



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

INFORME N° 26 ÁREA TRIBUTARIA

LAS TASAS MUNICIPALES Y EL CONVENIO MULTILATERAL

AUTORA:

Dra. Almada, Lorena Marcela

Informe N° 26 - Área Tributaria - Las tasas municipales y el convenio multilateral /
dirigido por Luis A. Godoy. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2012.
68 p. ; 22 x16 cm.

ISBN 978-987-27690-8-6

1. Impuestos. I. Godoy, Luis A., dir.
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 17/10/2012

ÍNDICE

1. La aplicación del Convenio Multilateral y el acatamiento obligatorio para los municipios	5
2. El principio de territorialidad y su sustento territorial en el marco del Convenio Multilateral	13
3. El artículo 35 del Convenio Multilateral	20
3.1. El primer y segundo párrafo	23
3.2. El tercer párrafo	26
3.3. Acrecentamiento de la base imponible: situación no prevista en el Convenio Multilateral	29
4. Algunas cuestiones relevantes	33
4.1. El protocolo adicional y los municipios	33
4.2. Los importes fijos y/o mínimos vs el art.35 del C.M	39
4.2.1. Interpretación de la Comisión Arbitral sobre la aplicabilidad de montos mínimos y/o fijos por los municipios	41
4.2.1.1. Montos mínimos	41
4.2.1.2. Montos fijos	44

4.3. Diferencias entre la base imponible provincial y la municipal.....	48
4.4. Las exportaciones	52
4.5. Los ingresos de fuente extranjera y su gravabilidad local	54
5. Consideraciones finales	57
6. Bibliografía	62

1. La aplicación del Convenio Multilateral y el acatamiento obligatorio para los municipios

El Convenio Multilateral¹ (en adelante, C.M.) suscripto entre las provincias y la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires es el instrumento ideado por las jurisdicciones provinciales "... que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado"², a fin de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones en que se divide el país, no acarree al contribuyente mayores tributos de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

De este modo, el C.M. se erige como una expresión típica del federalismo de concertación, del cual podemos señalar tres aspectos fundamentales:

- a) Su propósito: evitar la superposición impositiva a nivel horizontal;
- b) Su método: autolimitar convencionalmente la base imponible de cada jurisdicción;
- c) Su condición: que ninguna jurisdicción donde se desenvuelva la actividad quede sin base por la sola razón de la aplicación del convenio.

¹ Aprobado el 18/8/1977, que comenzara a regir a partir del 1/1/1978, -según lo previsto en su art. 34-, y fuera ratificado por las veinticuatro jurisdicciones argentinas antes del 31/12/1977, -según lo certifica la resolución general N° 1 de la Comisión Arbitral, B.O. 10/2/1978-.

² BULIT GOÑI, Enrique, *Convenio multilateral*, Ed. Depalma, 1992, p. 12.

Pablo Revilla³, al analizar la naturaleza jurídica de esta herramienta de coordinación financiera, expresó que el Convenio que actualmente nos rige, al igual que sus antecesores, ha sido aprobado por cada una de las jurisdicciones provinciales, mediante leyes formales dictadas por sus respectivas legislaturas; por tal motivo ha quedado incorporado —como una ley más— al ordenamiento positivo de ellas. Así, continúa el autor citado, lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al manifestar que forma parte del derecho público local⁴.

Por ello, constituye un producto jurídico de singular dualidad: esto es, por un lado, es *convenio*, mientras que —por el otro— es *legislación*⁵.

Como bien señala Bulit Goñi⁶, conviene destacar que la continuidad de la aplicación del C.M. viene asegurada por el art. 9º, inc. d), de la ley 23.548, que impone que el Convenio no sea modificable sino por la unanimidad de las partes.

En virtud de ello, tampoco puede ser reglamentado por los estados provinciales, pues, obviamente, su propio objetivo de coordinación se vería desvirtuado si cada jurisdicción reglamentara por sí aspectos del C.M. Es por ello, que los organismos de aplicación son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, cuyas funciones surgen de los artículos 24 y 17, respectivamente.

La ley 23.548, de coparticipación federal, se refiere explícitamente a la aplicación del C.M., y dispone la obligatoriedad de acatar sus disposiciones por parte de las provincias, como así también la de

³ REVILLA, Pablo: "Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)" en BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 142.

⁴ Fallos 297:534; 303:1247; 304:504.

⁵ DOGLIANI, Juan: "Los tributos municipales y el convenio multilateral" en ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, coord., *Tributación Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 754.

⁶ BULIT GOÑI, Enrique G.: "Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales", en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 182.

establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de la coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales.

Spisso⁷, al referirse a la distribución de potestades tributarias comenta: *"La Constitución no prevé la intervención de los municipios en la formación de la voluntad contractual de la ley de coparticipación tributaria, art. 75, siendo impensable lograr un acuerdo si los compromisos que asumen las provincias no obligaran a sus municipios, acuerdo que no tendría, por otra parte, razón de ser, si el propósito esencial de evitar la superposición de tributos sobre una misma fuente pudiese ser soslayado impunemente por los Estados municipales"*.

En este sentido, el C.M. es una herramienta de coordinación del sistema tributario, que han suscripto las provincias, pero que obliga a los municipios a su cumplimiento, dado que resulta de amplia aplicación a las actividades que desarrolla un contribuyente sometido a su régimen, cuando las realice en dos o más municipios. El tema es abordado en el artículo 35 de su plexo normativo.

Ahora bien, porque el C.M. resulta obligatorio para los municipios de provincia, si éstos no lo han suscripto?

Al respecto, cabe mencionar que ciertos municipios han entendido que el C.M. no tiene preeminencia sobre el ordenamiento impositivo municipal, que reposa en el principio de autonomía garantizado tanto por la Constitución nacional como por la provincial, toda vez que si bien cada provincia adhirió al convenio interjurisdiccional en esa materia, la municipalidad no adoptó el mismo criterio, ni dictó un acto administrativo de adhesión.

No obstante, la autonomía municipal no es ilimitada e irrestricta, sino que debe compatibilizarse con el régimen impositivo aplica-

⁷ SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, tercera edición, ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 83/84.

do en la provincia y en el orden nacional según acuerdos y/o convenios celebrados en tal sentido⁸.

Si bien la autonomía municipal importa el reconocimiento de un *status* jurídico propio, ello no significa una equivalencia jerárquica, sino que sus posibilidades de actuación deben coordinarse y armonizar con el reparto de competencias y atribuciones que efectúan las Constituciones nacional y provincial respecto de cada uno de los niveles de gobierno —federal, provincial y municipal—.

En materia impositiva, la consecuencia lógica de ese reparto de atribuciones entre la Nación y los estados provinciales, en orden a los gobiernos municipales autónomos, es que estos últimos no pueden poseer un poder impositivo más extenso que el de los propios estados provinciales⁹.

Por tanto, aun cuando no haya adhesión expresa al C.M., el sistema tributario municipal queda alcanzado por las disposiciones pactadas por los estados provinciales al suscribirlo.

Además, el principio de legalidad comporta un axioma de derecho en virtud del cual la norma emitida por una jerarquía piramidal superior prevalece respecto de la norma inferior generada como consecuencia de la aplicación de aquella¹⁰.

De esta forma, en ambos sistemas de coordinación tributaria —CM y ley de coparticipación—, las provincias asumen obligaciones no sólo por sí mismas, sino al mismo tiempo por los municipios de su jurisdicción.

⁸ Para profundizar sobre el tema remito al capítulo I de la obra: ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, *Las tasas municipales en el ámbito tributario (Doctrina y Jurisprudencia)*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2009.

⁹ BIANCHI, Alberto B.: "La Corte Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades", L.L. 1989-C-71.

¹⁰ LINARES, "Fundamentos del derecho administrativo", p. 343 y ss.; KELSEN, Hans: "Teoría pura del derecho", p. 232 y ss.

Sobre el particular, Jarach, en su trabajo para el Consejo Federal de Inversiones¹¹, había dicho que bien podía "ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las Municipalidades, si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. A mi entender, el poder fiscal municipal es el fruto de una delegación del Estado, como lo he señalado anteriormente. Pero aun admitiendo la opuesta tesis, considero que las provincias pueden obligarse por el comportamiento de las Municipalidades y, con mayor razón, de los organismos descentralizados, responsabilizándose por ellos. La eficacia de esa obligación depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr la unidad de propósitos con las Municipalidades. Por otra parte, siempre existe la solución para las Provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la Municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las Comunas, antes de prestar su adhesión".

Al respecto Bulit Goñi¹², al comentar el desarrollo de Jarach, sostuvo "(...) estos convenios son regulaciones provinciales –en el caso legales contractuales– que por tanto pueden establecer alcances y grados del poder tributario que han otorgado a los Municipios".

Pablo Revilla¹³, refiriéndose particularmente al C.M., señala que los Municipios están sometidos a sus disposiciones, ya que su desconocimiento resultaría equiparable al alzamiento contra cualquier otra ley provincial, tales como la Ley Orgánica de Municipios, la Ley de Coparticipación provincial, el Código Procesal Civil provincial, etc. Agrega que también revisten carácter obligatorio las decisiones interpretativas y jurisdiccionales emanadas de los ór-

¹¹ JARACH, Dino: "Coparticipación provincial en impuestos nacionales", tomo II, "Régimen federal de distribución y unificación de impuestos. Análisis y anteproyecto de ley", Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, p. 159.

¹² BULIT GOÑI, Enrique G: "Autonomía o autarquía de los municipios: sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", IMP: 1990-A, 1177.

¹³ REVILLA, Pablo, ob. cit. en nota 3, ps. 142/144.

ganos de aplicación de aquél, pues ha mediado una delegación, por medio de la cual las provincias han creado un organismo de coordinación, entregándole algunas de las funciones legislativas y jurisdiccionales que les pertenecen.

A su vez, Spisso¹⁴, cita frondosa jurisprudencia, y destaca que tanto la Comisión Federal de Impuestos, autoridad de aplicación del régimen de coparticipación tributaria nacional, como las Comisiones arbitral y plenaria, han resuelto reiteradamente que las municipalidades de provincia están plenamente obligadas por los regímenes a los que se han adherido sus respectivas provincias, esto es, el de coparticipación federal y del Convenio Multilateral.

Por su parte, Casás¹⁵ agrega que hay dos elementos de peso que convalidan la prerrogativa de las Provincias a asumir compromisos tributarios por sus Municipios.

El primero, que lo formula con cita a Bulit Goñi¹⁶, surge del fallo dictado en la causa "Rivademar", el que confirma el ejercicio de potestades provinciales que se proyectan en materia municipal, razón por la cual la Corte se adentró a examinar la validez y vigencia formal de la ley provincial cuestionada, y así también su contenido normativo, antes de descartar su aplicación, nada de lo cual hubiera sido necesario si se hubiese sostenido que los Municipios son impermeables —por su autonomía o poder tributario originario— a toda regulación provincial.

El segundo, lo expone con cita a Spisso¹⁷, quien sostuvo que los Municipios, al participar en la distribución del producido de los im-

¹⁴ SPISSO, Rodolfo R.: "Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal", en: BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 227.

¹⁵ CASAS, José O.: "Naturaleza Jurídica de los municipios de provincia. Una trascendente modificación en la doctrina jurisprudencial de la CSJN (Causa "Rivademar") y sus implicancias en el campo tributario (2da. Parte)", *Doctrina Tributaria Errepar*, T. X, p. 840.

¹⁶ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 12.

¹⁷ SPISSO, Rodolfo R., "Federalismo racional o caos institucional", D.T., t. I, p. 462, citado por CASAS, José O., "Naturaleza Jurídica...", ob. cit. en nota 15, p. 840.

puestos nacionales y provinciales, aceptan, aunque más no sea tácita pero inequívocamente, el ordenamiento normativo vigente. No pueden, pues, los Municipios aceptar la coparticipación y coetáneamente pretender desligarse de las obligaciones emergentes de dichos regímenes.

A su vez, Pablo Garat¹⁸ se pregunta si, a partir de la reforma de 1994, y el reconocimiento de la autonomía municipal en el mismo texto constitucional, pueden las provincias obligarse por sus municipios autónomos. A su entender, la respuesta es afirmativa en tanto ello se produzca sin afectar la esfera de autonomía en materia tributaria que cada constitución provincial reconozca a sus municipios. Agregando, además, que aún cuando ese ámbito de autonomía constitucional sea invadido por el contrato federal tributario, no se afectarán efectivamente los derechos de los municipios mientras éstos consientan tal estado de cosas tácitamente, sea por acción (recibir los fondos distribuidos o cumplir las obligaciones que le son impuestas) o por omisión (abstenerse de cumplir las obligaciones a su cargo).

Bulit Goñi¹⁹ ha expresado que "el ordenamiento municipal, por lo dicho y con el refuerzo del artículo 31 de la propia Constitución nacional, sigue estando obligado por las normas del ordenamiento provincial y por los acuerdos que éste celebre. Esto último, en particular, lo enfatizo con referencia al régimen de coparticipación federal, ley 23.548, al Convenio Multilateral del 18/8/77 y al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (...)".

Es decir, las leyes provinciales y los acuerdos a los cuales la provincia arribare con sus pares, o con la Nación, resultan oponibles a las normativas tributarias comunales: la ley de coparticipación y el

¹⁸ GARAT, Pablo M. "Provincias y municipios en la estructura de los sistemas de coordinación fiscal federal y provincial", en BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pp. 111/112.

¹⁹ BULIT GOÑI, Enrique: "Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene", *Doctrina Tributaria*, Nº 201, Errepar, 1996, p. 581 y ss.

Convenio Multilateral, son dos de los pilares armonizadores de las pretensiones recaudatorias de los municipios²⁰.

En conclusión, el C.M., en general, y el art. 35 en particular, resultan aplicables tanto en el orden provincial como municipal, sin vulnerar disposición alguna en materia de facultades tributarias de las provincias o municipalidades.

Este ha sido el criterio sustentado en reiteradas oportunidades por la Comisión Arbitral²¹, en cuanto a que si una empresa desarrolla actividades habituales en distintas jurisdicciones, y en una o más municipalidades dentro de una misma provincia, es de aplicación el artículo 35 del C.M.

Asimismo, tiene dicho la Comisión Arbitral "El Convenio Multilateral es aplicable a los municipios de provincias, aunque éstos no lo hayan suscripto (...) Y que el art. 35 del convenio es aplicable cuando se trate de sujetos que, además de actuar en diversos municipios de una misma provincia, se encuentran alcanzados por el Convenio Multilateral en razón de actuar también en otras jurisdicciones"²². Es decir, los contribuyentes que desarrollen su actividad en dos o más municipios, pero de una misma provincia, no se hallan sujetos a las normas del convenio.

Por su parte, los municipios sólo pueden gravar las diversas manifestaciones económicas que se producen dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria.

Ello tiene vinculación con el principio de territorialidad de la potestad tributaria al que nos referiremos seguidamente.

²⁰ RATTI, Gerardo: "Tasas sobre actividades económicas. Problemas en la delimitación del hecho y la base imponible", BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 192.

²¹ Causas: "Neumático Good Year S.A. c/ Municipalidad de Córdoba"; "Establecimientos Modelo Terrabusi S.A.I.C. c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán"; "Establecimientos Fabriles Guereño S.A. c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán", entre otros, citadas en R (CA) 1/93, del 2/2/93. Ver también R (CA) 2/2006.

²² R (CA) 7/96, del 16/5/96.

2. El principio de territorialidad y su sustento territorial en el marco del Convenio Multilateral

Los municipios de cada provincia estatuyeron una tasa a la actividad económica que recae —en general— sobre una base imponible prácticamente análoga a la del impuesto provincial, y que resulta ser el tributo más significativo entre los que se encuentran a cargo de ellas. Se la denomina "Contribución por los servicios de inspección general e higiene que inciden sobre la actividad comercial y de servicios" en las municipalidades de la provincia de Córdoba; "Tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad" en la provincia de Entre Ríos; "Tasa por inspección de seguridad e higiene" en la provincia de Buenos Aires; y "Derecho de registro e inspección" en Santa Fe.

De este modo, dada la perspectiva de coexistencia de pretensiones de fiscos municipales recayendo sobre la misma actividad interjurisdiccional, resultaba necesario regular aspectos inherentes a tal virtual superposición²³. Así, el tema es abordado en el artículo 35, único del C.M., relativo a la problemática de la tributación municipal.

Y esto así porque el Convenio tiene incidencia sobre la tasa municipal únicamente cuando ésta recepta, en su base imponible, los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad interjurisdiccional²⁴.

Como dijimos, la función del convenio es distribuir los ingresos susceptibles de ser gravados por cada jurisdicción, por ello, no podemos avanzar sin vincular el hecho imponible de las *tasas*,

²³ DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 755.

²⁴ REVILLA, Pablo, ob. cit. en nota 3, p. 144.

—cuya configuración se halla supeditada a la necesaria existencia del aspecto territorial— con su base de medición.

La doctrina tributarista es conteste en señalar que el hecho imponible es el conjunto de hechos o situaciones descritas por la ley, como presupuesto generador de la obligación tributaria, de lo que se deriva que, configurado en la realidad ese presupuesto fáctico y, acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace a su respecto la relación tributaria con sus consecuencias jurídicas vinculantes²⁵.

El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza, o la situación en que se halla, a la que se le suman otros elementos (personal, espacial y temporal) para completarla.

En tal orden de ideas, existe generalizado consenso en la dogmática jurídico-tributaría en el sentido que "...los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben —necesariamente— ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal..."²⁶.

El prestigioso maestro²⁷ resalta: "La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible, originado en la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho, a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto".

²⁵ BULIT GOÑI, Enrique G.: *Impuesto sobre los ingresos brutos*, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 56.

²⁶ JARACH, Dino: *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996, p. 386.

²⁷ JARACH, Dino: "*Finanzas públicas y derecho tributario*", Ed. Cangallo, Bs. As., 1983, p. 388, nº 4; La Información, t. XXXVI, ps. 898/9, nº 3, citado por BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 25, p. 105.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁸ ha expresado: "...no cabe confundir el "hecho imponible" con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación..."

Así, las municipalidades desarrollan toda su actividad y su poder tributario dentro de su ámbito territorial. Las diversas manifestaciones económicas que puedan ser gravadas por éstos deben necesariamente producirse dentro de los límites territoriales de su competencia tributaria.

Un tributo territorial, por oposición a los de carácter personal o subjetivo, significa que comprende solamente a actividades ejercidas —en todo o en parte— dentro del ámbito físico de la jurisdicción fiscal que lo impone²⁹.

No obstante, Bulit Goñi³⁰, al tratar el aspecto territorial del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, comenta que esta cuestión, aparentemente de fácil comprensión teórica, en la práctica se torna compleja, ya que si bien sólo resultan alcanzadas las actividades desarrolladas en el ámbito espacial de la jurisdicción respectiva, lo cierto es que, según cómo se determine la "base imponible" del tributo (por ejemplo, los ingresos brutos totales), podrá aplicarse dicho tributo sobre el total de los ingresos del sujeto que actúa en dicha jurisdicción, aun en la parte que provenga de ingresos producidos fuera de ella, pero que han sido devengados por la actividad operada en el ejido municipal.

El citado autor diferencia entre el ámbito espacial de aplicación del tributo y su sustento territorial —referido al momento de vinculación del hecho imponible con el sujeto pasivo de la obligación tributaria que, por ley, se puede hacer con criterio territorial, personal o político, como, por ejemplo, el de domicilio—, la cual resulta

²⁸ "S.A. Indunor C.I.F.I. y F. v. Provincia del Chaco", Fallos: 286-301, del 13/9/1973.

²⁹ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 25, p. 49.

³⁰ BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 25, p. 49.

de utilidad al momento de cuantificar la base imponible y las limitaciones que se derivan de las normas del CM.

Con referencia al vigente C.M. del 18/8/1977, su ámbito de aplicación mantiene, en lo fundamental, el espíritu de los que lo precedieron. Su art. 1º establece como principio rector que las actividades comprendidas en sus disposiciones son las que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas, en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

Para considerar que ese presupuesto se produce no es indispensable que el contribuyente ejerza tales actividades directamente por sí, porque puede también hacerlo por terceras personas, —intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera—, sin por ello perder la condición de ser ellas actividades sujetas a este convenio.

Uno de los conceptos fundamentales atinentes a la aplicación del convenio es el del *sustento territorial*, referido a la manera de determinar cuándo se debe considerar que un contribuyente, con asiento en una jurisdicción, ejerce su actividad en forma efectiva en el territorio de otra.

*Éste configura el indicativo de cada uno de los lugares asientos (parciales) de realización del hecho imponible; consecuentemente, de atribución de la base imponible y, finalmente, de imputación de los pagos a efectuar por parte del contribuyente*³¹.

El *sustento territorial* hace alusión al ámbito espacial donde cada fisco ejerce su potestad tributaria, es decir, dentro de su territorio, no fuera de él. Todos los códigos provinciales y normas municipales de carácter tributario regulan, de manera más o menos expre-

³¹ SFERCO, José María: "Análisis crítico de los agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias", en: URRESTI, Esteban J. coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007.

sa, sobre el lugar geográfico en el cual ejercerán sus potestades. Cuando ciertas actividades sujetas al impuesto sobre los ingresos brutos o a tasas municipales se despliegan en más de una jurisdicción adherida, resulta de aplicación el C.M.; en ese caso, corresponde analizar el sustento territorial, entre otros, para decidir sobre la aplicabilidad, o no, del acuerdo.

El aludido cuerpo normativo, en el último párrafo de su art. 1º, reza: "Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)".

La vinculación del sustento territorial con la expresión *gastos*, sugiere elípticamente, que la realización de un gasto en una jurisdicción implica haber desplegado el contribuyente parte de su actividad en ella, y queda en consecuencia alcanzado por la potestad tributaria local. Se presume que la existencia de algún gasto implica que existe actividad, aunque se trate de gastos que, por lo preceptuado en el art. 3º, no sean computables a los fines de la determinación de coeficientes.

La exigencia establecida es la de que se trate de gastos vinculados con las actividades realizadas por el contribuyente en más de una jurisdicción. Esta exigencia se debe considerar en consonancia con lo preceptuado por el art. 4º del convenio, al establecer: "Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra (...)".

Es decir, los gastos a computar para la determinación del sustento territorial son aquellos que tienen una relación directa y vinculante

con la actividad cuyo ejercicio habitual origina la obligación tributaria. Si en una jurisdicción se desarrolla íntegramente la actividad y sólo se efectuaron compras de algunos bienes y realizaron actos administrativos en otra, no existe sujeción al ámbito de aplicación del convenio, pues se trata de una actividad exclusivamente local³².

Respecto de este punto resulta interesante señalar el proyecto de resolución presentado por la FACPCE a la Presidente de la Comisión Arbitral, donde se deja definitivamente aclarado que no existe sustento territorial por el solo hecho de ir a comprar bienes y/o servicios en jurisdicciones distintas en las cuales no se obtengan ingresos gravados, aunque se realicen gastos necesarios para tales compras³³.

Rocchetti³⁴ señala que este mecanismo interjurisdiccional, destinado a dar solución a la doble o múltiple imposición interna, que se plantea por la coexistencia horizontal de los fiscos provinciales o municipales, con facultades concurrentes para gravar la capacidad contributiva, exteriorizada por el ejercicio de actividades económicas o lucrativas en dos o más jurisdicciones, adoptó el criterio de tomar como base de distribución de la potestad impositiva, *los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de tales actividades*.

Así, resulta claro que, de acuerdo a la finalidad del CM., el objeto de la distribución son los ingresos brutos.

Es oportuno traer a colación que conteste a la posición asumida por los órganos del convenio, a partir de la resolución general 12/2006 —que analizamos en puntos subsiguientes—, los planteos que involucren tributos con base diferente a los ingresos brutos del contribuyente no serán de su competencia.

³² "Caders SA", R. (CA) 9/10/1990, ERREPAR, Imp. Provinciales, t. II.

³³ FERNANDEZ, Guillermo H.: "Retenciones y/o percepciones sin sustento territorial" en Revista Imagen Profesional, FACPCE, diciembre 2010, p. 30 y ss.

³⁴ ROCCHETTI, Tito Leopoldo: "Las exportaciones y el convenio multilateral", La Información, LII, p.492.

De tal forma, se prevé que la capacidad contributiva total de los sujetos comprendidos en el C.M. y sometidos a tributación de los fiscos interesados, está representada por los ingresos brutos totales provenientes de las actividades comprendidas en aquél. Se establece así un régimen general (arts. 2º a 5º y 14), que distribuye la materia imponible sobre la base de coeficientes de gastos e ingresos extraídos del último balance cerrado en el año calendario anterior, o de éste, si no existiese obligación de practicar balances comerciales (art. 5º); y regímenes especiales (arts. 6 a 13) para determinadas situaciones, con igual finalidad respecto de los ingresos brutos totales, los cuales, por las particularidades de cada caso, deben ser complementados, a veces, con los principios del régimen general.

Como mencionáramos, el art. 35 es el único del C.M. que trata el tema relacionado con la determinación de la base de imposición sobre la cual inciden los tributos que, con distintas denominaciones, establecen las municipalidades, comunas u otros entes locales similares, tomando como base imponible general los ingresos brutos.

No obstante, existen municipalidades que para cuantificar sus tasas de seguridad e higiene o similares utilizan parámetros diferentes de los ingresos brutos; con relación a la aplicación del CM, se plantea así una situación particular a la que nos referiremos específicamente.

Seguidamente, nos abocaremos a analizar los términos y alcances del art. 35 e intentaremos desentrañar los distintos conflictos suscitados en torno a su aplicación.

3. El artículo 35 del Convenio Multilateral

El artículo 35 del C.M. regula y establece límites concretos respecto de cómo deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos a este régimen, normas éstas que los municipios deben respetar.

Por tanto, y como ya lo anticipamos, este art. 35 es el único relacionado con las municipalidades, quienes se hallan obligadas a su acatamiento, por la adhesión que las provincias han realizado por éstas.

La referida norma "...condiciona a los municipios de las provincias en dos sentidos: uno, que sus gravámenes que recaigan también sobre ingresos brutos no podrán afectar en conjunto más que el total de los ingresos gravables por la provincia misma, y otro, que la distribución entre ellos de esa base imponible común, habrá de hacerse según los mismos principios que el convenio tiene..."³⁵.

Sobre este artículo, Bulit Goñi³⁶ señala: "Se llegó a la conclusión de que, sin alterar el derecho de imposición que corresponde, legal y constitucionalmente, a los municipios, entra en el ámbito de funciones del gobierno que motivan el convenio proyectado, impedir que las superposiciones del impuesto a las actividades lucrativas evitadas con respecto a la ley provincial se reproduzcan por efecto de las ordenanzas municipales y que ese propósito se puede lograr estableciendo el principio de que el poder impositivo no pueda alcanzar mayor materia imponible que el propio poder fiscal de las provincias".

De esta forma, el art. 35, determina límites para el ejercicio del poder tributario municipal y establece pautas concretas referidas a:

³⁵ BULIT GOÑI, Enrique G.: "Autonomía o autarquía de los municipios", La Ley: 1989-C, p. 1064.

³⁶ BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 25, p. 166.

a) los municipios de una misma provincia no podrán gravar en conjunto, más ingresos que los que por aplicación del convenio corresponde atribuir a dicha provincia, b) la distribución de ese tope entre los municipios, si no existiere un acuerdo intermunicipal, será conforme a las disposiciones del C.M., y c) si las normas locales sólo permiten aplicar el tributo en los municipios donde exista local habilitado, los municipios en los que el contribuyente tenga local podrán gravar en conjunto, el total de los ingresos atribuidos a la provincia³⁷.

Los antecedentes obrantes en los órganos del C.M. registran una considerable cantidad de casos en los cuales se discute la aplicación de este artículo. De ello se desprende la existencia de dispares criterios en cuanto a la determinación de la base imponible que deben asignar los contribuyentes alcanzados por las normas del convenio a los municipios que forman parte de las jurisdicciones adheridas, así como su distribución entre ellos.

Así, hallamos resoluciones³⁸ donde los aludidos órganos han entendido que el total de los ingresos se debe distribuir —aplicando las normas del C.M.— entre todos los municipios en que se ejerza actividad, haya o no local establecido, por aplicación de los párrafos primero y segundo, y no el tercero, del art. 35.

A contrario sensu, esos órganos han dictado resoluciones³⁹ en las que se han pronunciado respecto a la existencia de local o establecimiento como requisito de atribución de base imponible, con-

³⁷ Resols. (CA) 3/03 del 27/3/03; 32/03 del 11/11/03; 18/5 del 30/3/05.

³⁸ R (CA) 1/87 del 9/6/87; R (CA) s/nº del 23/11/88; R (CA) s/nº del 16/4/91; R (CP) 1/93 del 16/12/93; R (CA) 17/00 del 31/10/00, ratificada por la R (CP) 6/01 del 14/6/01; R (CA) 2/01 del 28/3/01; R (CA) 39/06 del 13/9/06; R (CP) 10/07 del 29/3/07; R (CA) 51/06 del 28/11/06; R (CP) 26/07 del 21/11/07; R (CA) 56/07 del 20/11/07; R (CA) 14/10 del 20/4/10, entre otras.

³⁹ R (CA) 2/82 del 28/6/82; R (CA) 4/93 del 15/6/93; R (CP) 1/93 del 16/12/93; R (CA) 13/98 del 10/12/98; R (CA) 6/00 del 30/5/00, ratificada por R (CP) 13/00 del 6/12/00; R (CA) 22/00 del 22/11/00; R (CA) 17/01 del 20/9/01; R (CA) 23/03 del 9/10/03, ratificada por R (CP) 10/04 del 18/6/04; R (CA) 8/04 del 23/3/04, ratificada por R (CP) 20/04 del 3/12/04; R (CA) 6/05 del 15/2/05; R (CA) 44/05 del 16/8/05; R (CA) 1/08 del 18/2/08; R (CA) 27/08 del 20/5/08; R (CA) 37/09 del 18/8/09; R (CP) 10/09 del 21/10/09, entre otras.

siderando aplicable el tercer párrafo del art. 35, es decir, han considerado que deben distribuir los ingresos imposables que le corresponden a la provincia entre las municipalidades donde se demostrara la existencia de local habilitado.

A continuación analizaremos el alcance de lo preceptuado en cada uno de sus párrafos, pero antes no podemos dejar de mencionar que la Comisión Arbitral, en virtud de la experiencia recogida, consideró necesario, mediante la res. general 106/2004⁴⁰, incorporada al ordenamiento de resoluciones generales (ORG) aprobado por la res. general 2/2010, precisar determinados aspectos respecto de la aplicación del art. 35, con el objetivo de beneficiar tanto a los fiscos municipales como a los contribuyentes alcanzados por las aludidas disposiciones.

De esta forma, se estableció que el art. 35 del convenio resulta de aplicación a todas las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al C.M. (art. 56 RG 2/2010 –fuente art. 1º RG 106/04–).

Entre otras cuestiones, se previó, que al solo efecto de no superar el tope establecido por el art. 35 para las municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procede la distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la provincia entre todas sus municipalidades donde el contribuyente sea sujeto del tributo, respetando las bases imposables de las municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo (art. 58 RG 2/2010 — fuente art. 7º RG 106/04, modificado por art. 2º de la RG 12/2006).

⁴⁰ De fecha 8/9/04, modificada por la RG 12/2006 B.O. 10/1/07.

3.1. El primer y segundo párrafo

De esta forma, el art. 35 en su primer párrafo, establece:

"En el caso de actividades objeto del presente convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos como resultado de la aplicación de las normas del presente convenio".

Este primer párrafo fija el límite máximo de base imponible que puede atribuirse a las jurisdicciones municipales de una misma provincia, es decir, en palabras de la Comisión Arbitral que "el conjunto de los municipios de una misma provincia, en que un sujeto alcanzado por el convenio ejerza actividades, no podrán gravar más ingresos que los que correspondan por aplicación del Convenio Multilateral a la respectiva provincia"⁴¹.

Así, habilita a los municipios a gravar en concepto de tributos municipales únicamente la parte de ingresos brutos correspondientes a la provincia en la que está asentado el municipio. El ejercicio de la actividad productora de los ingresos gravados en forma parcial entre varias jurisdicciones, provoca la necesidad de delimitar el derecho de cada fisco sobre una parte de los ingresos brutos, que resulte proporcionada al volumen de actividad desplegada en el ámbito jurisdiccional del municipio de que se trata.

La norma establece que podrán gravar *la parte*, y no la totalidad de los ingresos de la provincia a la cual pertenecen: cada uno de los municipios de una misma provincia en la que el sujeto actúe solo

⁴¹ R CA 7/96, del 16/5/96.

podrá gravar el monto de ingresos que de ese total, no superable, le resulten atribuidos también con aplicación de las reglas del convenio y conforme al ámbito territorial dentro del cual desarrolle su acción el fisco municipal de que se trate.

Tal como señala Dogliani⁴², la limitación a que refiere este párrafo es la consecuencia lógica primordial del propio sentido del Convenio en lo atinente a su aplicación en el orden municipal, dado que si las municipalidades de una provincia no quedasen estrictamente restringidas en sus posibilidades de gravar ingresos a los asignados a la jurisdicción provincial que integran, evidentemente avanzarían sobre porciones de ingresos pertenecientes a otras jurisdicciones. Así, la restricción involucra a la totalidad de los municipios de la provincia en cuestión, los cuales, en su conjunto; esto es sumadas sus porciones de ingresos, no pueden trasponer la correspondiente al estado provincial donde se encuentran.

Seguidamente, en su segundo párrafo, el art. 35 establece la forma de distribuir esa base entre las jurisdicciones municipales:

"La distribución de dicho monto imponible entre las jurisdicciones citadas se hará con arreglo a las disposiciones previstas en este convenio si no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial adherida".

Como bien señala Coles⁴³, al comentar el antiguo art. 37 del C.M. —el cual no difería en su redacción del actual—, este segundo párrafo es redundante, en cuanto se limita a establecer que la distribución del monto imponible entre las municipalidades se efectuará de acuerdo a las normas del convenio, y así debe ser, pues de lo contrario se excederían los límites territoriales municipales. Ergo, no puede un municipio apoyarse en este segundo párrafo y decir

⁴² DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 761.

⁴³ COLES, Víctor: "Las tasas o derechos municipales de inspección, seguridad, higiene, habilitación, etc. y el convenio multilateral", Derecho Fiscal: XX, p. 882.

que cuando no corresponde gravar con la tasa o el derecho a otro municipio de la misma provincia puede ser gravado por él.

El citado autor agrega: "Se pueden realizar gastos y ventas en diversos municipios de una misma provincia, pero el hecho imponible debe presentarse respecto de uno solo de ellos, si es que en los restantes no se tiene establecimiento para ejercer el contralor que completa la existencia de dicho hecho imponible".

Y esto es así, porque la tasa no corresponde si no se presta el servicio, objeto del tributo.

De este modo, el eje conceptual consiste en *replicar* entre los municipios de una misma provincia, las reglas o pautas que rigen la distribución interprovincial: "el convenio entre municipios" (de una misma provincia)⁴⁴.

Queda claro que, de no existir un acuerdo intermunicipal, se aplican supletoriamente las normas del C.M.; por tanto, si un contribuyente encuadra en el régimen general se aplica el art. 2º, mientras que si se tratara de actividades que encuadran en el régimen especial, el municipio carece de facultades para modificar lo dispuesto por las normas del mencionado acuerdo interjurisdiccional⁴⁵. Tal pauta —la de aplicar el régimen general o especial según corresponda— fue plasmada específicamente en el art. 57 RG 2/2010 —fuente art. 1º RG 106/04—, tal como había sido tratado previamente en casos concretos⁴⁶.

Como expusieramos previamente, el art. 35 del convenio es aplicable cuando se trate de sujetos que, además de actuar en diversos municipios de una misma provincia, se encuentran alcanzados por el C.M. en razón de actuar también en otras jurisdicciones⁴⁷. Es decir, los contribuyentes que desarrollen su actividad en dos o

⁴⁴ DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 762.

⁴⁵ BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 25.

⁴⁶ Res (CA) 16/00, del 31/10/00.

⁴⁷ Res (CA) 7/96, del 16/5/96.

más municipios, pero de una misma provincia, no se hallan sujetos a las normas del convenio.

Así, como bien señala Dogliani⁴⁸, tal caso no es mas que un conflicto de fronteras hacia adentro, de derecho público interno de la provincia en cuestión. A falta de instrumentación por parte de las provincias de soluciones legislativas, y no habiendo convenios entre los municipios coprovincianos, casos como el referido constituyen un severo problema que exige solución legal por parte de las provincias.

3.2. El tercer párrafo

El tercer párrafo del art. 35 reza:

"Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales o similares de las jurisdicciones adheridas, sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial".

El tercer párrafo del art. 35 parece introducir un nuevo concepto referido a la existencia de locales, establecimientos u oficinas. Así, El criterio establecido limita la potestad tributaria a los fiscos cuyas normas legales vigentes sólo permiten la percepción de tributos cuando se posea asentamiento físico; deja a un lado al resto de los municipios donde el sujeto no tenga local o establecimiento,

⁴⁸ DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 764.

aun para el supuesto de realizar actividad dentro de sus jurisdicciones.

Enrique Bulit Goñi, sobre el agregado del tercer párrafo al art. 35 explica: "Sólo apuntó a resolver un problema que por entonces se presentaba, dado que en algunas provincias se había dispuesto que sus municipalidades sólo podrían aplicar el gravamen sobre ingresos al que esta regulación se dirige cuando el sujeto tuviese en ella oficina, local o establecimiento habilitado"⁴⁹.

Al respecto, se plantea el interrogante formulado por diferentes tratadistas, en cuanto a los términos "*cuando las normas legales vigentes*", es decir, qué rango debe tener esa norma legal aplicable, ¿corresponde que tal previsión emane de la ley orgánica u otra norma provincial especial, o puede ser de cada municipio?

Según lo expresado por los órganos de aplicación del C.M., en alguna de las resoluciones citadas, podría interpretarse que si las normas legales vigentes de alguna municipalidad o comuna sólo permiten la aplicación de la tasa en el caso de existir local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, prevalecería lo dispuesto en aquel tercer párrafo, atribuyéndose ingresos sólo a las jurisdicciones municipales donde exista tal asentamiento.

No obstante, hay jurisprudencia de la Comisión Arbitral, que al expedirse sobre la procedencia de la distribución de los ingresos de la jurisdicción provincial, únicamente entre las municipalidades en donde existía local habilitado, dejó sentada la existencia de la norma de orden provincial que así lo determinaba (resolución: 3/2002, "*Litoral Gas*"; 15/2002, "*Máxima S.A. A.F.J.P.*" y 2/82, "*Establecimientos Modelo Terrabussi S.A.I.C.*", entre otras). Citamos textualmente lo dicho al respecto por la Comisión Plenaria: "Que de todo lo actuado, se desprende que el contribuyente ha realizado obras en otros Municipios de la Provincia y que ellos podrán

⁴⁹ BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 2, p. 168.

tener derecho a que se les asigne base imponible, aunque no está demostrado que les abone tasas semejantes a la controvertida. No obstante, *tales circunstancias no autorizan al Fisco que efectuó la determinación a tomar, a sabiendas y por un encuadramiento equivocado, base que a otros le corresponde o pudiera corresponderles*, pues en esta causa, *carece del derecho de acrecer al cual está autorizado sólo en la hipótesis que prevé el tercer párrafo del art. 35, esto es, cuando las normas locales de la Provincia autoricen a atribuirse el 100% de la base a aquellos Municipios donde exista local establecido*, que no es este caso, por lo que dicho párrafo deviene inaplicable en este pleito" —la bastardilla nos pertenece— (resolución 22/2007, "Juan Alberto García Construcciones SA", del 27/9/07).

Conforme a la interpretación señalada, resulta imprescindible la existencia de una norma de rango provincial que cumpla el requisito establecido en el tercer párrafo del art. 35, como para poder aplicar al caso sus disposiciones.

En este sentido, entendemos, en un todo de acuerdo con Germán Gianotti⁵⁰, que no es suficiente que alguno de los municipios o comunas de una provincia contengan la previsión respecto de la obligatoriedad de tener locales en dichos municipios, a efectos de resultar aplicable el tercer párrafo del art. 35, sino que debe surgir necesariamente de normas de carácter superior, emanadas de las provincias —obligando a todos los municipios—, las cuales dispondrán, en su caso, la procedencia de aplicar tributos sólo en los municipios donde existan locales. Sería el caso especial de la Provincia de Santa Fe, respecto a la ley 8173, o, el de la Provincia de Buenos Aires, que mediante la Subsecretaría de Asuntos Municipales de su Ministerio de Gobierno ha expresado que la tasa por inspección de seguridad e higiene prevista en la ley orgánica municipal de esa jurisdicción sólo puede ser percibida siempre que

⁵⁰ GIANOTTI, Germán: "La tributación en el ámbito municipal bajo las normas del convenio multilateral. El artículo 35", Errepar, DTE 220, julio 1998, p. 235.

se preste el servicio de inspección en los *locales habilitados* para el ejercicio de la actividad. No obstante, en éste último caso, al no emanar de una ley provincial el criterio sostenido por la provincia, cualquier municipio podría apartarse de la referida interpretación efectuada de la ley orgánica municipal.

3.3. Acrecentamiento de la base imponible: Situación no prevista en el Convenio Multilateral

Tal como se desprende de la jurisprudencia, los municipios, con el aval de la Comisión Arbitral, se han apropiado en muchos casos de base imponible que excede la actividad efectivamente ejercida dentro de su ámbito; para ello se basan en la aplicación del tercer párrafo, pero la norma no prevé el acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción, frente a la falta de local o establecimiento en otra u otras.

En este orden de ideas, es digno de ser destacado lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "*Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/Municipalidad de Concepción del Uruguay*", del 7/2/2006 (Fallos: 329–5), al revocar la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, que había declarado —al confirmar la sentencia de la instancia anterior—, que Y.P.F debía liquidar la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad de la Municipalidad de Concepción del Uruguay sobre la base del 100% de los ingresos atribuibles a la Provincia de Entre Ríos.

En cambio, el Alto Tribunal compartió los fundamentos expuestos por el Procurador Fiscal, cuyo dictamen, en el apartado III consideró "que la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto

de 1977, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (cfr. párrafo segundo, art. 35 del convenio). Mas es evidente que aquel convenio... no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras (cfr. arts. 2° a 13 del convenio)". En el mismo sentido podemos invocar el fallo "*Empresa de pasajeros Navarro SRL c/ Municipalidad de Puerto Tirol*"⁵¹.

A nuestro juicio, y en consonancia con lo expresado por la Corte Suprema de Justicia, el convenio no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable; no existen criterios opuestos dentro del art. 35. Por el contrario, la interpretación debiera ser la siguiente:

- 1) la distribución de la base imponible, a los fines del cálculo de la tasa de seguridad e higiene en los municipios, se debe realizar con aplicación de las disposiciones previstas en el primero y segundo párrafos del art. 35, entre todos los municipios, con o sin local habilitado;
- 2) que tal distribución se haga conforme al tercer párrafo del mencionado artículo, cuando exista una norma de carácter provincial que limite la potestad tributaria de las municipalidades sobre la condición de que exista un local o establecimiento instalado en ellas.

Así, como señala Dogliani⁵², queda claro que lo que no puede hacerse es alcanzar ingresos susceptibles de ser apropiados por otro fisco municipal y ello no acontecerá dado que —precisamente— lo que postula el tercer párrafo resulta de aplicación a las jurisdiccio-

⁵¹ Fallos, 319:2211: Con relación a una tasa al transporte interurbano se "omitió considerar que al recaer sobre la totalidad de los boletos no guarda proporción con una prestación que se cumpla dentro de la municipalidad, teniendo en cuenta que se trata de una empresa que cumple otros recorridos...".

⁵² DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 776.

nes provinciales que legalmente vedan a sus municipios percibir el tributo si no hay local en sus ejidos.

No podemos dejar de resaltar que, actualmente, los órganos de aplicación del convenio se han apartado del criterio que entendemos correcto, al priorizar la debida probanza del sustento territorial. Es decir, el contribuyente que pretenda atribuir sus ingresos entre los municipios donde afirma realizar actividades, y aplica de ese modo los párrafos primero y segundo del art. 35, deberá demostrar, con elementos y documentación fehaciente, y no con sus solas manifestaciones, que es sujeto de la tasa en otros municipios de la provincia. De lo contrario, la Comisión respalda la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción, frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras, y se aparta de lo interpretado por la Corte en "*Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/Municipalidad de Concepción del Uruguay*", arriba comentado.

Esa es la doctrina que surge de la resolución (C.A.) 53/2005 ("*Telecom c/Municipalidad de San Francisco*"), aplicada en pronunciamientos⁵³, donde la Comisión Arbitral toma en consideración que la propia empresa accionante, durante todo el proceso de fiscalización, no ha aportado a la municipalidad demandada, y tampoco a dicho organismo, ninguna prueba de la que surja que atribuye sus ingresos entre los distintos municipios en los que afirma tener local, o realizar actividades, que eran de fácil producción; en tal caso, también ha colocado al Municipio en la imposibilidad de obrar de manera distinta a como lo hizo.

Así, el contribuyente debe acreditar su real y completa situación frente al tributo con relación a todas las municipalidades de la provincia, incluida la discriminación de ingresos y gastos entre éstas, y la determinación del coeficiente intermunicipal en los casos que corresponda, todo ello avalado por lo establecido por la Comisión

⁵³ R (CA) 19/07, del 15/2/07; R (CA) 52/07, del 20/11/07; entre otras.

Arbitral mediante la resolución general 12/2006, incorporada al ordenamiento de resoluciones generales (ORG) aprobado por resolución general 2/2010 (art. 62), según el cual: "...procederá la distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto pasivo...".

De más esta decir que no compartimos la postura aludida; la potestad tributaria de un municipio no se acrece por el hecho de que otras potestades tributarias no se ejerzan, o aun que no se puedan ejercer, o porque el sujeto omite el cumplimiento, ante esos otros municipios, de sus eventuales obligaciones tributarias. Cada ente municipal tiene su potestad tributaria acotada a su propio ámbito y a los actos que se cumplan dentro de su jurisdicción, que nunca podrán ir más allá de ese contorno territorial, por ninguna razón o motivo (principio que, como directiva general, emerge del art. 33 del Convenio Multilateral).

Coincidimos con Coles⁵⁴ cuando señala que el poder tributario municipal se circunscribe al ámbito territorial dentro del cual desarrolla su acción, y dicho poder tributario se ejercerá en la medida que las empresas realicen actos y hechos previstos en los respectivos ordenamientos fiscales. De esta forma, la medición del tributo a ingresar debe tomar en consideración la forma y procedimientos establecidos en el C.M., es decir, partiendo de los ingresos y gastos atribuibles al municipio en relación con los ingresos y gastos totales; así se determina el monto sobre el cual se aplicarán las tasas, sin tener en cuenta, a estos efectos, si se deben abonar, o no, en otros municipios de la provincia, tributos similares. Pretender lo contrario sería ampliar el ámbito territorial de las municipalidades, con vulneración de la potestad tributaria que poseen.

⁵⁴ COLES, Víctor, ob. cit. en nota 43, p. 884.

4. Algunas cuestiones relevantes

Una vez comprendidos ciertos aspectos esenciales, básicos del Convenio y su funcionalidad, avanzaremos sobre algunas de las cuestiones de creciente conflictividad y complejidad que exhibe la tributación local interjurisdiccional.

4.1. El protocolo adicional y los municipios⁵⁵

El Protocolo Adicional es un instrumento que contempla un mecanismo de compensación que tiene por objeto preservar al contribuyente cumplidor cuando, por una fiscalización, se plantea una controversia ante los diversos criterios interpretativos sobre el modo de aplicar el C.M. por parte de los fiscos, y se determinan diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad.

A raíz de la escasa aplicación que los Organismos del Convenio han hecho del Protocolo Adicional⁵⁶, a pesar del prolongado período transcurrido desde su implementación, la Comisión Arbitral dic-

⁵⁵ Ver en extenso: ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia: "La inaplicabilidad del protocolo adicional a los municipios", Editorial La Ley on line 2009 y "Adecuaciones al régimen de protocolo adicional", Editorial La Ley, PET 2007 (noviembre-384), p. 8.

⁵⁶ Bulit Goñi señala que lo habrían aplicado en resoluciones (CA) 3/2001 - 28/3/2001, y 7/2002 del 30/4/2002, ambas en expediente 231/2000 entre las Provincias de Tucumán y Catamarca y la firma León Alperovich SACIFI, por iniciativa que tomaron las Provincias mencionadas. También destaca que de hecho no les han faltado oportunidades para aplicarlo, sino que en realidad decidieron no hacerlo, en BULIT GOÑI, Enrique: "Protocolo adicional del convenio multilateral. Comentario a la resolución general (CA) 3/2007", Doctrina Tributaria Errepar, t. XXVIII, diciembre 2007, p. 1079.

tó el 26/9/2007 la res. general 3/2007, mediante la cual se intentó habilitar un procedimiento rápido y sencillo para el contribuyente que debe repetir el impuesto pagado de más en una o varias jurisdicciones como consecuencia del ajuste practicado por otro fisco local, facilitado por la emisión de certificados de crédito que permiten la compensación directa de los créditos y deudas recíprocos entre los fiscos involucrados, sin que el contribuyente se vea obligado a desembolsar dinero propio.

A pesar del dictado de la RG (CA) 3/2007, las dificultades operativas y de coordinación que supone en la realidad su instrumentación, sumadas a la falta de motivación de las jurisdicciones en concretar mecanismos que —justamente— no son recaudatorios, continúan conspirando con postergar indefinidamente su aplicación concreta. Y en lo referente específicamente al orden municipal, es dable suponer que tales dificultades sean aun mayores⁵⁷.

La cuestión relativa a si es viable la aplicación del régimen del Protocolo Adicional al ámbito municipal o comunal, adquiere relevancia a partir del dictado de la resolución 39/2008⁵⁸ de la Comisión Arbitral.

En la causa⁵⁹ que originara dicho decisorio, el contribuyente solicita la aplicación del Protocolo Adicional con posterioridad a la promoción de la acción, al plantearse la controversia sobre la distribución de base que efectúa en más de 80 municipios de la Provincia de Santa Fe, situación que cuestiona el Municipio de Rosario con fundamento en la normativa que exige local habilitado para la procedencia de la tasa y su ulterior distribución entre los fiscos involucrados.

Al respecto, la Comisión Arbitral textualmente dijo: "Que en cuanto al pedido de aplicación del Protocolo Adicional, cabe señalar que la única referencia que hace el Convenio Multilateral sobre los Mu-

⁵⁷ DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 782.

⁵⁸ De fecha 19/8/2008.

⁵⁹ Expediente CM N° 629/2006, "Litoral Gas SA c/Municipalidad de Rosario, Provincia de Santa Fe".

nicipios es el aludido artículo 35 y está dirigida particularmente a establecer una regla de tope que prevé que, en conjunto, no pueden tomar como base imponible más ingresos que los atribuidos a la jurisdicción provincial a la que pertenecen. Además, estipula una aplicación subsidiaria de las disposiciones en él contenidas para distribuir materia imponible en la eventualidad que no existiere un acuerdo interjurisdiccional para ese objeto.

"Que en consecuencia, cuando el Convenio Multilateral hace referencia a los Municipios y entes locales similares lo hace al exclusivo fin de establecer los distintos modos de distribuir entre ellos los ingresos asignados a la jurisdicción provincial a la que pertenecen y salvaguardar de esta manera los principios que sustenta el mencionado Acuerdo, cual es evitar la doble o múltiple imposición.

"Que a su vez, el Protocolo Adicional no establece que sus disposiciones puedan ser aplicadas en el ámbito municipal o comunal.

"Que por otra parte, la Resolución General N° 3/2007, reglamentaria del Protocolo Adicional, hace referencia, en varios pasajes, a que los fiscos intervinientes en la aplicación de sus normas, deben estar involucrados en el caso, y en su artículo 8° define claramente quienes son éstos al expresar: 'A todos los efectos de la presente resolución, se entenderá por Fiscos involucrados a aquellos en los que el contribuyente desarrolle actividad alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos'.

"Que conforme a las disposiciones antes citadas, **el Protocolo Adicional está reservado de manera exclusiva para aquellos contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es decir, a las jurisdicciones adheridas de forma expresa y directa al Convenio Multilateral y no se extiende a los Municipios que integran cada Provincia, siendo de aplicación para éstos las respectivas normas locales que cada uno haya dictado sobre la materia**" (el destacado nos pertenece).

A raíz del tenor de esta resolución, en los considerandos de las conclusiones a las que se llegó en las XXXVIII Jornadas Tributarias

del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, se señaló: "Que la Comisión Arbitral ha sentado criterio respecto a que el Protocolo Adicional no establece que sus disposiciones puedan ser aplicadas al ámbito municipal o comunal y que su reglamentación dispone, que los fiscos involucrados son aquellos en los que el contribuyente desarrolle actividad alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos.

"Que en consecuencia esa Comisión Arbitral sostiene que el Protocolo Adicional está reservado exclusivamente para los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos y no resulta aplicable a los Municipios".

Por ende, dentro del tema debatido concerniente a los ajustes de impuestos en una jurisdicción con incidencia en otra, se recomendó: "Debe reconocerse la posibilidad de aplicación del Protocolo Adicional a las diferencias interpretativas surgidas en la aplicación de los tributos municipales en aquellas jurisdicciones en las que no existiere un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la distribución de ingresos en base a lo dispuesto por el CM".

Con relación a la opinión doctrinaria, cabe señalar que Revilla⁶⁰, en oportunidad de analizar este tema manifiesta: "El protocolo adicional posee idéntico rango legal que el Convenio Multilateral, resultando aprobado por cada una de las jurisdicciones provinciales mediante leyes formales, por lo cual su aplicación resulta obligatoria para los municipios". Y agrega: "La negativa infundada a cumplir sus disposiciones es un alzamiento contra la ley de coparticipación y, por ende, suscita la competencia federal⁶¹". Y concluye: "la inobservancia de sus prescripciones, cuando resulten aplica-

⁶⁰ REVILLA, Pablo J.M.: "Sujeción de las municipalidades a la normativa provincial y al derecho intrafederal (art. 35 del Convenio Multilateral). Exigencia de sustento territorial en la tasa.", en: BULIT GOÑI, Enrique G., director, *Tasas Municipales*, Tomo I, 1ra. edición, Editorial Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 424/5.

⁶¹ Cfr. Corte Sup., U.93, L.XL, 6/9/2005, "Unilever de Argentina SA c/Municipalidad de Río Cuarto s/acción declarativa de certeza". Ver también A.2601, L.XXXVIII, 27/5/2004, "Argencard SA c/Provincia de Salta s/sumarísimo - acción declarativa - medida precautoria", en REVILLA, Pablo J.M., ob. cit. en nota 10.

bles, deberá acarrear la nulidad total del procedimiento determinativo de oficio y del acto administrativo municipal dictado en su consecuencia".

El análisis del citado autor se funda, según la cita a sus notas, en que en el art. 1º, inc. 1 establece: "una vez firme la determinación, y dentro de los 15 (quince) días hábiles de ello, el Fisco actuante *deberá...*", interpretando que "El verbo empleado dista de otorgar un permiso a la jurisdicción determinante, sino que claramente le impone la obligación de poner en conocimiento de las restantes jurisdicciones involucradas, el resultado de la determinación practicada".

Como vemos, según el aludido autor, resultaría procedente aplicar el Protocolo Adicional, se trate de una determinación efectuada por una jurisdicción provincial o por una municipal.

En este mismo sentido, disentimos con los argumentos esgrimidos por la Comisión Arbitral para apoyar su decisión en el caso planteado.

A nuestro entender, si bien es cierto que el Protocolo Adicional no establece expresamente que sus disposiciones puedan ser aplicadas en el ámbito municipal o comunal, tampoco regula lo contrario.

Con relación al art. 8 de la res. general 3/2007, al que alude la Comisión Arbitral, debemos tener presente que, como bien indican Bulit Goñi⁶² y el Procurador General Becerra⁶³ en "Argencard SA c/Salta", el Protocolo Adicional reviste carácter complementario y modificadorio del C.M. En consecuencia, señala Bulit Goñi, el mismo sólo puede ser modificado por la unanimidad de los fiscos, y la Comisión Plenaria —no la Comisión Arbitral— sólo puede "proponer ad referéndum de todas las jurisdicciones y con el voto de la mitad más una de ellas, modificaciones al presente convenio so-

⁶² BULIT GOÑI, Enrique, ob. cit. en nota 56.

⁶³ Dictamen del Procurador General Becerra - 4/11/2003 "Argencard c/Salta", ya citado en nota 11, y la conformidad con ello en el fallo del Tribunal Supremo.

bre temas incluidos expresamente en el orden del día de la respectiva convocatoria"⁶⁴.

El referido autor aclara que si el Convenio Multilateral sólo puede modificarse por la unanimidad de las jurisdicciones adheridas y mediante ratificación por ley de cada una de ellas, lo mismo ocurre con el Protocolo Adicional que es parte del mismo.

Por tanto, la res. gral. 3/2007 dictada por la Comisión Arbitral no puede importar una modificación del protocolo, —la que hubiera tenido que ser propuesta por la Comisión Plenaria ad referendum de todas las jurisdicciones—, y sólo debe limitarse a reglamentarlo.

En este orden de ideas, la Comisión Arbitral, al definir en el art. 8 apuntado, cuáles son los fiscos involucrados a los que alude el Protocolo, se excede en su facultad de reglamentación, al modificarlo, desvirtuando su espíritu y finalidad.

En nuestra opinión, el Protocolo Adicional integra el Convenio Multilateral, y, en consecuencia, sus disposiciones deben ser acatadas por los municipios, por la adhesión a la normativa del Convenio que han realizado las provincias por éstos.

Así, la aplicación del Protocolo viene siendo reclamada por contribuyentes quejosos ante la CA, no obstante lo cual ésta ha procedido a negarla⁶⁵.

⁶⁴ Art. 17, inc. g), C.M.

⁶⁵ R (CP) 10/09, del 21/10/09; R (CA) 39/08, del 19/8/08; R (CA) 51/08, del 16/9/08; R (CA) 37/09, del 18/8/09; R (CA) 39/10, del 21/7/10; etc.

4.2. Los importes fijos y/o mínimos vs el art. 35 del C.M.

En la generalidad de las municipalidades, la determinación de la base imponible por la tasa se liquida, salvo disposiciones especiales, sobre el total de los ingresos brutos devengados en jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable deba dar cumplimiento a la obligación tributaria, sin perjuicio de prever que el importe así resultante sea comparado con una tabla de montos mínimos, fijados de acuerdo con ciertos parámetros, a los fines de asegurar la recaudación prevista en el municipio de que se trate.

Por su parte, muchos de estos fiscos municipales aplican regímenes especiales para esta tasa —consistente en imponerla con un monto fijo, con prescindencia de los ingresos brutos obtenidos por los contribuyentes—, al estructurar determinados rubros o supuestos.

Con relación a este distingo entre importes fijos e importes mínimos, cabe mencionar que la aplicación de estos mínimos supone utilizar la base imponible propia del tributo sobre los ingresos brutos, mientras que el uso de importes fijos obedece al empleo de una base distinta.

Las municipalidades que intentan aplicar importes mínimos, a pesar de que sus bases imponibles están determinadas en función de los ingresos brutos, encuentran una limitación en el art. 35 de C.M., pues la norma establece que únicamente podrán gravar la porción de los ingresos atribuibles como resultado de la aplicación del convenio, si es que no existe un acuerdo interjurisdiccional que lo reemplace.

Este artículo marca con precisión el límite de la facultad tributaria municipal, el cual se ve excedido toda vez que se intente la aplicación de importes mínimos que, por su naturaleza, son totalmente

ajenos al esquema previsto en el C.M. La pretensión de exigir el pago de dichos mínimos no se compadece con el referido artículo: la plena vigencia de su texto normativo se ve lesionada con el sólo hecho de imponer un mínimo que no guarda relación con la base imponible del tributo eventualmente atribuible al municipio.

Con respecto a los municipios que procuran soslayar este obstáculo, e imponen un monto fijo —apartado de la cuantía de los ingresos brutos—, cabe destacar la opinión de Bulit Goñi⁶⁶: "Este problema sí ha sido resuelto por la Comisión Arbitral, la que ha declarado que los montos fijos significativos son incompatibles con el Convenio Multilateral, al sortear su sistema de distribución de la base imponible, e imponer un monto fijo que inevitablemente hará que el total de los ingresos sea excedido"⁶⁷.

"Por ello, cuando las actividades objeto del Convenio Multilateral son tomadas como referencia en el hecho imponible de la tasa, el municipio puede retribuir la mediante un monto fijo, pero su importe —sumado al de los restantes municipios— no podrá exceder a la base de los ingresos brutos atribuible a la provincia a la que pertenece"⁶⁸.

En este tipo de regímenes, y en un todo de acuerdo con Pablo Revilla⁶⁹, no son los órganos del convenio quienes deben controlar la forma y el modo en que los municipios legislan sobre los tributos que aplican, ya que ello sería desconocer la potestad tributaria que poseen para determinar bases imponibles a situaciones particulares; pero sí es facultad de la Comisión Arbitral verificar la correcta

⁶⁶ BULIT GOÑI, Enrique G.: "Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales", en *Derecho tributario municipal*, CASÁS, José Osvaldo (coordinador), Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 187.

⁶⁷ Se trata de las res. 2/85, 3/85, 4/85, 5/85, de la Comisión Arbitral, y de las res. 9/99, 4/00 ("Vicentín S.A."), 11/99 y 5/00 ("Esso S.A.P.A."), de la Comisión Plenaria, entre otras (vide BULIT GOÑI, Enrique G., ob. cit. en nota 66, p. 187, nota 46).

⁶⁸ REVILLA, Pablo, J. M.: "Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)", en *Derecho tributario provincial y municipal*, BULIT GOÑI, Enrique G. (coordinador), Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 158.

⁶⁹ Vide ob. cit. en nota 68, p. 157.

aplicación de las normas del convenio cuando el ejercicio de la actividad interjurisdiccional integra el hecho imponible de la tasa. Tal es el caso en el cual, en función de sus facultades municipales, el monto de la tasa supere los ingresos atribuibles a la jurisdicción.

Nada obsta para que la legislación municipal prevea alguna forma de determinación especial del tributo, porque el Convenio Multilateral no es un límite a su potestad tributaria, en cuanto a la forma de establecer la base imponible, pero sí deben ser aplicadas correctamente sus disposiciones.

4.2.1. Interpretación de la comisión arbitral sobre la aplicabilidad de montos mínimos y/o fijos por los municipios

4.2.1.1. Montos mínimos

La Comisión Arbitral, mediante la res. general 106, del 8 de septiembre de 2004, había puesto fin a la discusión que planteaba la fijación de importes mínimos por parte de los municipios que fijan el tributo en función de los ingresos brutos del contribuyente. Dicha resolución general, en su art. 8°, preveía: "Cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la municipalidad considere a los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presume que el establecimiento de montos mínimos **vulnera** las disposiciones del art. 35 del Convenio Multilateral".

Este criterio fue el seguido por las comisiones Arbitral y Plenaria en reiterados pronunciamientos emitidos sobre el tema ante casos concretos, con anterioridad a la referida norma⁷⁰.

⁷⁰ R (CA) 4/85; R (CA) 5/85; R (CA) 40/02; R (CA) 24/03; R(CA) 14/04; R(CA) 22/04; R(CA) 23/04, entre otras.

Con posterioridad a la vigencia de la res. general 106/04, esta postura fue mantenida, con relación a los importes mínimos, por las comisiones Arbitral y Plenaria, en sucesivos casos puestos a su consideración: R (CA) 34, del 1 de junio de 2005; 35, del 1 de junio de 2005; 54, del 20 de septiembre de 2005; 55, del 20 de septiembre de 2005; 56, del 20 de septiembre de 2005; 34, del 15 de agosto de 2006; y 50, del 28 de noviembre de 2006.

Solamente en dos oportunidades, los mencionados órganos se apartaron de este criterio, al exponer lo siguiente: "El contribuyente no ha aportado los elementos para liquidar la tasa conforme a las normas del convenio, de manera que la metodología utilizada por el municipio ha sido la única posible para que el fisco perciba la tasa prevista en su legislación"⁷¹.

El 10 de enero del 2007 el Boletín Oficial publicó la res. general 12/2006, por medio de la cual la Comisión Arbitral, inesperadamente, sigue los lineamientos de estos dos únicos precedentes, y modifica el art. 53 de la anterior res. general 1/2006 —con fuente en el art. 8° de la res. general 106/04—, hoy incorporada al ordenamiento de resoluciones generales (ORG), aprobado por resolución general 2/2010 (art. 63), para redactarlo de la siguiente forma:

"Cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la Municipalidad considere los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presumirá que la aplicación de montos mínimos **no vulnera** las disposiciones del art. 35 del Convenio Multilateral, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario acreditando su real y completa situación frente al tributo, con relación a todas las municipalidades de la provincia, incluyendo la discriminación de ingresos y gastos entre éstas, y la determinación del coeficiente intermunicipal en los casos que corresponda".

⁷¹ R (CA) 7/05, ratificada por R. (CP) 16/05 y R. (CA) 53/05.

Tal modificación fue fundamentada, en los considerandos de la resolución, con los siguientes argumentos:

"Que en lo referido a la aplicación de montos mínimos por parte de los fiscos municipales, y atento a haberse evidenciado reticencia por parte de los contribuyentes a presentar la documentación referida a su real situación frente al tributo, con relación a todas las municipalidades de una misma jurisdicción, deviene razonable modificar el articulado vigente".

"Que en miras a una solución equitativa, tanto para los fiscos municipales como para los contribuyentes, resulta necesario reformular la presunción existente en cuanto a la aplicación de montos mínimos sin por ello perjudicar la situación de los sujetos pasivos".

Como se puede observar, con la reforma operada a partir de la RG 12/2006, se implementa un cambio sustancial al invertir la carga de la prueba que hasta la fecha de su vigencia estaba en cabeza de los municipios, y pasa a estar en la de los contribuyentes. Es decir, si el contribuyente alega que la imposición municipal de montos mínimos se halla en pugna con el art. 35, correrá por su cuenta aportar las pruebas suficientes como para demostrar esa situación. De lo contrario, *se presume*, que la aplicación de montos mínimos no vulnera las disposiciones del aludido artículo.

De este modo, la presunción que oportunamente se había establecido a favor del contribuyente, debido a que correspondía al fisco municipal probar que el establecimiento de montos mínimos no infringía la normativa del convenio, alineada con el criterio adoptado por el organismo de aplicación para resolver los casos concretos de conflictos fiscos municipales – contribuyentes, se halla, después de la modificación, reformulada para surtir efectos a favor de la administración tributaria municipal, y es el contribuyente quien soporta la carga de arrimar las debidas probanzas que desvirtúen sus efectos.

Entendemos que esta modificación, si bien es sustancial, porque altera el objeto y espíritu del C.M., en realidad respondería a la so-

lución que encontró la Comisión Arbitral para paliar el notable incremento de recursos presentados por los contribuyentes, en el entendimiento de que las determinaciones de oficio, practicadas por los fiscos municipales, no se compadecen con la normativa del convenio.

4.2.1.2. Montos fijos

Como ya dijimos, la Comisión Arbitral, hasta la aprobación de la res. general 106/04, había declarado que cuando las actividades objeto del Convenio Multilateral son tomadas como referencia, en el hecho imponible de la tasa, el municipio puede percibirla mediante un monto fijo, pero su importe —sumado al de los restantes municipios— no podrá exceder a la base de los ingresos brutos atribuible a la provincia a la que pertenece.

Mediante la res. general 106/04, la Comisión previó en su art. 7°: "Al solo efecto de no superar el tope establecido por el art. 35 del Convenio Multilateral para las municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procederá la distribución de la base imponible total correspondiente a la provincia entre todas aquellas municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto del tributo, respetando las bases imponibles de las municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo".

A nuestro entender, esta norma plasma con alcance general el criterio que ese organismo venía sosteniendo con relación a que no resulta cuestionable que el fisco municipal, en ejercicio de su potestad tributaria, para cuantificar la base imponible del tributo, utilice parámetros diferentes de los ingresos brutos, siempre que no viole las disposiciones del mentado art. 35, primer párrafo.

Con posterioridad a la vigencia de esa resolución general, y con relación a la aplicación de importes fijos, la Comisión Arbitral, mediante res. 11, del 19 de abril de 2006, dijo: "A este respecto, y

aplicando lo dispuesto por el primer párrafo del art. 35 al estar los municipios obligados a gravar, en su conjunto, únicamente la parte de ingresos atribuibles a la provincia, cualquier monto que supere la aplicación de la alícuota correspondiente a la actividad, estaría violentando su pretensión, puesto que desvirtuaría los propósitos perseguidos por la norma y tornaría inoperante su aplicación", y continuó con lo preceptuado hasta ese momento.

No obstante, la propia Comisión Arbitral, por intermedio de la res. 31, del 18 de julio de 2006, esto es, tan sólo tres meses después de la res. 11/2006, cambia de opinión al sostener: "No resultan asimilables los conceptos de importes mínimos, que suponen que una base imponible sobre los ingresos brutos y que se establecen para asegurar recaudación o retribuirse mínimamente el costo de la administración tributaria respecto de cada sujeto, y el de importes fijos que hacen referencia a la elección de otra base para el cálculo de la tasa. Que en el caso concreto se desprende que el municipio de José C. Paz tiene un sistema mixto: para determinadas actividades aplica la base de los ingresos brutos y para otras ha elegido otra base, por ejemplo, en el presente caso, un importe fijo por cada antena radicada en el ejido municipal, por lo tanto la presunción regirá para las restantes actividades, pero no para aquéllas en las que la base imponible no se determine en base a los ingresos brutos. Que en consecuencia, la Comisión Arbitral no resulta competente para resolver el conflicto planteado".

Como se puede apreciar, en ese antecedente la Comisión se declara incompetente para entender sobre la aplicación de montos fijos, lo cual resulta comprensible al considerar que en el caso analizado el municipio grava el mismo servicio de inspección y seguridad pero sobre bienes específicos del contribuyente interjurisdiccional, es decir, sobre antenas radicadas en el ejido municipal. Así, queda fuera del límite del art. 35 y, en consecuencia, no existe impedimento alguno para que el municipio aplique montos fijos por no tratarse de *las actividades objeto del presente convenio*, tal cual reza el citado artículo en su párrafo primero.

La Comisión, mediante la resolución general 12/2006, modifica el art. 52 de la resolución general 1/2006 —con fuente en el art. 7° de la resolución general 106/04—, hoy incorporada al ordenamiento de resoluciones generales (ORG), aprobado por resolución general 2/2010, art. 62, el cual queda redactado de la siguiente forma:

"Al solo efecto de no superar el tope establecido por el art. 35 del Convenio Multilateral para las Municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procederá la distribución de los ingresos brutos totales correspondientes a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto pasivo, respetando las bases imponible de las municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo".

Tal modificación reemplaza la expresión *base imponible por ingresos brutos*, y lo fundamenta, en los considerandos, de la siguiente manera:

"Que en este sentido y en miras a determinar la competencia de los organismos del Convenio Multilateral en materia municipal, resulta fundada una modificación que excluya de la misma a aquellos planteos que involucren tributos con base diferente a los ingresos brutos del contribuyente".

"Que de acuerdo a la finalidad del Convenio Multilateral, el objeto de la distribución son los ingresos brutos, y no la base imponible; razón por la cual debe unificarse la terminología empleada en las normas citadas" (...).

Así, la posición asumida por la Comisión Arbitral en el caso antes analizado, referido a la aplicación de importes fijos por una antenna instalada por el contribuyente, se extiende, a partir de la aludida reforma, a todos los planteos que involucren tributos con base diferente a los ingresos brutos del contribuyente.

A nuestro entender, y en este sentido, el citado organismo equivoca el camino al generalizar la exclusión de su competencia, dado

que, como ya señalamos, la norma del art. 35 se refiere a las actividades objeto del convenio, es decir, a todos los supuestos en los cuales se desarrollan actividades multijurisdiccionales. Por consiguiente, sólo quedarían fuera de sus limitaciones las tasas que graven bienes específicos del contribuyente —tales como cajeros automáticos, antenas parabólicas, transformadores eléctricos, etc.—, mientras que es propio de las facultades de la Comisión Arbitral verificar la correcta aplicación de las normas del convenio cuando el ejercicio de la actividad interjurisdiccional integra el hecho imponible de la tasa.

En resumen y, sobre la base de lo hasta aquí expuesto, la res. general 12/2006 no encuentra razonables justificativos, si nos atenemos a la evolución de la jurisprudencia y al esquema previsto por el C.M., al haber dispuesto:

- **respecto de los importes mínimos**, que el contribuyente deberá probar que su aplicación vulnera las disposiciones del art. 35 del Convenio Multilateral;
- **respecto de los importes fijos**, que no resultarán competentes los órganos del Convenio Multilateral para entender en planteos que involucren tributos con base diferente a los ingresos brutos del contribuyente.

Sostenemos que el cobro de montos mínimos y/o fijos colisiona contra la esencia del sistema, cuyo propósito es evitar la superposición de tributos locales en los casos de contribuyentes que ejercen su actividad en más de una jurisdicción.

Entendemos que la nueva situación imperante, fomenta políticas tributarias municipales tendientes a implementar el cobro de la tasa por medio de montos fijos; ello implicará que los entes municipales se aparten de la regulación del C.M.

Como todo cuanto es bueno en pequeñas dosis se convierte en dañino cuando se abusa, la proliferación del mecanismo de las cuotas mínimas y/o importes fijos puede llegar a extremos irritativos.

Cuando se aplica discrecionalmente, termina por desnaturalizar el propio marco en el que tiene vigencia.

El sometimiento al convenio impone el respeto por la unicidad estructural del contribuyente e impide a las jurisdicciones adheridas incurrir en la ficticia parcialización de la actividad, so pretexto de supuestas etapas separables: corresponde a los órganos del convenio velar porque así sea, sobre la base de asumir plenamente su competencia frente a cada caso concreto.

Ante esta nueva concepción, el hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, acarrea al contribuyente mayores tributos de los que debería soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

4.3. Diferencias entre la base imponible provincial y la municipal

Otro de los conflictos que ha generado la intervención de los órganos del CM, a lo largo de estos últimos años, se enmarca en casos en los cuales el contribuyente equipara la base imponible del impuesto provincial a la del tributo municipal.

El conflicto surge, pues, cuando la determinación efectuada por el municipio, en materia de tasa por inspección de seguridad e higiene, incluye en su base imponible conceptos no gravados, o bien exentos, o excluidos de la base imponible establecida por la provincia de que se trate para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, tales como exportaciones, diferencias en la cotización de moneda extranjera, resultados por negociación de títulos públicos, utilidad por venta de bienes de uso, créditos incobrables, etc. Es decir, cuando la base de cálculo de la tasa municipal exce-

de conceptualmente la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, esto es, no coincide con ésta.

De esta forma, y ante las controversias suscitadas, la Comisión Arbitral, en diversos pronunciamientos⁷², ha sostenido que luego de obtenidos los coeficientes de distribución de los ingresos —para determinar la proporción de base imponible de cada jurisdicción—, se consideran las "deducciones particulares de cada fisco", y es en ese momento cuando corresponde detraer los conceptos que de conformidad a las leyes locales, son tratados como exentos o no alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Asimismo, en cuanto al art. 35 del CM., ha considerado que lo pretendido por esta norma es fijar un límite a la imposición que puedan aplicar los municipios, y en estos casos no se observa que se haya violentado este principio, sino que los fiscos municipales han practicado los ajustes considerando el total de ingresos correspondientes a la provincia de que se trate, sin deducir los conceptos exentos o no alcanzados por la normativa del impuesto sobre los ingresos brutos de dicha jurisdicción.

A criterio de los órganos del CM., este acuerdo no puede condicionar la política fiscal de cada provincia adherida y sus municipios, sino que debe brindar pautas de distribución de ingresos; de ahí concluyen que en estas situaciones planteadas los fiscos municipales no han transgredido las normas del convenio al disponer los ajustes cuestionados.

En conclusión, a nuestro entender, el tope provincial indicado en el art. 35 está dado por los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción provincial, y no por la base imponible declarada a los fines del impuesto sobre los ingresos brutos. El convenio suministra las pautas para establecer qué parte de los ingresos brutos totales del sujeto podrá gravar cada jurisdicción. A partir de allí, termina la función del convenio: si los grava, cómo los grava, cuánto los grava,

⁷² R (CA) 3/04, del 17/2/04; R (C.A.) 45/04, del 2/12/04; R (C.A.) 8/05, del 15/2/05; R (C.A.) 17/05, del 30/3/05; R (C.A.) 65/05, del 15/11/05; R (CA) 23/06, del 13/6/06; R (CA) 24/06, del 13/6/06; R (CA) 12/2006, del 19/4/06; R (CA) 4/07 del 21/2/07; R (CA) 8/07, del 21/2/07.

etc., serán cuestiones propias del fisco respectivo, con las que nada tiene que ver este instrumento.

Importa destacar que la jurisdicción provincial puede legislar sobre cuáles son los alcances del hecho imponible y cómo se conforma la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, como así las exenciones, deducciones y todo cuanto se relacione con su política tributaria. Además, los municipios tienen idénticas atribuciones respecto de la tasa, toda vez que cada fisco resuelve interna y localmente el tratamiento que le otorga a su porción. Todo ello es materia exclusiva de su incumbencia: no puede ni debe ser analizado por la Comisión Arbitral, ni Plenaria. Nada dispone el convenio respecto de la autonomía con que cada jurisdicción adopte el tratamiento fiscal que prefiera; sólo se ocupa de lo que cae en su ámbito de aplicación, a los fines de evitar una superposición impositiva, sin perjuicio de establecer un tope a la base de imposición de los municipios de una misma provincia.

De este modo, la competencia específica de la Comisión Arbitral la otorga el propio CM. y está limitada a reglar la forma en que se distribuirán los ingresos brutos del contribuyente entre los fiscos donde realiza su actividad, cuando se dan las causales previstas en el art. 1º del CM., sin inmiscuirse en las decisiones de estricta política tributaria de las jurisdicciones, sean provinciales o municipales.

El CM. distribuye ingresos y no bases de imposición, por lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias, en uso de sus propias competencias jurisdiccionales en materia tributaria, como consecuencia de establecer criterios diferentes en cuanto a ingresos gravados o exentos en una u otra esfera provincial o municipal.

Con la res. general 12/2006⁷³ la Comisión Arbitral dejó plasmado el criterio que sostenemos, y que guió los pronunciamientos de los últimos cinco años.

⁷³ Publicada en BO 10/01/2007. Esta resolución modifica el art. 52 de la res. general 1/2006 -con fuente en el art. 7º de la res. general 106/04- incorporada al ordenamiento de resoluciones generales (ORG), aprobado por resolución general 2/2010.

Por último, coincidimos con Dogliani⁷⁴ en que "si bien las bases imponibles genéricas de ambos tributos exhiben una amplísima 'zona común' (los ingresos brutos devengados), ello no debe confundirse con el deber de identidad. Son tributos distintos, cada uno con un régimen (la base imponible es un aspecto de éste) que no tiene que identificarse con el del otro".

En consecuencia, en nuestra opinión, el hecho de que los municipios utilicen una base imponible distinta a la de la provincia, pero respete el 100% atribuido a ésta por el CM, no controvierte su art. 35.

Estévez, Siriczman y Tapia, en postura antagónica a la nuestra, interpretan que si el tope del primer párrafo del art. 35 es el porcentaje de participación que a la provincia corresponde, según las normas del convenio, y a partir de allí los municipios puedan aplicar sus códigos tributarios, definiendo sus propias bases imponibles, aun cuando excedan la base imponible provincial, "se podría comprometer el 'principio de legalidad', uno de los pilares esenciales de la tributación que debe ser respetado por expreso mandato constitucional"⁷⁵.

Los citados autores sostienen: "Las pretensiones de los fiscos municipales deben estar delimitadas por la base imponible provincial, respetando la redacción del art. 35 del convenio, sustentada en el espíritu y la intención de los firmantes de convenio del año 1977 (...)".

En el plano judicial existen diversos precedentes contencioso-administrativos – "*HSBC Bank Argentina c. Municipalidad de Rosario*"⁷⁶, "*Nuevo Banco de Santa Fe c/Municipalidad de Rosario*"⁷⁷,

⁷⁴ DOGLIANI, Juan F., "Tope a las potestades fiscales municipales: el primer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral", Editorial La Ley, IMP 2005-24, 10.

⁷⁵ ESTEVEZ, Jorge – SIRICZMAN, Carlos – TAPIA, Ángel A., "Análisis crítico de la interpretación de los órganos de aplicación del convenio multilateral sobre los topes a las potestades municipales", Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.): XIX, p.413 y ss.

⁷⁶ Cámara de lo Contencioso-administrativo Nro. 2 de Rosario, resol.169, 5/5/05.

⁷⁷ Cámara de lo Contencioso-administrativo Nro. 2 de Rosario, expte. N° CCA 2 N° 77/2004, del 21/9/2006.

"*Banco de Galicia y Buenos Aires c. Municipalidad de Posadas*"⁷⁸, "*HSBC Bank Argentina S.A. c/ Municipalidad de Posadas*"⁷⁹—, que respaldan nuestra posición, en los cuales se resolvió que no resulta aplicable lo dispuesto por los respectivos Códigos Fiscales provinciales al ámbito municipal, en el sentido que la base imponible será la que determina el Código Tributario municipal y no el Código Fiscal provincial.

4.4. Las exportaciones

El tratamiento que las jurisdicciones provinciales han otorgado a los ingresos provenientes de las exportaciones ha sido disímil en el transcurso del tiempo⁸⁰.

Así, según el principio de *país de destino*, con el sano criterio de no *exportar impuestos*, para poder competir en el mercado internacional, los códigos tributarios provinciales han previsto no someter a tributación las operaciones de exportación. A tal fin, de acuerdo con algunas legislaciones provinciales, las exportaciones son tratadas como exentas; otras apelan a la figura de la exclusión de objeto, mientras las hay que las consideran como conceptos que no forman parte de la base de imposición.

La única excepción a lo expuesto la constituye la Provincia de Misiones, que mediante ley 4255 derogó l inc. d) del art. 128 del Código Fiscal: éste consideraba a las exportaciones como ingresos

⁷⁸ Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, 20/3/06, publicado en: IMP 2006-13, 1640.

⁷⁹ Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, 11/5/06, Publicado en: IMP 2006-10-02, 2335.

⁸⁰ Para mayor abundamiento del tema remitimos al capítulo IV de la obra: ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, "*Las tasas municipales en el ámbito tributario (Doctrina y Jurisprudencia)*", 1ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2009.

no gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos; la nueva norma comenzó a regir a partir de enero de 2006. De esta forma, el criterio general que durante años sostuvo la totalidad de las jurisdicciones provinciales —no someter a tributación las operaciones de exportación—, fue dejado repentinamente de lado por la Provincia de Misiones, con vulneración de la premisa de evitar la exportación de impuestos.

En lo que aquí respecta, está claro desde hace años que no se computan los ingresos ni gastos provenientes de exportaciones a los fines de la confección del coeficiente, conforme el art. 7° de la res. general 2/2010 CA —ex res. general 44/93, ratificada por res. general 49/94—.

Ahora bien, una vez confeccionado el coeficiente con el cual se distribuirán los ingresos, la inclusión de los devenidos de exportaciones entre éstos —como ingresos integrantes de la base imponible del tributo—, ha originado planteos ante la Comisión Arbitral. Entre éstos, se observan casos⁸¹ en los que los municipios son los que incluyen para determinar la base imponible sobre la que corresponde tributar la tasa de inspección, seguridad e higiene, los ingresos provenientes de las exportaciones.

De esta manera, la base de cálculo de la tasa municipal excede la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos; y ello origina planteos ante la Comisión Arbitral, pues los contribuyentes consideran que se vulnera el art. 35, primer párrafo, del CM.

El criterio sostenido por la Comisión Arbitral, actualmente, es que no se violenta la aplicación del art. 35 del CM, a la vez que se señala que su competencia se ciñe exclusivamente a cuestiones relacionadas con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones involucradas, es decir, con la metodología empleada para la elaboración del coeficiente de distribución, sin poder inmiscuir-

⁸¹ R (CA) 19/03, del 9/10/03 y R (CA) 20/03, del 9/10/2003; R (CA) 12/06, del 19/4/06; R (CA) 14/06, del 19/4/06; R (CA) 23/06, del 13/6/06; R (CA) 24/06, del 13/6/06; R (CA) 36/06, del 15/8/06; R (CP) 26/07, del 21/11/07; R (CA) 4/07, del 21/2/07; R (CA) 1/08, del 19/2/08, entre otras.

se en las decisiones de estricta política tributaria de las jurisdicciones, sean provinciales o municipales.

Por tanto, las cuestiones relacionadas con la inconstitucionalidad de las normas dictadas por los municipios, relativas al tema tratado, no son materia de análisis por parte de la Comisión Arbitral, y se las debe plantear en el ámbito pertinente.

Como menciona Dogliani⁸², al referirse a este punto, los organismos no constituyen una instancia jurisdiccional, de debate amplio, tienen por función excluyente pronunciarse en disfavor de la superposición, no sobre otras cuestiones. Los ingresos por exportaciones no dejan de ser tales y no es tema de la Comisión *cómo* cada jurisdicción decida conformar su base, en tanto no *pise* ingresos de otra.

4.5. Los ingresos de fuente extranjera y su gravabilidad local

Un pronunciamiento sobre el cual la doctrina⁸³ ha efectuado sus reparos, es el de la causa "*Banca Nazionale del Lavoro S.A. c. Municipalidad de Río Cuarto s/ contencioso administrativo plena jurisdicción, recurso de casación*"⁸⁴, donde el Tribunal Superior de

⁸² DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 783.

⁸³ VARELA, Ignacio, "Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de la tasa por inspección de seguridad e higiene", Rev. Arg. de Derecho Tributario, Ed. La Ley, 2002 (Enero/Marzo), p. 189; BULIT GOÑI, Enrique G., "El Federalismo Fiscal Argentino, los Compromisos Interjurisdiccionales y el Mundo del Revés", IMP 2004-B, p. 1658; EGÜEZ, Hermosinda - **SIMESSEN DE BIELKE, Sergio A.**, "Tasa Municipal de Inspección sobre Comercios, Industrias y Servicios: sus límites para contribuyentes del convenio multilateral", PET 2007 (julio-376), p. 3.

⁸⁴ "*Banca Nazionale del Lavoro S.A. c. Municipalidad de Río Cuarto s/ contencioso administrativo plena jurisdicción, recurso de casación*", sentencia de la Suprema Corte de la Provincia de Córdoba, 9/12/99.

Justicia de la Provincia de Córdoba consideró a la renta de fuente extranjera como un rubro integrativo de la base imponible de la tasa municipal que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios.

En el mencionado precedente las rentas de fuente extranjera provenían de operaciones bancarias concertadas por el contribuyente mediante la actividad desarrollada en el ámbito territorial de la Municipalidad de Río Cuarto, pero que tuvieron lugar con terceras personas radicadas fuera de su jurisdicción; esas rentas representaban una parte de los ingresos brutos totales.

La renta de fuente extranjera puede consistir en la colocación de acciones previamente adquiridas en empresas del exterior, o directamente adquirirlas, o en colocar depósitos en el exterior; en otros casos, está integrada por las diferencias en la cotización de moneda extranjera.

Como expusieramos en puntos precedentes, pretender que el monto a gravar por cada municipio se determine por aplicación del coeficiente sobre la base imponible provincial, implica una errónea interpretación del art. 35, pues lo que no podrían superar los fiscos municipales son los ingresos brutos atribuibles a la provincia a la que pertenecen. El CM. distribuye ingresos y no bases de imposición, con lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias.

Sin embargo, la inclusión en la base imponible municipal de ingresos provenientes de operaciones celebradas con terceros residentes fuera del país (rentas de fuente extranjera) se apartaría del principio elemental de la razonable y discreta proporción del monto de la tasa con el servicio público prestado, ineludible a fin de avalar la legitimidad de su cobro.

En consecuencia, comportaría un exceso, en el ejercicio de la potestad tributaria municipal, que conllevaría a una desarmonización con el régimen impositivo federal y provincial, lo cual puede produ-

cir situaciones de duplicidad o multiplicidad de imposición, en pugna con postulados constitucionales vigentes en la materia.

Entendemos ilustrativo aludir a la opinión vertida por Ignacio Varela⁸⁵ cuando analiza esta cuestión: "Si no se admite razonablemente que el principio de territorialidad del hecho imponible tenga su correlato en la base imponible de la tasa y, consecuentemente, sólo queden alcanzados por la tasa los ingresos vinculados directamente con la actividad del contribuyente en el ámbito municipal (actividad que, recordamos, es la materia sobre la que el municipio ejerce su poder de policía en materia de seguridad e higiene) se estará desdibujando un límite natural y racional que asegura al contribuyente la proporcionalidad entre la tasa que le es reclamada y el costo que irroga a la municipalidad su prestación".

⁸⁵ VARELA, Ignacio, ob. cit. en nota 83.

5. Consideraciones finales

En los últimos tiempos, los fiscos provinciales y municipales, ávidos de recursos, han apelado, para obtenerlos, a un ejercicio abusivo de su potestad tributaria, que desvirtúa su verdadera esencia y finalidad. De tal forma, los tributos locales —sean ellos provinciales o municipales— constituyen hoy un factor de suma relevancia para las empresas, al verse afectado el normal desarrollo de su actividad, por el incremento en los costos que dichos tributos originan. Abona lo señalado la existencia de más de 2200 unidades de gobierno municipal y 24 jurisdicciones provinciales, lo que torna harto compleja la tarea de lograr certeza y seguridad jurídica en la aplicación de tales tributos.

Así si analizamos;

- el avance informático de los gobiernos aplicado a la base de dato de las empresas;
- la creación de códigos tributarios municipales o bases imponibles que exceden sus similares provinciales;
- la privatización de las inspecciones (o la terciarización de la gestión y cobro de los tributos) por parte de los municipios o comunas a fin de asegurar la recaudación;
- la falta de uniformidad en la definición de los aspectos sustanciales del tributo, tales como hecho imponible, base imponible, alícuota, exenciones, etc.;
- la proliferación de regímenes de retención, percepción, recaudación y /o pagos a cuenta en los distintos estratos de gobierno;
- la proliferación de hechos imponibles no previstos en leyes provinciales y si en normativas municipales y/o comunales.

Podemos concluir, que, la actual política tributaria está basada en el incremento de tasas, impuestos adelantados, impuestos temporales y muchas otras acciones destinadas a mejorar la recaudación de tributos, en lugar de implementar políticas de fiscalización acordes al poder que ejercen las administraciones tributarias locales del país. Esta situación afecta directamente la gestión financiera de todas las empresas nacionales, tanto privadas como públicas.

A ello se une la dispersión de normas tributarias, la muy limitada información sobre ellas –sobre todo las de alcance municipal– y las disímiles características que reúnen los regímenes tributarios de las diferentes jurisdicciones locales. Ese conjunto de factores provoca serias dificultades operativas, que, como dijimos, afectan la seguridad jurídica, y, por tanto, los niveles de competitividad de las empresas y desalientan las nuevas inversiones.

Si a esta problemática sumamos los inconvenientes que se presentan para contribuyentes de Convenio Multilateral, es decir, para sujetos que desarrollan su actividad en 2 o más provincias y en múltiples municipios la situación resulta arto compleja.

El inconveniente se presenta cuando los ingresos brutos se generan en diversas jurisdicciones municipales y la solución debe buscarse en la interpretación de las disposiciones del art. 35 del Convenio Multilateral.

Entre los criterios de interpretación relevados por la jurisprudencia de la Comisión Arbitral y Plenaria, hemos observado los conflictos que desde antigua data ha suscitado la aplicación de lo dispuesto por los párrafos primero y segundo del art. 35 versus lo establecido por su tercer párrafo: ante la existencia de ambos criterios, pareciera que éstos fueran opuestos.

Tal como se desprende de la jurisprudencia, los municipios, con el aval de la Comisión Arbitral, se han apropiado en muchos casos de base imponible que excede la actividad efectivamente ejercida dentro de su ámbito; para ello se basan en la aplicación de este

tercer párrafo, pero la norma no prevé el acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción, frente a la falta de local o establecimiento en otra u otras.

Así, dentro del desarrollo de este tema hemos intentando arribar a una solución con relación a la aplicación del art. 35, con cita a la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y a los criterios mantenidos por los órganos de Convenio, a los fines de que los contribuyentes cuenten con elementos suficientes que justifiquen su accionar ante eventuales reclamos improcedentes por parte de los fiscos municipales.

De más esta decir que la potestad tributaria de un municipio no se acrece por el hecho de que otras potestades tributarias no se ejerzan, o aun que no se puedan ejercer, o porque el sujeto omite el cumplimiento, ante esos otros municipios, de sus eventuales obligaciones tributarias. Cada ente municipal tiene su potestad tributaria acotada a su propio ámbito y a los actos que se cumplan dentro de su jurisdicción, que nunca podrán ir más allá de ese contorno territorial, por ninguna razón o motivo (principio que, como directiva general, emerge del art. 33 del Convenio Multilateral).

Por su parte, la implementación de cuotas mínimas o fijas no son más que un mecanismo al cual apelan los fiscos para lograr sustituir, en parte, la base de la contribución, cuando su lucha contra la evasión se torna ineficaz, o cuando razones de simplicidad lo aconsejan, en relación con determinada categoría de contribuyentes o de actividades. Este sistema goza de las preferencias de muchos administradores tributarios y se ve reflejado con frecuencia en la legislación.

No obstante en estos casos, el problema se plantea con la liquidación de la tasa de seguridad e higiene, derecho de registro e inspección o similares por parte de contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral.

A partir del dictado de la resolución general 12/2006 de la comisión arbitral, los órganos de Convenio disponen:

- respecto de los importes mínimos, que el contribuyente deberá probar que su aplicación vulnera las disposiciones del art. 35 del Convenio Multilateral;
- respecto de los importes fijos, que no resultarán competentes los órganos del Convenio Multilateral para entender en planteos que involucren tributos con base diferente a los ingresos brutos del contribuyente.

La nueva situación imperante, fomenta políticas tributarias municipales tendientes a implementar el cobro de la tasa por medio de montos fijos; ello implicará que los entes municipales se aparten de la regulación del Convenio Multilateral.

Ante esta nueva concepción, el hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, acarrea al contribuyente mayores tributos de los que debería soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

Otros de los temas que planteamos se relacionan con la diferencia de base imponible provincial y municipal. En casos traídos ante la Comisión Arbitral y/o Plenaria, los contribuyentes alegan que se violenta el artículo 35 cuando la base de cálculo de la tasa municipal excede la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, como consecuencia de percutir sobre ingresos no gravados o exentos del tributo provincial.

Se trata de aquellas situaciones en que la determinación efectuada por el Municipio en materia de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, incluye en su base imponible conceptos que no se encuentran gravados o bien están exentos o se encuentran excluidos de la base establecida por la Provincia de que se trate para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, tales como las exportaciones, diferencias en la cotización de moneda extranjera, resultados por títulos públicos, utilidad por cotización de moneda extranjera, utilidad por venta de bienes de uso, créditos incobrables, etc.

Al respecto y como expusiéramos, pretender que el monto a gravar por cada municipio se determine por aplicación del coeficiente sobre la base imponible provincial, implica una errónea interpretación del art. 35, pues lo que no podrían superar los fiscos municipales son los ingresos brutos atribuibles a la provincia a la que pertenecen. El CM. distribuye ingresos y no bases de imposición, con lo cual pueden, o no, existir diferencias de bases imponibles entre municipios y provincias, en uso de sus propias competencias jurisdiccionales en materia tributaria, al establecer criterios diferentes en cuanto a ingresos gravados o exentos en una u otra esfera provincial o municipal.

Así, los continuos cambios que se suscitan en la normativa local, y la complejidad que genera su aplicación a casos concretos, genera un alto grado de incertidumbre que exhibe las inconsistencias y contradicciones de la tributación municipal.

Como señala Dogliani⁸⁶ no parece poder achacársele mucho al régimen de distribución: las inconsistencias de éste no son más que un reflejo de las asimetrías del tributo en el contexto del caos imperante en orden a su procedencia en las diversas jurisdicciones.

⁸⁶ DOGLIANI, Juan, ob. cit. en nota 5, p. 787.

6. Bibliografía

ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, *Las tasas municipales en el ámbito tributario (Doctrina y Jurisprudencia)*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2009.

ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia: "La inaplicabilidad del protocolo adicional a los municipios", Editorial La Ley on line 2009 y "Adecuaciones al régimen de protocolo adicional", Editorial La Ley, PET 2007 (noviembre–384), p. 8 y ss.

BIANCHI, Alberto B.: "La Corte Suprema ha extendido carta de autonomía a las municipalidades", L.L. 1989–C–71.

BULIT GOÑI, Enrique G., "El Federalismo Fiscal Argentino, los Compromisos Interjurisdiccionales y el Mundo del Revés", IMP 2004–B, p. 1658 y ss.

BULIT GOÑI, Enrique G.: "Autonomía o autarquía de los municipios", La Ley: 1989–C, p. 1064 y ss.

BULIT GOÑI, Enrique G.: "Naturaleza jurídica de los municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales", en *Derecho tributario municipal*, CASÁS, José Osvaldo (coordinador), Editorial Ad–Hoc, Buenos Aires, 2001.

BULIT GOÑI, Enrique G.: "Autonomía o autarquía de los municipios: sobre las implicancias tributarias de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", IMP: 1990–A, 1177 y ss.

BULIT GOÑI, Enrique G.: *Impuesto sobre los ingresos brutos*, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 1997.

BULIT GOÑI, Enrique, *Convenio Multilateral*, Ed. Depalma, 1992.

BULIT GOÑI, Enrique: "Protocolo adicional del Convenio Multilateral. Comentario a la resolución general (CA) 3/2007", *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XXVIII, diciembre 2007, p. 1079 y ss.

BULIT GOÑI, Enrique: "Tributación municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección, seguridad e higiene", *Doctrina Tributaria*, N° 201, Errepar, 1996, p. 581 y ss.

CASAS, José O.: "Naturaleza Jurídica de los municipios de provincia. Una trascendente modificación en la doctrina jurisprudencial de la CSJN (Causa "Rivademar") y sus implicancias en el campo tributario (2da. Parte)", *Doctrina Tributaria Errepar*, T. X.

COLES, Víctor: "Las tasas o derechos municipales de inspección, seguridad, higiene, habilitación, etc. y el Convenio Multilateral", *Derecho Fiscal*: XX.

DOGLIANI, Juan F., "Tope a las potestades fiscales municipales: el primer párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral", *Editorial La Ley*, IMP 2005–24, 10 y ss.

DOGLIANI, Juan: "Los tributos municipales y el Convenio Multilateral" en ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, coord., *Tributación Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad–Hoc, Buenos Aires, 2010.

EGÜEZ, Hermandosa – **SIMESEN DE BIELKE, Sergio A.**, "Tasa Municipal de Inspección sobre Comercios, Industrias y Servicios: sus límites para contribuyentes del Convenio Multilateral", *PET* 2007 (julio–376), p. 3 y ss.

ESTEVEZ, Jorge – SIRICZMAN, Carlos – TAPIA, Ángel A., "Análisis crítico de la interpretación de los órganos de aplicación del Convenio Multilateral sobre los topes a las potestades municipales", *Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.)*: XIX, p.413 y ss.

FERNANDEZ, Guillermo H.: "Retenciones y/o percepciones sin sustento territorial" en *Revista Imagen Profesional, FACPCE*, diciembre 2010, p. 30 y ss.

GARAT, Pablo M. "Provincias y municipios en la estructura de los sistemas de coordinación fiscal federal y provincial", en BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad–Hoc, Buenos Aires, 2002.

GIANOTTI, Germán: "La tributación en el ámbito municipal bajo las normas del Convenio Multilateral. El artículo 35", Errepar, DTE 220, julio 1998.

JARACH, Dino: "Coparticipación provincial en impuestos nacionales", tomo II, "Régimen federal de distribución y unificación de impuestos. Análisis y anteproyecto de ley", Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966.

JARACH, Dino: *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1996.

RATTI, Gerardo: "Tasas sobre actividades económicas. Problemas en la delimitación del hecho y la base imponible", BULIT GOÑI, Enrique G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002.

REVILLA, Pablo J.M.: "Sujeción de las municipalidades a la normativa provincial y al derecho intrafederal (art. 35 del Convenio Multilateral). Exigencia de sustento territorial en la tasa.", en: BULIT GOÑI, Enrique G., director, *Tasas Municipales*, Tomo I, 1ra. edición, Editorial Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007.

REVILLA, Pablo, J. M.: "Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)", en *Derecho tributario provincial y municipal*, BULIT GOÑI, Enrique G. (coordinador), Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002.

ROCCHETTI, Tito Leopoldo: "Las exportaciones y el Convenio Multilateral", La Información, LII, p.492 y ss.

SFERCO, José María: "Análisis crítico de los agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias", en: URRESTI, Esteban J. coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2007.

SPISSO, Rodolfo R.: "Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal", en: BULIT GOÑI, Enrique

G., coord., *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002.

SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, tercera edición, ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

VARELA, Ignacio, "Los derechos del contribuyente frente a las tasas municipales. El caso de la tasa por inspección de seguridad e higiene", *Rev. Arg. de Derecho Tributario*, Ed. La Ley, 2002 (Enero/Marzo).

Se imprimió en el mes de octubre de 2012
en Gráfica Amalevi SRL
Mendoza 1851 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682
e-mail: grafica_amalevi@yahoo.com.ar

