Ley de Municipios subordina a los gobiernos locales al Organismo Ejecutivo en diversos aspectos, como los siguientes: i) atribuye al poder ejecutivo la función de armonizar las acciones del gobierno nacional y municipal; ii) la Presidencia de la República es la encargada de conocer y resolver los recursos de apelación interpuestos por los pobladores contra los actos y disposiciones de los municipios; iii) para que el plan de arbitrios aprobado

por los concejos municipales pueda empezar a regir, debe ser ratificado por el Ejecutivo; y iv) la Presidencia, en caso que así lo dispusiera, puede ejercer un control discrecional sobre los presupuestos de las municipalidades.

Para readecuar la Ley de Municipios a las nuevas disposiciones constitucionales que redujeron las facultades del Organismo Ejecutivo y reforzaron la autonomía municipal, se encuentra en proceso de discusión legislativa (aprobado en lo general por la Asamblea) un proyecto de ley que contiene un conjunto de reformas. De ser aprobada, esta nueva ley proporcionará una base legal de suma importancia para los gobiernos locales. Así, por ejemplo, en el área financiera establecería la obligación del Estado para destinar al menos el cinco por ciento de los ingresos corrientes del Presupuesto General de la República a favor de los municipios.

El cambio de gobierno de 1990 supuso para Nicaragua una redefinición radical del modelo de desarrollo del país. Esta nueva visión incluye la modificación de las responsabilidades que competen al Estado y a los sectores civiles. A partir de ese año se inició un amplio proceso de reforma del Estado, enfocado básicamente en la desregulación y en la privatización de empresas públicas. Sin embargo, no es sino hasta 1994 que se empieza a dar una mayor coherencia a las reformas. Como un complemento a la política de desarrollo de mediano plazo y a los planes de ajuste estructural formulados para el período 1994-1997, se ha emprendido un programa de reforma del sector público que contempla doce componentes. Uno de esos componentes está constituido por el programa de desconcentración y descentralización, que establece como principio rector de la reforma de la administración del sector público la descentralización de competencias del gobierno nacional a las municipalidades.

Dentro de ese esfuerzo, se incluye la descentralización de las escuelas primarias que serán administradas por consejos municipales de educación. Ya se ha iniciado un proyecto piloto en por lo menos tres municipios a los que se les ha trasladado la administración y el presupuesto de los centros escolares a un consejo municipal integrado por el alcalde, concejales, maestros, padres de familia, representantes de la iglesia y personalidades del lugar. En el sector salud y agua también se espera la descentralización territorial con mayor participación municipal. Dentro del programa se contempla el diseño de un mecanismo de transferencia directa y automática de recursos a las municipalidades.

5.2 Sistema tributario municipal

En el área tributaria se presentan por lo menos tres problemas cruciales: i) la informalidad de las normas legales que ratifican los impuestos municipales; ii) el alto nivel de la carga tributaria nacional; y iii) la falta de racionalidad entre la tributación local y la nacional. La normativa tributaria municipal no se encuentra debidamente formalizada y por lo tanto su base de sustentación es endeble ante cualquier impugnación de los contribuyentes. El origen de esta problemática radica en las facultades legislativas que la Constitución concedía al Organismo Ejecutivo en materia tributaria. Incluso en el caso del impuesto de rodamiento, salvo el municipio de Managua, no existe base legal para exigir el pago de este tributo.

El alto nivel de la carga tributaria a nivel nacional, juntamente con el elevado gasto público, han sido identificados como dos de los obstáculos que confronta el proceso de estabilización y reactivación económica de Nicaragua. Los organismos financieros internacionales han condicionado su respaldo económico a la adopción de un programa que busque resolver esas distorsiones.

En la medida que exista una presión externa para reducir los impuestos y los gastos, los gobiernos locales podrían eventualmente resultar afectados. El tercer problema se relaciona con la falta de racionalidad externa de la tributación local. En Nicaragua coexisten dos tributos que gravan el mismo hecho generador. El Impuesto General al Valor (IGV) a nivel nacional y el Impuesto Municipal sobre los Ingresos o Ventas. En el primero de los casos se trata de un impuesto tipo valor agregado y en el segundo un impuesto clásico sobre las ventas en cascada. Es evidente que estas dos modalidades simultáneas de imposición son incompatibles dentro de un sistema tributario nacional.

Desde 1991 se inició un proceso de negociación entre el gobierno nacional y representantes de los gobiernos locales, a fin de eliminar progresivamente el impuesto municipal a las ventas. A finales de 1996 la Asamblea Legislativa aprobó en lo general y estaba pendiente de votación definitiva un proyecto presentado por el Organismo Ejecutivo denominado Ley de Reforma Tributaria. Este proyecto persigue introducir cambios radicales en la tributación nicaragüense que afectarían los principales impuestos.

Dentro de los cambios propuestos se contempla eliminar a partir de 1997 el impuesto municipal sobre ingresos a la venta de productos agropecuarios y bienes de primera necesidad y derogar gradualmente el impuesto municipal sobre ingresos, reduciendo la tasa o alícuota del impuesto del dos al uno por ciento en 1998 y suprimirlo a partir de enero de 1999. El proyecto de ley citado prevé compensar la pérdida de ingresos municipales mediante una transferencia del 25 por ciento del monto recaudado por concepto del pago mínimo a cuenta del impuesto sobre la renta para el año 1997 y de 30 por ciento para los años subsiguientes. La distribución de la transferencia entre los municipios se haría con base en la recaudación efectiva que se obtenga en cada municipio.

Una acción novedosa que merece destacarse de la tributación de Nicaragua son las fórmulas de colaboración que se han establecido entre la administración tributaria nacional y local, denominadas ventanillas fiscales municipales. La Dirección de Ingresos del Ministerio de Finanzas, ha otorgado a los gobiernos locales la facultad de recaudar, fiscalizar y cobrar los tributos nacionales, recibiendo a cambio una comisión por el servicio. Los resultados obtenidos por medio de esta delegación de competencias en materia de gestión tributaria han sido positivos para incrementar la recaudación y reducir la evasión fiscal. Este modelo podría ser un ejemplo a generalizar en los países del Istmo en que las municipalidades tuvieran esa capacidad.

5.3 Estructura de financiamiento municipal

De acuerdo con los registros del Instituto Nicaragüense de Fomento Municipal y de la Alcaldía de Managua, los ingresos de las municipalidades de Nicaragua ascendieron a un total de 443.3

millones de córdobas en 1995. Los ingresos totales están integrados por un 81.9 por ciento de ingresos corrientes y 18.1 por ciento de ingresos de capital. Las fuentes de recursos corrientes más importantes son los ingresos tributarios que contribuyeron con el 64.2 por ciento de los ingresos totales. Los ingresos no tributarios y las transferencias participaron con 15.0 y 2.7 por ciento respectivamente. Los ingresos de capital, por su parte, comprenden el crédito interno, las transferencias y otros ingresos, que aportan el 3.6, 10.6 y 3.9 por ciento en ese orden.

Como se indicó en el apartado primero, los gobiernos locales de Nicaragua registran la más alta participación en el Istmo en cuanto a la presión tributaria local y respecto al aporte a los ingresos corrientes del gobierno general. Es decir, gozan en términos relativos de una mejor situación financiera que los cinco países restantes del área. Aún así la situación no es del todo satisfactoria, porque el nivel de ingresos totales no es suficiente para satisfacer las necesidades básicas de los municipios, en particular de los municipios más pequeños y pobres (Rodríguez, 1993).

El rasgo más sobresaliente del régimen de ingresos de los gobiernos locales, es el elevado grado de autofinanciamiento alcanzado. Las transferencias del sector público a las municipalidades solamente representaron en 1995 el 6.2 por ciento de los ingresos totales, de las cuales el 1.8 por ciento correspondió a transferencias corrientes y 4.4 de capital. Si se aprobaran los proyectos de reforma citados anteriormente esta situación se revertiría y los gobiernos locales dependería en un alto porcentaje de las transferencias del gobierno nacional. Las transferencias registradas provenientes del exterior (donaciones) aportaron durante 1995 el 6.2 por ciento de los ingresos totales.

Nicaragua ha avanzado sustancialmente en la modernización de los planes de arbitrios municipales. Pasó de extensos y obsoletos listados de tarifas que regían para cada municipio a solamente dos planes de arbitrios: uno para el municipio de Managua y otro general para el resto de municipios, y sustituyó las figuras impositivas que procedían de la época colonial, por un número reducido de impuestos. Sin embargo, durante los últimos años el gobierno nacional ha expresado su preocupación por la falta de coherencia de la tributación municipal respecto a la política fiscal y, en general, en relación al Programa de Estabilización Económica y Ajuste Estructural.

Entre otros puntos se ha señalado que la tributación municipal debe armonizarse con el resto de Centroamérica. Los lineamientos dictados por el gobierno nacional incluyen la necesidad de simplificar los tributos locales, eliminar la doble tributación, suprimir los tributos acumulativos, no utilizar los servicios públicos como base para la tributación municipal, uniformar a nivel nacional los tributos municipales, y otros. El sistema impositivo actual se basa en cuatro tributos: i) el impuesto sobre los ingresos brutos o sobre ventas; ii) el impuesto sobre bienes inmuebles; iii) el impuesto sobre circulación o rodamiento; y iv) el impuesto de matrículas (cuadro 6).

Impuesto sobre ingresos brutos o sobre ventas

El Impuesto sobre los Ingresos o sobre las Ventas generó en 1995 por sí solo el 48.4 por ciento de los ingresos totales de los municipios, y el 75.3 por ciento de los ingresos por impuestos,

constituyendo la principal fuente de ingresos de los gobiernos locales. Su importancia es aún mayor para algunos municipios como el de Managua, para el que representa el 63.1 por ciento de los ingresos totales y el 77.8 por ciento de los impuestos recaudados. Este impuesto consiste de un gravamen del dos por ciento que se aplica a toda persona natural o jurídica que se dedique a la venta de bienes o la prestación de servicios, sobre el monto total de los ingresos brutos percibidos. Se excluyen los asalariados y las prestaciones de servicios hospitalarios. El impuesto se paga mensualmente en el municipio en cuya circunscripción se hayan producido las ventas o prestado los servicios. Los servicios bancarios y todos los intereses son afectos al impuesto, pero la tasa aplicable es del 0.5 por ciento, al igual que las industrias de integración, las industrias comercializadoras de insumos y de productos agropecuarios, los comisariatos y las líneas aéreas.

El azúcar está sometido a una regulación especial. El Decreto 8-92 exonera de todo impuesto local al azúcar de consumo nacional y establece un impuesto único y "conglobado" del dos por ciento sobre el precio de entrega o de venta en fábrica. El impuesto único al azúcar es recaudado mensualmente por el Ministerio de Finanzas, pero se distribuye en las municipalidades de acuerdo a los siguientes criterios: un cincuenta por ciento de manera proporcional, de acuerdo al monto de su producción entre las municipalidades en donde tengan su domicilio los ingenios azucareros. El otro cincuenta por ciento es distribuido en proporción directa al monto de las ventas efectuadas en cada municipalidad.

Además, están exentos del impuesto las exportaciones, las instituciones del Estado y los bienes de la industria fiscal (impuestos globados). La venta de productos agrícolas que no necesitan ser sometidos a ningún tipo de procesamiento y cuando provengan de la enajenación directa de sus productores, está gravado con una tasa del uno por ciento

El impuesto sobre los ingresos ha sido señalado de inconveniente debido a su carácter acumulativo. Entre las principales críticas formuladas al impuesto están las siguientes: i) incide negativamente en el precio de los bienes y servicios, particularmente en los bienes esenciales; no es neutral para las decisiones de inversión extranjera, pues comparativamente con el resto de países de Centroamérica representa un costo adicional que no se presenta en esos países; es de difícil administración, pues en la cadena de transacciones sucesivas no existe control cruzado, como en el caso del Impuesto General al Valor (IGV); y está en desuso en la legislación municipal y está destinado a desaparecer en el proceso de armonización tributaria de Centroamérica. Adicionalmente al problema de múltiple tributación entre el impuesto nacional y el municipal, y los conflictos que se generan entre las propias municipalidades por la aplicación del impuesto en cada circunscripción, es dudoso que las municipalidades puedan administrar eficazmente un impuesto de esta naturaleza.

Aunque no existen cifras sobre los porcentajes de evasión, de acuerdo a información proporcionada por la Alcaldía de Managua, solamente contribuían con el impuesto municipal alrededor de la mitad de las empresas incluidas en los registros fiscales nacionales. Este problema está asociado a la baja coercitividad en el cobro de tributos que ejercen los gobiernos locales.

CUADRO 6
NICARAGUA: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE LOS
GOBIERNOS LOCALES
AÑO: 1995

-Porcentajes-

Concepto	Municipalidad de Managua	Resto de Municipalidades	Total
1. Ingresos Tributarios	100.0	100.0	100.0
1.1 Impuesto sobre Ventas	77.8	71.7	75.3
1.2 Impuesto de Matrículas	8.5	7.7	8.1
1.3 Impuesto Bienes Inmuebles	6.8	5.7	6.4
1.4 Imp. de Rodamiento	5.3	6.6	5.8
<u>1.5 Otros</u>	<u>1.6</u>	<u>8.3</u>	<u>4.4</u>

Fuente: Cálculos propios basados en información del INIFOM y la Alcaldía de Managua.

Impuesto sobre bienes inmuebles

El impuesto sobre bienes inmuebles ha ido perdiendo importancia relativa. En 1995 era el tercero en importancia en cuanto a la generación de recursos impositivos. Durante ese año las municipalidades recaudaron por este concepto C\$ 18.1 millones, que representó el 6.4 por ciento del total de impuestos. El 64.1 por ciento correspondió a la municipalidad de Managua y el restante 35.9 por ciento a los demás gobiernos locales.

En 1995 las disposiciones sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles -IBI- que hasta entonces se encontraban dispersas en el plan de arbitrios de Managua y en el Decreto No. 17-92, se unificaron y sistematizaron en un único estatuto jurídico: el Decreto No. 3-95 del Presidente de la República. Conforme a ese decreto el IBI es un gravamen que se aplica sobre las propiedades inmuebles poseídas al 31 de diciembre de cada año. Se definen como bienes inmuebles los terrenos, las plantaciones estables o permanentes y las instalaciones o construcciones fijas. La tasa o alícuota es del uno por ciento sobre el valor del inmueble. Los contribuyentes propietarios de casas de habitación pueden deducir del monto imponible entre diez mil y cuarenta mil córdobas, según lo autorice cada consejo municipal.

La recaudación del impuesto está muy por debajo de su rendimiento potencial. La municipalidad de Managua intentó en 1995 aplicar los nuevos valores que resultaron de la investigación catastral que está desarrollando, pero este esfuerzo fracasó al resistirse a pagar los contribuyentes. Ante esa situación se tuvo que rectificar y cobrar el impuesto de acuerdo a los valores anteriores (alrededor de la mitad). La imposibilidad de cobrar el impuesto sobre la nueva base y el incremento de las exenciones que se incluyeron en la nueva ley a partir de 1995, redujo todavía más la ya mermada recaudación de este impuesto.

Para revertir la situación actual, el INIFOM, con el apoyo de cooperación externa, está desarrollando una serie de trabajos que se espera provean a las municipalidades de una base legal y técnica sólida para que puedan ejercer eficazmente sus competencias en la administración de este impuesto. El objetivo es establecer un modelo de catastro inmobiliario computarizado que contenga información gráfica, como mapas topográficos, manzanos y catastrales urbanos y rurales; e información alfanumérica con las características del terreno y las mejoras, el uso actual y potencial de la tierra, los datos de la tenencia, los servicios públicos, la infraestructura, fórmulas de cálculo para el valor de los inmuebles y otros aspectos importantes.

El sistema que se está implantando es una adaptación del que fue creado en Bolivia, en el marco de un Proyecto de Catastro Urbano para las municipalidades de ese país. El catastro será de uso multifuncional, pues además de que se espera contribuya a la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles -sobre el cual se enfatizará en la primera etapa-, se utilizará como una herramienta en la planificación del desarrollo municipal, regional y nacional, y la administración del patrimonio inmobiliario de los municipios y los servicios públicos.

Considerando las capacidades y necesidades de los municipios, el sistema se está desarrollando en tres niveles: i) un primer nivel para los municipios más pequeños, donde se utiliza un registro manual con formato de autoavalúo o avalúos practicados por la administración municipal; ii) un segundo nivel para gobiernos locales con mayor capacidad, que cubre sólo la fase alfanumérica por medio de autoavalúos, más encuestas para determinar las características de la construcción y del terreno; y iii) un tercer nivel, que es el caso del municipio capital, donde se incorpora la información gráfica e información catastral detallada. A finales de 1996 el sistema había sido completado en todos los municipios del primer nivel; los del segundo nivel se espera concluirlos a finales de 1998; mientras que el gobierno local de Managua tiene planificado finalizar los trabajos catastrales a mediados de 1997. Se espera que la experiencia de Nicaragua en materia catastral pueda ser aprovechada por los demás países del Istmo, para lo que ya se están formulando proyectos con asistencia externa.

Impuesto de circulación o rodamiento

Este impuesto significó en 1995 una recaudación de C\$ 16.6 millones, que equivalen al 5.8 por ciento de los impuestos recaudados por los gobiernos locales. El porcentaje mayor (54.2 por ciento) lo recaudó la municipalidad de Managua. El impuesto es de carácter anual, recae sobre los vehículos y embarcaciones y el propietario debe pagarlo en el lugar de su residencia. La tasa impositiva se define de acuerdo al tipo y uso de los vehículos, con prescindencia de características tales como el año de fabricación o de su valor de mercado.

En el caso de la municipalidad de Managua, conforme al plan de arbitrios del municipio, corresponde al alcalde determinarlo cada año, mediante acuerdo municipal que debe ser publicado en los diarios de mayor circulación. Para los demás municipios el impuesto se fija por acuerdo ministerial. Excepto para Managua que lo incluye en su Plan de Arbitrios, el impuesto de rodamiento es un impuesto nacional cuya administración fue delegada -no transferida- en julio de 1991 a los gobiernos locales por medio de un acuerdo del Ministerio de Finanzas.

Según sostienen tributaristas locales el Impuesto de Rodamiento que cobran los municipios, con excepción de Managua, no tiene una base jurídica firme, pues de acuerdo con el Decreto 11-92, publicado en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1992, fue derogado. Se ha señalado que hasta el momento el impuesto no ha sido restituido por un nuevo decreto. Desde 1995 el INIFOM preparó un proyecto de ley de rodamiento y navegación acuática que se espera sea presentado próximamente a consideración de la Asamblea Legislativa.

Impuesto de matrículas

Actualmente es el segundo impuesto local en importancia. En 1995 aportó el 8.1 por ciento del total de impuestos recaudados. La participación de Managua y del resto de municipios es bastante similar. Este impuesto está contenido en los dos planes de arbitrios existentes, aunque presenta alguna diferencias. Para ejercer cualquier actividad económica, toda persona natural o jurídica debe solicitar una matrícula en el municipio donde tenga radicado su establecimiento. El período para matricularse es del uno de diciembre al 31 de enero en Managua y el mes de enero en el resto de municipios. El impuesto consiste en un gravamen anual, que se calcula aplicando el dos por ciento sobre el promedio mensual de los ingresos brutos obtenidos por la venta de bienes o prestación de servicios de los tres últimos meses del año anterior o de los meses transcurridos desde la fecha de apertura si no llegasen a tres. Cuando se trata de la apertura de una nueva actividad, negocio o establecimiento, el impuesto a pagar es del uno por ciento del capital social individual (Managua) o del capital invertido y no gravado por otro impuesto municipal (resto de municipios).

Otros impuestos

Aún cuando existen otros impuestos municipales, su participación en 1995 sólo alcanzó el 4.4 por ciento del total de impuestos recaudados. Dentro de esos impuestos están: el impuesto sobre las construcciones o mejoras. Consiste en un gravamen del uno por ciento sobre el valor total de la obra. En el municipio de Managua están exentas las viviendas para uso familiar con un valor menor de cinco mil córdobas; el impuesto sobre rifas, promociones o sorteos (cinco por ciento sobre los ingresos); impuesto sobre espectáculos públicos (resto de municipios); y otros impuestos menores.

Tasas por servicios y aprovechamientos

Las tasas por "servicios y aprovechamientos" -como se les denomina en Nicaragua a las tasas- son relativamente poco importantes. En 1995 sólo representaron el 11.8 por ciento de los ingresos totales. Para las tasas por servicios los dos planes de arbitrios indican que las tarifas de las tasas deben fijarse teniendo en cuenta el costo del servicio y el carácter del documento expedido o tramitado. Sin embargo, las oficinas regionales del INIFOM estiman que las tarifas establecidas no permiten la recuperación de costos, lo que significa la concesión de subsidios a los vecinos por esa vía.

La municipalidad de Managua había establecido en su plan de arbitrios -ratificado por el Organismo Ejecutivo-, un sistema de cobro de los servicios municipales (recolección de basura, limpieza de calles y otros), por medio del cual se cargaba a los vecinos una tasa del

cuatro por ciento del importe de la factura mensual del servicio de energía eléctrica, superior a 25 kilovatios, y otra del siete por ciento sobre el importe de la factura mensual del servicio de teléfono. Las tasas eran recaudadas por el Instituto Nicaragüense de Energía (INE) y el Instituto de Telecomunicaciones (TELCOR), en los recibos mensuales que esas instituciones expedían a los usuarios de sus servicios, y posteriormente trasladaban los recursos a la municipalidad de Managua. Este sistema funcionó durante algún tiempo de manera provechosa para las finanzas del municipio de Managua, hasta que el Organismo Ejecutivo decidió suspenderlo con efectos a partir del primero de enero de 1993, para lo cual emitió los decretos 68-92 y 8-93. Como consecuencia de la disposición de la Presidencia de la República, la recaudación de tasas se ha reducido sustancialmente en ese municipio.

6. Panamá

6.1 Consideraciones generales

Como en todos los países del Istmo, la Constitución Política de Panamá establece la autonomía de los gobiernos locales. Los municipios tienen asignada constitucionalmente la función de promover el desarrollo de la comunidad y la realización del bienestar social. Para cumplir esos cometidos la norma fundamental de Panamá (artículos 219 y 220) señala el principio general de lo que debe considerarse como impuesto municipal, así como la obligación de separar las "rentas y gastos nacionales y los municipales". Incluso se definen las fuentes de ingreso municipal, adicionales a las que fijan las leyes ordinarias, entre ellas: i) las tasas por el uso de sus bienes o servicios; ii) los derechos sobre espectáculos públicos; iii) los impuestos sobre expendio de bebidas alcohólicas; y iv) el impuesto de degüello de ganado vacuno y porcino.

A pesar de los claros mandatos constitucionales, los gobiernos locales de Panamá están lejos de ejercer una plena autonomía. Existe una clara intervención del gobierno nacional en asuntos claves del municipio (distrito). En Panamá los alcaldes son responsables de la gestión administrativa de las municipalidades, pero también tienen a su cargo funciones judiciales y de autoridades de policía y tránsito.

Entre las funciones de los concejales y los alcaldes existe una dualidad. Los concejales son electos y perciben dietas por las sesiones que asisten, pero además en su condición de representantes de los corregimientos perciben un salario del Organismo Ejecutivo. En el caso de los alcaldes sus remuneraciones son sufragadas por el fisco municipal, pero al realizar funciones judiciales y de policía actúan como agentes del gobierno nacional, subordinados al Gobernador y demás autoridades ejecutivas. Esa dependencia se acrecentó al aprobarse en 1995 un decreto ejecutivo que estableció el salario mínimo de los empleados municipales (US \$200) e incrementó las remuneraciones de los alcaldes, ya que ha aumentado los subsidios otorgados por el gobierno nacional a 38 municipios.

A semejanza de lo que sucede en Costa Rica la Contraloría General mantiene una importante injerencia en los asuntos municipales, particularmente en los financieros, al punto que para que los cheques emitidos por las municipalidades sean válidos, deben ser refrendados por el representante de esa Institución. Para fiscalizar y controlar el uso de los fondos y bienes municipales, la Contraloría designa a un auditor municipal en cada Distrito, aunque debe

señalarse que en los últimos años esta institución está cambiando de enfoque de una función coadministradora a una función de asesoría y capacitación.

Otra de las características negativas que comparte Panamá con el régimen municipal de Costa Rica, se relaciona con la intervención política de los legisladores en los asuntos municipales por medio de partidas presupuestarias. Se trata de la modalidad de "partidas circuitales" por medio de las cuales los diputados asignan recursos a determinados proyectos, reservándose la facultad de autorizar los gastos. El monto asignado en el presupuesto en concepto de partidas circuitales es significativo: aproximadamente US \$ 50.0 millones en 1997.

El panorama anterior ha empezado a cambiar como resultado de las demandas de las autoridades locales para que se reconozca la autonomía municipal y se impulsen políticas que tiendan a descentralizar la administración pública. En el Primer Congreso Unificado de Alcaldes, Representantes y Concejales, realizado en enero de 1996, se discutieron diversas iniciativas y se alcanzaron consensos para apoyar el fortalecimiento de las municipalidades. Uno de los productos más importantes del congreso fue la integración de una "Comisión Revisora" en la que participan representantes del gobierno nacional y de los gobiernos locales, para actualizar y modernizar la legislación de los gobiernos provinciales, municipales y de corregimiento (Decreto ejecutivo 73 del 2 de febrero de 1996).

Con asesoría externa la Asociación de Municipios de Panamá -AMUPA- preparó una propuesta para modificar la ley 106 que contiene el régimen municipal y reformar los artículos constitucionales que se refieren al ámbito municipal. Por su parte los representantes de corregimientos están preparando su propia propuesta para lo que integraron una comisión específica. En materia financiera ambas iniciativas coinciden en crear un sistema de transferencias directas a los municipios y consolidar las finanzas locales trasladando impuesto nacionales, en particular el impuesto sobre inmuebles.

6.2 Sistema tributario municipal

La Asamblea Constituyente de 1992 aprobó un proyecto para que de los ingresos generales del Estado se destinara un porcentaje -sin indicar un número definido- a favor de las municipalidades. Se contemplaba que los criterios de distribución de los recursos serían establecidos en una ley específica. Desafortunadamente para las municipalidades, esta disposición no entró en vigencia, al ser rechazada la totalidad de las reformas constitucionales, por el plebiscito convocado para el efecto.

En Panamá no existe un Código Tributario Municipal en sentido estricto. La legislación tributaria de los gobiernos locales está contenida en su mayoría en la Ley 106. Esta Ley, que hace las veces del Código, otorga amplias facultades a los concejos municipales en materia de ingresos. Por ejemplo, determina que es competencia exclusiva de los concejos municipales la función de "establecer impuestos, contribuciones, derechos y tasas, de conformidad con las leyes, para atender a los gastos de la administración, servicios e inversiones municipales". Cada distrito tiene su propio régimen de tributos y tasas, dentro del marco de la Ley 106. El

capítulo III de la Ley 106 que se refiere a impuestos y contribuciones, estipula en su artículo 74 que son gravables por los municipios con impuestos y contribuciones todas las actividades, industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito. El artículo 75 contiene una larga enumeración de los tipos de negocios que se consideran gravables.

La Ley 106 define también los derechos y tasas sobre la prestación de los servicios municipales. El Concejo Municipal tiene facultades para establecer los impuestos locales por medio de acuerdos, sin necesidad de consulta o autorización previa de ningún organismo o dependencia. La determinación de la legalidad de este tipo de acuerdos le corresponde al tribunal contencioso administrativo, en caso que los contribuyentes los impugnen. La principal limitación a estas facultades de los concejos municipales radica en que "las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sin que la Ley autorice especialmente su establecimiento" (numeral 8, artículo 17). Es decir, se prohíbe la doble tributación, a menos que una ley específica expresamente así lo autorice. Sobre este asunto ya existe jurisprudencia. Un ejemplo de doble tributación se presentó cuando el municipio de Panamá pretendió gravar a las instituciones bancarias que operan en ese Distrito, pero la resolución del Concejo fue impugnada y la Corte derogó la disposición municipal.

El cargo de Tesorero tiene una categoría constitucional (artículo 239). Este funcionario es elegido por el Concejo y es el jefe de la oficina o departamento de recaudación de las rentas municipales y de pagaduría. La Procuraduría dictaminó en su oportunidad que el Tesorero, por ser una figura con funciones constitucionales establecidas específicamente, no depende de ninguna autoridad municipal ni nacional. El Tesorero municipal, de acuerdo con la ley y salvo algunas excepciones, tiene facultades para ordenar el cierre de negocios omisos o morosos. Además, es el Tesorero quien fija la tarifa específica de los impuestos que corresponden a los nuevos negocios, dentro de los rangos establecidos por la ley y los acuerdos municipales.

De conformidad con la Ley 106, los concejos municipales deben actualizar periódicamente sus ingresos, e incluso esta ley contiene un mandato para que cada dos años se levante un censo de contribuyentes para actualizar las clasificaciones de los negocios, así como detectar evasores, pero no todos los municipios hacen uso de esta facultad. En algunos casos esa omisión obedece a razones políticas, para no incurrir en problemas con los contribuyentes o simplemente se debe al desconocimiento de lo que la administración municipal debe hacer, pues no existe una asesoría permanente en esta materia.

En Panamá no se ha creado ninguna entidad pública de apoyo al fortalecimiento municipal. La Dirección Nacional de Gobiernos Locales del Ministerio de Gobierno y Justicia realiza funciones de asesoría en las áreas de su competencia y en la formación y capacitación de los recursos humanos municipales. El Ministerio de Planificación y Política Económica, por medio del Departamento de Coordinación y Asesoría Municipal, presta asesoría en materia tributaria a los gobiernos locales.

6.3 Estructura de financiamiento municipal

Los ingresos totales de los gobiernos locales de Panamá están constituidos principalmente por los ingresos corrientes (89.1 por ciento en 1995). Los ingresos de capital -exceptuando al Programa de Obras Comunitarias, que no se registra dentro del financiamiento municipal por ejecutarse extrapresupuestariamente- son poco significativos y consisten en algunas ventas de activos. Dentro de los ingresos corrientes los más importantes son los tributarios que participaron con el 62.0 por ciento de los ingresos totales en 1995. Los ingresos no tributarios y las transferencias corrientes contribuyeron durante ese mismo año con un 20.0 y 7.2 por ciento respectivamente.

6.3.1 Ingresos tributarios

El sistema impositivo comprende cinco tributos: i) impuesto sobre actividades industriales, comercio o lucrativas; ii) impuesto de circulación de vehículos; iii) impuesto sobre el expendio de bebidas alcohólicas; iv) impuesto sobre edificaciones y reedificaciones; y v) impuesto de degüello. Es notoria la inexistencia de un impuesto municipal sobre bienes inmuebles (cuadro 7).

CUADRO 7
PANAMA: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS DE LOS
GOBIERNOS LOCALES

AÑOS: 1991-1995

Concepto	1991	1992	1993	1994	1995
1. Ingresos Tributarios	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.1 Expendio de bebidas Alcohólicas	14.2	13.5	12.4	12.4	12.5
1.2 Impto. sobre Activid. Indust.,					
1.3 Impto. de Circulac. de Vehículos	24.4	25.1	25.6	25.3	25.8
1.4 Impto. sobre Edificaciones y R.	5.0	7.0	8.3	8.3	8.5
1.5 Impuesto de Degüello	4.2	3.7	3.7	3.3	3.5

Fuente: Cálculos propios basados en información del Ministerio de Planificación y Política Económica.

La recaudación de ingresos está concentrada en dos impuestos: el que recae sobre actividades industriales, comercio o lucrativas y el impuesto de circulación de vehículos que en conjunto representaron en 1995 el 75.5 por ciento del total de los impuestos. El primero es responsable por la mitad de la recaudación: 49.7 por ciento; mientras el segundo aporta el 25.8 por ciento. El impuesto de bebidas alcohólicas, el de edificaciones y reedificaciones y el de degüello proporcionaron en ese mismo año un 12.5, 8.5 y 3.5 por ciento, respectivamente.

Un rasgo que caracteriza las finanzas de los gobiernos locales en Panamá, es su alta concentración en el distrito donde está asentada la capital de la República. Durante 1995 el

Distrito de Panamá absorbió el 44.3 por ciento de los ingresos totales y el 51.3 por ciento de los ingresos tributarios. A los distritos restantes, en forma consolidada sólo les correspondió el 55.7 y 48.7 por ciento por estos mismos conceptos. En los ingresos del impuesto sobre actividades industriales, comercio o lucrativas, la concentración es todavía un poco más marcada, pues del total recaudado por esos impuestos, el Distrito de Panamá representó el 59.5.

Impuesto sobre actividades industriales, comercio o lucrativas

El impuesto sobre actividades industriales, comercio o lucrativas es la fuente principal de recursos de los gobiernos locales. Durante los últimos años este impuesto ha significado alrededor de la mitad de los ingresos tributarios locales. Es un impuesto de carácter general que grava de manera casi indiscriminada las actividades económicas que se desarrollan en cada distrito. Las dos exenciones más importantes del impuesto la constituyen las actividades agrícolas y aquellas que ya hubieren sido gravadas por el gobierno nacional con impuestos similares.

Cada distrito aprueba sus propias tarifas de acuerdo a las actividades económicas que se desarrollan en su circunscripción. Normalmente se establece un intervalo que comprende una tarifa mínima y máxima a pagar, que se aplica tomando en cuenta la categoría en que se clasifique el negocio.

La Ley 106 determina que dentro de los límites o alcances de cada gravamen, para cada actividad deben fijarse "tres grupos de categorías". Para cada Distrito el régimen impositivo municipal debe clasificar a los contribuyentes en una de las tres categorías atendiendo criterios como los siguientes: i) tipo de actividad u ocupación; ii) valor del inventario; iii) valor del arrendamiento del local; iv) ubicación y frente de la calle o avenida; v) número de trabajadores; vi) capital invertido; vii) volumen de compras y de ventas; y viii) ingresos brutos. Esta normativa tributaria tan general implica un amplio grado de discrecionalidad para los concejos municipales y para los tesoreros, lo cual puede motivar la negociación directa con el contribuyente, quien obviamente argumentará en favor de pagar la tarifa más baja (Gnazzo, 1993).

Para evitar esta situación, algunos concejos municipales, como el de Panamá, han optado por establecer tablas y señalar el parámetro preciso (valor de las ventas brutas, por ejemplo). De esta manera el impuesto se determina más objetivamente y no da lugar a ambigüedades y a controversias o negociaciones con el contribuyente. Un régimen tributario con esas características es inevitablemente complejo y difícil de administrar. Para simplificarlo, algunos asesores han propuesto la necesidad de establecer, en todos los distritos, como regla general un sólo parámetro para la aplicación de las tablas, preferentemente el valor de las ventas o los ingresos brutos totales.

El concepto del valor de las ventas se considera ventajoso cuando el ramo del negocio consiste en operaciones de compraventa de bienes, en tanto el concepto de ingresos comprende tanto ventas de bienes como prestación de servicios. Los dos conceptos anteriores son valores

verificables en los registros de los contribuyentes, razón por la cual se aplican en la determinación de impuestos municipales en otros países.

Impuesto de circulación de vehículos

El impuesto sobre la circulación de vehículos es el segundo tributo municipal en importancia de acuerdo al volumen de recaudación. Genera alrededor de la cuarta parte del total de impuestos. Este tributo se trasladó del Gobierno Central a los Gobiernos Locales en 1971, mediante Decreto de Gabinete número 23. El impuesto es anual. La tarifa no se basa en el valor del vehículo, año de fabricación, modelo, capacidad del motor u otra característica, como generalmente se determinan los impuestos a la circulación de vehículos en otros países, sino simplemente en el tipo de vehículo, destino y en el número de pasajeros que puede desplazar.

Las tarifas se clasifican de acuerdo a su uso en automóviles de uso particular, de alquiler, ómnibus, camión, grúa, tractor, semiremolque, motocicleta carretilla, carreta, bicicleta y demostración. Para los automóviles de uso particular, independientemente del modelo o del valor, la tarifa incluyendo el valor de la placa asciende a 26 balboas cuando desplaza hasta cinco pasajeros y 36 balboas hasta seis pasajeros. En el caso de automóviles de alquiler se pagan 17 balboas hasta cinco pasajeros y 26 balboas para vehículos de hasta seis pasajeros. Las carretillas, carretas bicicletas pagan solamente el valor de la placa: un balboa. Las demás tarifas fluctúan entre 18 balboas por una motocicleta para uso particular, hasta un máximo de 242 balboas por un camión o grúa de más de veinticuatro toneladas métricas de peso bruto vehicular.

Expendio de bebidas alcohólicas

El impuesto sobre el expendio de bebidas alcohólicas se encuentra regulado en la Ley 55 del 10 de julio de 1973. Para los efectos del impuesto la ley distingue tres tipos de establecimientos comerciales: i) los dedicados a la venta al por mayor, definidos como aquellos que solamente efectúan ventas de nueve o más litros; ii) los dedicados a la venta al por menor en recipientes llenos y cerrados, denominados bodegas, los cuales sólo podrán efectuar ventas de menos de nueve litros a una misma persona en la misma fecha. Este tipo de establecimiento no puede vender bebidas alcohólicas para su consumo dentro del negocio ni en sus inmediaciones; y iii) los dedicados a la venta al detalle en recipientes abiertos para el consumo.

La venta de bebidas alcohólicas está sujeta a autorización municipal, además de la licencia comercial otorgada por el Ministerio de Comercio e Industrias. Las municipalidades regulan también todos los aspectos relacionados con la localización de los establecimientos y el número máximo de negocios que tienen derecho a la licencia.

Las tarifas del impuesto son las siguientes: Los establecimientos dedicados a la venta al por mayor deben pagar un impuesto mensual de 150 balboas a 200 balboas en los distritos de Panamá y Colón; de 100 balboas a 150 en los distritos de David; y 100 balboas en los demás distritos; el impuesto mensual sobre las cantinas es de 125 a 250 balboas a las ubicadas en Panamá, Colón y San Miguelito; y para los demás distritos se establecen tarifas de 15 a 75

balboas, de acuerdo al distrito; las bodegas que están ubicadas en Panamá, Colón y San Miguelito deben pagar 200 balboas; para el resto de distritos la tarifa aplicable es de 50 a 75 balboas de acuerdo al distrito donde están ubicadas.

Impuesto sobre edificaciones y reedificaciones

Las edificaciones y reedificaciones están incluidas dentro de los "negocios" que son gravables por los municipios, de conformidad con el artículo 75 de la Ley 106. Las personas interesadas en construir deben obtener un permiso municipal. El impuesto es distinto según lo acuerde cada concejo municipal. Las municipalidades de Panamá y Portobelo -cuyos regímenes impositivos fue posible analizar-, fijan un porcentaje sobre el valor de la edificación o reedificación según una escala progresiva. En el caso del Distrito de Panamá el impuesto se establece de la manera siguiente: i) para obras cuyo valor fluctúe entre B/501 y B/500,000, pagan el uno por ciento; ii) para obras cuyo valor fluctúe entre más de B/500,000 y hasta un millón, pagan el uno por ciento sobre el valor más el 0.25 por ciento sobre la cantidad adicional; y iii) para obras cuyo valor exceda de un millón de balboas, se paga la tarifa establecida en los numerales anteriores, más el 0.25 por ciento sobre la cantidad adicional. Las construcciones, adiciones u otras obras, cuyo valor no exceda de B/500 están exentas del impuesto.

Impuesto de degüello

Este es el impuesto de menor cuantía de los cinco tributos municipales de Panamá. El hecho generador del impuesto es el sacrificio de ganado vacuno, porcino, cabrío u ovino. El impuesto se paga en el municipio de donde procede la res. Las tarifas son distintas de acuerdo con las características del ganado. Además de los cinco impuestos que se describieron, existen otros impuestos cuya recaudación es mínima y que la ley les denomina derechos. Es el caso de los derechos sobre extracción de arena, cascajo, piedra de cantera, coral, piedra caliza, arcilla y tosca; los derechos sobre extracción de madera, explotación de bosques y tala de árboles; y de los derechos sobre la explotación de galleras, bolos y boliches. Los dos primeros están contemplados expresamente por la propia Constitución como fuentes de ingreso municipal. Durante los últimos años el régimen tributario municipal de Panamá no ha experimentado modificaciones importantes. Los cambios han sido los siguientes: i) se reformó la ley 55, que grava la extracción de arena, cascajo y ripio (Ley 32 del 9 de febrero de 1996); ii) con la asesoría del Ministerio de Planificación y Política Económica, 62 de las 67 municipalidades adoptaron una estructura o patrón de ingresos uniforme que les permite readecuar su modelo impositivo; iii) la ley 32 estableció la obligatoriedad del pago de impuestos municipales en los proyectos públicos de infraestructura ejecutados por contratistas privados. Adicionalmente, en la Asamblea Legislativa se presentaron dos iniciativas de ley: la primera de ellas pretendía establecer un sistema de transferencias a favor de los gobiernos locales, mientras que la segunda proponía el traslado del impuesto sobre inmuebles a las municipalidades. Los proyectos no avanzaron más allá del primer debate.

6.3.2 Transferencias

No existen criterios definidos para la transferencia de recursos del gobierno nacional hacia los gobiernos locales. La ley sobre este aspecto es demasiado general, pues se limita a establecer que el Estado otorgará subsidios cuando los ingresos de los municipios no sean suficientes y según lo permita el Tesoro Nacional. Durante 1995 el gobierno nacional otorgó subvenciones a 38 de los 67 municipios por un monto de B/ 1.1 millones. Las transferencias de capital que proveen de recursos a los concejos municipales son las comprendidas dentro del Programa de Obras Comunitarias. Estas transferencias se destinan a inversiones múltiples para el desarrollo comunitario. Consisten en una asignación total de B/ 5.1 millones, distribuidas en B/10,000 para cada corregimiento -en Panamá existe un total de 511 corregimientos. Los recursos del Programa no se incorporan al presupuesto del municipio, sino que se manejan de forma extrapresupuestaria. Debido a que la entrega efectiva está condicionada al avance financiero de los proyectos, el desembolso de los recursos es menor que la asignación anual.

IV.ELEMENTOS A CONSIDERAR EN UNA POSIBLE MODERNIZACION DE LA TRIBUTACION LOCAL EN EL ISTMO CENTROAMERICANO

1. Consideraciones generales

Los programas de reforma del Estado y descentralización que con distinto grado de avance y profundidad se están desarrollando en la mayoría de países del Istmo, contemplan la necesidad de redefinir los sistemas de financiamiento municipal. El nuevo papel que se asigna a los gobiernos locales en el proceso de desarrollo y democratización, está vinculado a los esfuerzos por implantar un nuevo ordenamiento tributario local, así como al establecimiento de un régimen de transferencias estructurado adecuadamente. Sin embargo, las iniciativas de creación o reforma de impuestos locales se ha concentrado en los impuestos sobre bienes inmuebles, posiblemente por su alto impacto recaudatorio. Esta tendencia, aún siendo positiva, debería desarrollarse en el marco más amplio de una revisión general del sistema impositivo local.

Dada la situación de la región, en la que prácticamente hay un consenso técnico y político sobre la conveniencia de la descentralización por la vía de fortalecer las municipalidades, sería deseable que al inicio del proceso se definieran cuáles deberían ser las características del nuevo modelo de gobierno local a establecer. En consonancia con esa decisión, debería procederse a visualizar el nivel y la estructura de gasto municipal. Solamente a partir de estas consideraciones es posible determinar de una manera racional los principios en que debería sustentarse el modelo de financiamiento municipal y específicamente cuales deberían ser las características del sistema tributario.

2. Reformas recientes y proyectos de ley de impuestos locales y transferencias

Un recuento de los cambios recientes ocurridos en el Istmo nos indica que existe una clara tendencia para fortalecer las finanzas de los gobiernos locales. Por ejemplo, en tres países: Costa Rica, Guatemala y Nicaragua se introdujeron reformas importantes en la tributación local y/o en el sistema de transferencias; ii) en El Salvador se intentó incorporar al sistema tributario de ese país un impuesto municipal sobre bienes inmuebles, aunque la iniciativa no fue aprobada por la Asamblea Legislativa; iii) en Panamá se ha iniciado un proceso de diálogo entre autoridades nacionales y locales para fortalecer los gobiernos locales y sus fuentes de financiamiento. Paralelamente, en los seis países del Istmo se están desarrollando programas y proyectos que persiguen la modernización de la administración local y específicamente de la administración tributaria.

Uno de los avances más importantes en la tributación local en el Istmo se registró en Costa Rica, donde se derogó totalmente la ley del impuesto sobre inmuebles (territorial) y se aprobó

una nueva normativa que establece un tributo municipal administrado por los gobiernos locales. Aún considerando los problemas iniciales que confrontaron los cantones para gestionar este impuesto, puede afirmarse que los municipios de Costa Rica cuentan actualmente con un instrumento tributario que les permitirá en un futuro cercano fortalecer su base económica e impulsar los programas y proyectos que demanda la población local.

Guatemala también registró reformas significativas. La ley del impuesto único sobre inmuebles fue modificada con el propósito de trasladar gradualmente la gestión del impuesto a los municipios. Pero los cambios de mayor alcance en este país, por su impacto recaudatorio, se han producido en el régimen de transferencias que representan aumentos considerables en los ingresos locales. Además de la reforma constitucional de 1993 que incrementó del 8 al 10 por ciento el aporte de ingresos ordinarios del Estado a favor de las municipalidades, el Congreso Nacional aprobó, con efectos a partir de 1996, el traslado del 10 por ciento (un punto porcentual) del impuesto al valor agregado a los gobiernos locales. Adicionalmente, en ese país se incrementó el porcentaje del impuesto sobre circulación de vehículos que se transfiere a los gobiernos locales de un 20 a un 50 por ciento.

En Nicaragua también se lograron avances considerables. Aunque las reformas constitucionales no fijaron un porcentaje mínimo, como hubiera sido deseable, se estableció en el cuerpo legal de mayor jerarquía del país una norma que obliga al gobierno nacional a establecer un sistema de transferencias a los municipios. También se aprobó una nueva legislación sobre el impuesto sobre bienes inmuebles que no obstante ser aprobada por el organismo ejecutivo -en ejercicio de las atribuciones que entonces le correspondían en materia tributaria- formalizó este tributo local e introdujo figuras -como el autoavalúo- que modernizan el impuesto y facilitan su administración.

3. Orientaciones para modernizar y armonizar la tributación local

3.1 Principios generales

La conformación diversa de las realidades fiscales de los países del Istmo obliga a que cualquier recomendación o conclusión en el ámbito de la tributación local deba forzosamente matizarse cuando se refiera a un país individual. Sin embargo se considera que dentro de ciertos márgenes es posible plantear orientaciones de aplicación general, entre ellas las siguientes:

- i) como se ha reiterado a lo largo de este documento, los esfuerzos por mejorar los sistemas de financiamiento deben partir del concepto del reordenamiento tributario municipal. En lo posible y de preferencia debe definirse desde el principio la configuración del sistema, en lugar de presentar propuestas parciales o aisladas;
- ii) la tributación municipal y nacional deben armonizarse. Es conveniente evitar la doble imposición que conduzca a sistemas descoordinados. Ello incluye fórmulas de colaboración mutuamente beneficiosas, como la posibilidad de participación de los gobiernos locales en la administración de impuestos nacionales;
- iii) al igual que se está haciendo en los programas de modernización tributaria nacional, la tributación municipal debe simplificarse;

- iv) debido a las disparidades de recursos entre municipios, es conveniente establecer y hacer funcionar sistemas de compensación intermunicipal que ayude a los municipios más pobres;
- v) debe crearse expresamente un régimen de delegación de competencias o de encomienda de funciones que permita que los municipios con mayor capacidad de gestión tributaria colaboren con aquellos que no la tienen, especialmente en el caso del impuesto sobre bienes inmuebles;
- vi) en la gestión de los impuestos y demás ingresos municipales es conveniente utilizar modalidades que eviten la burocratización y duplicación de esfuerzos. Entre las opciones que pueden considerarse están la contratación de organizaciones o empresas privadas para que presten servicios específicos;
- vii) el mecanismo de contribuciones especiales por obras de infraestructura puede mejorar sustancialmente las finanzas municipales, por lo que es necesario utilizarlo más intensivamente;
- viii) con la flexibilidad necesaria deben establecerse metodologías aprobadas a nivel nacional que eliminen los subsidios mediante reajustes automáticos de las tasas de los servicios públicos. Una ventaja adicional de este sistema sería reducir los costos políticos asociados a esas medidas;
- ix) el traslado de competencias del gobierno nacional a los gobiernos locales debe acompañarse de un sistema de transferencias que permita su adecuado financiamiento;
- x) respetando la autonomía de que gozan los gobiernos locales en los seis países del Istmo, los sistemas de transferencias deben ser generalizados y sin ninguna injerencia o interferencia política. Como ha demostrado la experiencia, el sistema que funciona más adecuadamente es la creación de un aporte constitucional o de impuestos compartidos que posean mecanismos automáticos de traslado de los recursos;
- xi) para garantizar que los recursos previstos en la Constitución o las leyes ordinarias a favor de las municipalidades se hagan efectivos y se consolide la autonomía real de los municipios, deben establecerse mecanismos automáticos de separación de los recursos que corresponden a los gobiernos locales, que no requieran ningún trámite previo ni posterior por parte del gobierno nacional. Lo aconsejable es establecer una disposición legal que obligue la separación de los recursos en el propio banco central, sin que deba mediar autorización del gobierno nacional;
- xii) debido a que uno de los problemas claves que han sido identificados en los diagnósticos municipales radica en la baja formación y capacitación de los recursos humanos, se considera que uno de los prerequisites para la modernización de las finanzas locales consiste en ampliar significativamente los esfuerzos que cada país está desarrollando en ese campo;
- xiii) la Federación de Municipios del Istmo Centroamericano -FEMICA- y las asociaciones nacionales de municipalidades deben promover la creación y funcionamiento de un sistema de información que permita formular y ejecutar adecuadamente políticas municipales.

3.2 Recomendaciones específicas por países

Costa Rica

El desafío más importante que todavía enfrentan los gobiernos locales en Costa Rica es hacer valer el principio de autonomía municipal consignado en la Constitución y lograr crear una conciencia nacional en pro de la descentralización. Para ello se requeriría entre otras acciones: i) sustituir el actual sistema de transferencias del gobierno nacional a los gobiernos locales basado en las partidas específicas, por una modalidad de transferencias generalizada y sin interferencias políticas. Las opciones podrían ser la creación de un aporte constitucional, como ya se ha intentado, o la participación en impuestos nacionales que incluyan sistemas automáticos de entrega; ii) eliminar la intervención excesiva de la Contraloría General y sustituirla por programas adaptados a las tendencias modernas de fiscalización, basados en auditorías ex-post por resultados. Las tasas municipales por servicios públicos deben ser establecidas por las corporaciones municipales sin necesidad de autorización de ninguna entidad; y iii) establecer un programa de descentralización como un componente estratégico de los programas o plataformas políticas de los gobiernos y partidos políticos.

En el ámbito tributario sería deseable desarrollar un plan de simplificación que comprendería: establecer un sistema de imposición uniforme para todos los municipios. Ello evitaría trámites excesivamente largos y lentos y eliminar la diversidad de impuestos locales y tratamientos disímiles a los contribuyentes; y racionalizar los impuestos existentes eliminando aquellos que ya no se justifican.

El Salvador

El esfuerzo primario que plantean las finanzas locales en este país es definir un nuevo modelo de financiamiento municipal, acorde con los programas de descentralización. Ello significaría por ejemplo: crear el impuesto sobre bienes inmuebles (predial); ii) sustituir el impuesto sobre actividades económicas (activos), por una nueva fuente de financiamiento armonizada con la tributación nacional. Las opciones que han sido señaladas son la participación de los gobiernos locales en impuestos nacionales. También podría explorarse la posibilidad de establecer un impuesto local sobre actividades económicas sobre una base más adecuada; iii) establecer un porcentaje determinado sobre los ingresos tributarios del gobierno nacional para financiar el Fondo de Desarrollo Económico y Social creado por la Constitución; y iv) formalizar mediante la correspondiente reforma de la ley, de la participación de los gobiernos locales en el impuesto al valor agregado.

Guatemala

Al igual que en El Salvador es urgente modernizar el sistema impositivo local. El contenido de los cambios podría comprender las acciones siguientes: i) sustituir las figuras tributarias actuales denominadas "arbitrios por extracción de productos" y los arbitrios fijos sobre actividades económicas, por un impuesto uniforme para todos los gobiernos locales,

armonizado con la tributación nacional que grave las actividades económicas; ii) aprobar el Código Tributario Municipal para cumplir el mandato constitucional; iii) evaluar la conveniencia de derogar una serie de pequeños impuestos que posiblemente ya no se justifiquen; iv) fortalecer la Asociación Nacional de Municipalidades -ANAM- y transformar al INFOM en una entidad que responda a las necesidades actuales de los gobiernos locales; y v) municipalizar el Impuesto sobre Inmuebles y establecer sistemas más eficaces de recaudación.

Honduras

Este país ha avanzado en la modernización de su régimen tributario y de transferencias; sin embargo, algunos aspectos pueden ser modificados para mejorar el sistema: i) reformar el impuesto sobre inmuebles en el sentido de establecer un sistema anual de ajuste de los valores, ya sea mediante autoavalúos, avalúos directos de la administración u otro sistema adecuado; ii) reformar el impuesto personal único a fin de reducir su alto nivel de evasión. Una alternativa podría ser cobrarlo de manera coordinada con el impuesto sobre la renta; iii) perfeccionar la legislación tributaria local, llenando algunos vacíos existentes e incorporar disposiciones incluidas en los reglamentos que por su naturaleza corresponden a una norma de jerarquía superior; iv) modificar la forma de pago del impuesto sobre inmuebles -trimestral en lugar de anual- a fin de promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; v) exigir al gobierno nacional que cumpla con asignar en el presupuesto nacional y trasladar efectivamente a los gobiernos locales, el aporte previsto en la Ley de Municipalidades; y vi) revitalizar el proceso de descentralización y organizar un sistema de apoyo al desarrollo local, incluyendo los aspectos financieros.

Nicaragua

A pesar de contar con uno de los sistemas impositivos más estructurados del Istmo, es necesario introducir reformas importantes, entre ellas: i) unificar los dos planes de arbitrios existentes y las bases de imposición de los tributos locales. El plan de arbitrios debería de incluir solamente impuestos locales, no así las tasas y contribuciones; ii) eliminar gradualmente el impuesto municipal sobre ventas y compensar esa reducción de ingresos con una fuente de ingresos segura y de un monto suficiente, como podría ser la participación en impuestos nacionales que establezcan mecanismos automáticos de traslado de recursos; iii) restituir el impuesto sobre circulación o rodamiento y revisar los planes de arbitrios para configurar adecuadamente los tributos y los procedimientos, a fin de contar con el equivalente de un código tributario municipal; y iv) hacer valer el mandato constitucional que estableció la obligación de fijar un porcentaje del presupuesto a favor de los gobiernos locales, mediante la aprobación de una ley específica.

Panamá

Los problemas de los gobiernos locales de Panamá son en cierta manera semejantes a los que confronta Costa Rica. El reto crucial es hacer valer la autonomía municipal que establece la Constitución. En ese contexto, los esfuerzos podrían encaminarse a: i) eliminar la injerencia excesiva de la Contraloría General en la gestión municipal; ii) definir el plan de

descentralización y el sistema de financiamiento que lo haría factible, incluyendo la posibilidad de establecer un aporte constitucional a favor de los municipios, como ya había sido aprobado en su oportunidad por la Asamblea Constituyente. Esta acción incluiría la eliminación de las denominadas "partidas circuitales"; iii) revisar la legislación tributaria para completar algunas insuficiencias. Sería deseable por ejemplo elaborar un código, tributario municipal; iv) establecer un sistema de impuestos uniformes para todos los distritos que elimine la discrecionalidad de los concejos municipales y de los tesoreros municipales para fijar impuestos; v) apoyar la creación o el fortalecimiento de una entidad o dependencia que respalde los esfuerzos de los gobiernos locales en el desarrollo de sus comunidades; vi) trasladar el impuesto sobre los bienes inmuebles a los gobiernos locales; i) reformar la ley de municipalidades con el propósito de eliminar las figuras jurídicas que hacen depender a los alcaldes y representantes de los funcionarios del gobierno central.

Las recomendaciones anteriores que a manera de agenda se presentan deberían ser asumidas por todas las entidades nacionales y de cooperación externa vinculadas al desarrollo y fortalecimiento municipal y principalmente por las asociaciones de municipalidades y por FEMICA.

Los esfuerzos planteados para fortalecer las finanzas de los gobiernos locales mediante la tributación, no excluyen la necesidad de avanzar en otras modalidades complementarias de financiamiento, tales como el concesionamiento de la construcción de obras y prestación de servicios y el uso de mecanismos financieros crediticios como bonos y préstamos externos, cuando las condiciones de los municipios lo requieran.

BIBLIOGRAFIA

- Alvarado, Alfredo (1993). "El Proceso de Descentralización en Centroamérica. El Caso Hondureño". II Encuentro de Alcaldes de Panamá. Octubre. Panamá, Panamá.
- Agencia Española de Cooperación Internacional, DEMUCA, CICAP (1992). "Las Transferencias Intergubernamentales y el Desarrollo de las Municipalidades en Centroamérica". Memoria del Seminario Las Transferencias Financieras Municipales en Centroamérica. Agosto. Heredia, Costa Rica.
- Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador, COMURES, (1996). "Análisis de Leyes". Mayo. San Salvador, El Salvador.
- ASIES (1993). "El Fortalecimiento Financiero de las Municipalidades". Marzo. Guatemala, Guatemala.
- Asociación de Municipios de Panamá (1996). "Memoria del Primer Congreso Unificado de Alcaldes, Representantes y Concejales de la República de Panamá". Enero. Volcán. Panamá.
- Banco Central de Honduras (1996). "Memoria Anual de Labores 1995". Mayo. Tegucigalpa, Honduras.
- Banco Central de Reserva de El Salvador (1996). "Revista Trimestral, Abril-Mayo-Junio 1996". San Salvador, El Salvador.
- Banco Central de Nicaragua (1993). "Boletín Estadístico, Sector Público No Financiero, 1980-1992". Managua, Nicaragua.
- Banco Central de Nicaragua (1996). "Informe Anual 1995". Managua, Nicaragua.
- Banco Mundial, OEA, BID, USAID y FIA (1996). "Una Agenda Emergente de Políticas para los gobiernos Locales". Informe Final Segunda Conferencia Interamericana de Alcaldes. Abril. Miami, Florida, USA.
- Belli, Claudia (1993). "Diagnóstico de la Situación Municipal y Programa de Apoyo a la Descentralización". Instituto Nicaragüense de Administración Pública. Marzo. Managua, Nicaragua.
- Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial (1990). "La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local". Conferencias pronunciadas en las II Jornadas de Estudios de Haciendas Locales. No.34. Málaga, España.
- Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial (1991). "La Gestión Tributaria en la Hacienda Local". Conferencias pronunciadas en las III Jornadas de Estudios de Haciendas Locales. No.40. Málaga, España.
- Checchi and Company Consulting, Inc. y Daniel Carr y Associates. (1994). "Evaluación del Proyecto de Estabilización Social y Fortalecimiento del Desarrollo Municipal, (Proyecto MEA)". Febrero. San Salvador, El Salvador.
- Comisión Ejecutiva para la Descentralización del Estado. Unidad Técnica (1996). "Objetivos, Avances y Limitaciones del Proceso de Descentralización en Honduras". Agosto. Tegucigalpa, Honduras.

Contraloría General de la República (1993 y 1995). "Memoria Anual de la Contraloría General de la República, Correspondiente al Año 1992 y 1995". Mayo. San José, Costa Rica.

Contraloría General de la República (1993, 1994 y 1995). "Informe del Contralor General de la República". Marzo. Panamá, Panamá.

Contraloría General de la República (1995a). "Panamá en Cifras, Años 1990-1994". Noviembre. Panamá, Panamá.

Corleto M. Arturo y José Antonio Pérez (1993). "Coordinación de la Política Fiscal en Centroamérica". Proyecto PRADIC, CMCA/BID, San José, Costa Rica

FEMICA (1995). Revistas Nos. 5 y 6 de la Federación de Municipios del Istmo Centroamericano. Guatemala, Guatemala.

FEMICA (1995). "Municipalismo, Descentralización, Asociativismo e Integración en Centroamérica". Mayo. Guatemala, Guatemala.

FEMICA (1994). Primera Reunión Red Centroamericana por la Descentralización y el Fortalecimiento Municipal. Abril. Antigua Guatemala, Guatemala.

FEMICA (1995). Segunda Reunión Red Centroamericana por la Descentralización y el Fortalecimiento Municipal. Julio. Guatemala, Guatemala.

FUNDEMUN (1994). "El Comportamiento del Gasto de Funcionamiento Municipal". Nota técnica. Marzo. Tegucigalpa, Nicaragua.

Flores Alvarado, Humberto (1993). "Gobiernos Locales y sus Conflictos, Guatemala. (Diagnóstico Preliminar). PROECODI. AECI. Junio. Guatemala, Guatemala.

Gallaher, Mark y Oscar Edgardo Melahdo (1994). "Propuestas para el Federalismo Fiscal en El Salvador". Borrador preliminar. Marzo. San Salvador, El Salvador.

Garzón, Hernando (1994). "Municipal Finances and Capital Grants". Propose Municipal Decentralization and Development Project. Febrero. Managua, Nicaragua.

Gnazzo, Edison (1993). "Informe Presentado a la Presidenta del Consejo Municipal de Panamá". Octubre. Panamá, Panamá.

Gobierno de la República de El Salvador (1994). "Política de Desarrollo Socio Económico Local y Estrategia Operativa. Propuesta. Septiembre. San Salvador, El Salvador.

Ibarra, Yader Baldizón (1995). (Compilador). "Modelo de Financiamiento y Tributación Municipal en Nicaragua". Serie Descentralización y Desarrollo Municipal No. 14. Mayo. Managua, Nicaragua.

IFAM (1993). "Principales Tributos que Proveen Ingresos a las Municipalidades". Serie: Hacienda Pública 04. San José, Costa Rica.

IFAM (1993a). "El IFAM su Organización y Funcionamiento". Actualizada por Ana Jiménez. 6 edición. San José, Costa Rica.

INIFOM (1993). "Estrategia para el Desarrollo Municipal y la Descentralización". Marzo. Managua, Nicaragua.

INFOM, DEMUCA, AECI (1993). "Estudio sobre la Situación Tributaria Municipal y Propuesta de Nueva Regulación se las Haciendas Municipales". Noviembre. Guatemala, Guatemala.

ISDEM y GTZ (1994). "Experiencias sobre la Implementación del Sistema de la Administración Tributaria Municipal". Marzo. San Salvador, El Salvador.

Jager, Harry (1992). "Impacto Económico de la Ley de Municipalidades sobre las Administraciones Locales". Primer Encuentro de Alcaldes. Junio. Tegucigalpa, Honduras.

Lozano Serrano, Carmelo (1981). "Las Subvenciones del Estado a los Municipios". IEAL. Madrid, España.

- Madrigal, José Rolando (1994). "Apuntes sobre una Reforma Financiera de los Municipios. El Caso de los Ingresos". Abril. San José, Costa Rica.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (1996). "Memoria 1995". Febrero. Tegucigalpa Honduras.
- Ministerio de Planificación y Política Económica (1993). "Presupuestos Municipales, 1992-1993, Ingresos, Egresos". Panamá, Panamá.
- Ministerio de Planificación y Política Económica (1995). "Directrices del Programa de Inversión Local (PROINLO)". Septiembre. Panamá, Panamá.
- Ministerio de Gobierno y Justicia (1993). Reglamento de Tránsito. Panamá, Panamá.
- Mouchet Casas, Angel (1993). "Los Ingresos Municipales, Síntesis de la Situación Actual y Propuestas de Trabajo". ISDEM Y GTZ. San Salvador, El Salvador.
- Ortega Hegg, Manuel (1992). "La Ley de Municipios: Estudio y Propuesta de Reforma". Serie Descentralización y Desarrollo Municipal. Popol-Na y Friedrich Ebert Stiftung. Junio. Managua, Nicaragua.
- Pacheco, Carlos Luis (1993). "Sistema para la Actualización Automática de las Tasas Municipales. San José, Costa Rica.
- Pinilla, Hector J. (1992). "Hacienda Municipal". Seminario sobre Hacienda Municipal. Febrero. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (1995). "Implantación de un Sistema Unico de Catastro a Nivel Municipal. Documento preliminar del proyecto". Agosto. Guatemala, Guatemala.
- Pluram Inc. (1993). "Estudio de Factibilidad para Desarrollar un Proyecto de Modificación del Sistema de Percepción del impuesto territorial". Marzo. San José, Costa Rica.
- Presidencia de la República (1996). Programa Municipio Siglo XXI: Por un Desarrollo Humano Sostenible. Panamá, Panamá.
- Privado, Alfredo A. (1993). "La Reforma Constitucional del Artículo 257". Guatemala, Guatemala.
- Rodríguez Gil, Adolfo (1993). "Sistema de Financiamiento y Modelo Municipal en Nicaragua". Serie: Descentralización y Desarrollo Municipal 1. Friedrich Ebert Stiftung. Junio. Managua, Nicaragua.
- Secretaría General de Planificación (1996). "Programa de Gobierno". Junio. Guatemala, Guatemala.
- Tobar, Rogelio (1993). "Análisis Fiscal y Financiero para Descentralización Administrativa. Area de las Municipalidades. Junio. San Salvador, El Salvador.
- Tobar, Rogelio (1994). "Evaluación del Estudio sobre el Impuesto Predial en El Salvador". Enero. San Salvador, El Salvador.
- Villalta, Luis A. (1996). "Nicaragua: Descripción, Alcance y Objetivos del Programa de Reforma del Sector Público. Managua, Nicaragua.