

ESTUDIO CONJUNTO CEPAL/MINISTERIO
DE HACIENDA DE COSTA RICA

RESTRINGIDO
CEPAL/MEX/76/C.Rica.2
Julio de 1976

o. Única

NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE CONTRIBUCION DE MEJORAS

El uso diario ha determinado que algunos términos se utilicen en forma no muy precisa o que a algún vocablo se le atribuya una significación ampliada de modo tal, que en realidad, comprenda más de un concepto. Esta práctica, algunas veces, ha invadido inclusive círculos profesionales. Esto ha sucedido en términos como "impuestos de plusvalía", "al mayor valor", "contribución de mejoras". Por esta razón, se ha creído conveniente tratar de aclarar estas concepciones en base a su utilización predominante en la ciencia de las finanzas públicas en América Latina.

Es frecuente en la literatura fiscal oponer como categorías claramente diferenciables los conceptos de impuesto y de tasa. Los impuestos representan pagos por servicios indivisibles que presta el Estado, mientras que la tasa es el pago por una contraprestación concreta que recibe una persona; ambos tienen en común el carácter obligatorio, por lo que se los incluye en la categoría más general de tributos.

La contribución de mejoras representa esencialmente una tercera clase de tributo con rasgos particulares que la distinguen de los impuestos y de las tasas; en efecto, se paga esta contribución al existir una obra pública específica que beneficia a un sector determinado de propietarios; consiguientemente difiere de los otros tributos por no tratarse de bienes indivisibles que benefician a la comunidad en su conjunto, caso de los impuestos, ni tampoco existir una contraprestación individual por parte del Estado, como en las tasas.

Dicho de otro modo, debe subrayarse la característica de un beneficio específico para cada contribuyente. Por dicho beneficio se entiende un aumento del valor de la propiedad que puede atribuirse directamente a la existencia o construcción de una obra pública también específica, a diferencia de los incrementos de valor que se manifiestan como consecuencia de la evolución general de la economía de un país. "El beneficio específico es la justificación, el límite y la medida de la contribución de mejoras y consiste en el incremento de valor de un determinado inmueble, por encima del valor que la misma obra pública determine en las propiedades de la comunidad en general".^{1/}

1/ Cf., Jorge Macón, "Financiación pública por contribución de mejoras", Terceras Jornadas de Finanzas Públicas (Córdoba, 12 a 15 de agosto de 1970). Ediciones Macchi, S.A., 1971, pág. 399.

Como los países en desarrollo requieren casi siempre una ampliación de su infraestructura (caminos, puentes, desagües, transportes, electrificación, diques) las contribuciones por mejoras representan una fuente de financiación potencial de gran importancia.

Se ha hecho hincapié en la diferencia entre un beneficio específico y los aumentos de valor más generales que no son el resultado de una obra determinada. Cuando se trata de incrementos de valor patrimoniales de orden más general se presenta la cuestión acerca de si y cómo deben gravarse los mismos.

En términos generales, puede plantearse el problema considerando la posibilidad de su imposición por la vía de impuestos que alcancen los ingresos o el patrimonio de las personas.

La inclusión del mayor valor general dentro de impuestos a los ingresos (o rentas) depende del concepto o definición de la materia imponible en que se basa esta clase de impuestos. La doctrina predominante en la actualidad define como ingreso todo aumento de la riqueza que se produce en un período o sea, más concretamente, el incremento que se produce en el patrimonio neto durante un período dado (generalmente un año) más el consumo efectuado en el mismo. En esta definición amplia del ingreso --que en realidad debe entenderse como neto, lo que implica deducir, para llegar a la base del impuesto, los gastos o el costo necesarios para obtener dicho ingreso-- se incorporaría todo acrecentamiento de valor que se hubiera producido, se lo hubiera realizado o no. Si se quisiera emplear un impuesto a la renta con una conceptualización tan amplia del ingreso, se gravaría precisamente el mayor valor patrimonial que se obtiene, amén de los ingresos normales o regulares o sea los ingresos periódicos originados en una fuente permanente, fuente que en términos generales corresponde a los rubros que integran el ingreso nacional y que casi siempre son objeto de un impuesto a la renta. Las dificultades prácticas que se presentan en la determinación del patrimonio, y especialmente en su valuación patrimonial, han llevado a muchos países a gravar esta clase de ingresos (determinados por el aumento en el valor de los bienes de capital) sólo al realizarlos (por ejemplo en el momento de su venta). Esta imposición se conoce como impuesto a las ganancias de capital.

/La justificación

La justificación de la imposición de las ganancias de capital se encuentra en el principio de la capacidad contributiva ya que las ganancias de capital representan un monto de ingresos de los que una persona puede disponer de manera semejante a la forma en que utilizan los ingresos o rentas normales.

Desde el ángulo de la capacidad contributiva muchos autores sostienen la tesis de que el patrimonio neto constituye un índice adicional de poder económico además del ingreso. En la práctica existen varios países que aplican un impuesto al patrimonio neto, pero en todos existen gravámenes sobre una parte de dicho patrimonio, la propiedad inmobiliaria.

En ambos casos se presenta el problema de la valuación de los bienes de capital, que debería incluir también el mayor valor general que adquieren dichos bienes.

En definitiva, la contribución de mejoras, aunque participa de las características de un gravamen a un incremento de valor patrimonial, se distingue de los tributos en general por el hecho de que ese incremento tiene origen en una obra pública que beneficia de modo directo a un grupo determinado de propietarios, a diferencia de los incrementos de capital en general que resultan del desarrollo económico global y que son objeto de la imposición al ingreso y/o al patrimonio. Entre los impuestos al ingreso se ha creado en muchos países la forma especial del impuesto a las ganancias de capital.

Desde otro ángulo, debidamente planteada, la contribución de mejoras no debería suscitar en principio la misma resistencia que normalmente se opone a un aumento o creación de impuestos, por corresponder precisamente a un mayor valor que beneficia a un grupo determinado de personas. El ideal sería instrumentar, en lo posible, la contribución de mejoras antes de iniciar la obra o cuando se encuentra en etapas iniciales de ejecución. De algún modo, en esta forma, se puede llegar a una convergencia de intereses que facilite su introducción.