

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO.
Facultad de Ciencias Económicas y Estadísticas.

Carrera de posgrado.
Especialización en Tributación.

Tema: Análisis del Artículo 35 del Convenio Multilateral.

Autor: María Julia Acevedo.

Tutor: Lorena Almada.

Abril 2016.

Introducción.

Desde su celebración en el año 1977, el Convenio Multilateral¹ ha dado lugar a numerosas controversias. El objetivo del presente trabajo es efectuar un análisis sobre uno de los aspectos más discutidos, el actual artículo 35, único a lo largo de todo el cuerpo normativo que menciona expresamente a los Municipios.

Antes de abocarse al tema en cuestión, es necesario comprender por qué se origina el Convenio Multilateral y cuál ha sido su propósito.

La República Argentina ha adoptado para su gobierno la forma republicana, representativa y federal, tal cual lo establece la Constitución Nacional. En consecuencia, existen distintos niveles de gobierno, todos ellos con potestades tributarias. Esta situación deja abierta la posibilidad de que existan problemas de múltiple imposición, ya sea a nivel vertical (cuando intervienen Estados de diferentes niveles) o a nivel horizontal (cuando los involucrados son Estados del mismo nivel).

En el año 1948, la Provincia de Buenos Aires, crea el Impuesto a las actividades lucrativas², antecesor del Impuesto sobre los ingresos brutos. Más tarde, se suman la Capital Federal y el resto de las Provincias. Este gravamen, recaía sobre el ejercicio habitual de actividades lucrativas en el ámbito de la jurisdicción. Sin embargo, si la actividad era ejercida en un proceso inseparable en más de una jurisdicción, cada una de ellas podía gravar el mismo total de ingresos brutos. Así las cosas, un sujeto debía pagar el impuesto a cada jurisdicción donde desarrollara actividades.

En este contexto y teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, la Provincia y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, idean un instrumento con el objetivo de evitar este efecto negativo que es la doble o múltiple imposición. Deciden entonces celebrar un Convenio, en principio bilateral, que luego con el correr de los años, se convierte en multilateral al adherirse el resto de las provincias.

En los apartados siguientes, tal como se mencionase, se profundizará sólo sobre uno de los artículos del Convenio Multilateral vigente: el artículo 35, referido a los

¹ *Convenio Multilateral. Aprobación: 18/8/1977. Vigencia: 1/1/1978.*

² *Sancionado por ley 13.487 para la Capital Federal, para regir a partir del 01/01/1949.*

municipios. Se procederá al análisis de su fundamento y aplicación. Asimismo, se hará referencia a las diferentes posturas de la doctrina y de los órganos del C.M. sobre cuestiones controversiales de su implementación.

¿Aplicación del Convenio Multilateral a los Municipios?

Tal como lo expresa Bulit Goñi³, “se trata de un acuerdo o convenio celebrado entre jurisdicciones con poderes tributarios propios, que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado”. Cabe señalar que su objetivo no es asignar facultades especiales a provincias y municipios, ni generar nuevos hechos imponibles. Simplemente, las provincias han convenido auto-limitar las bases imponibles de cada jurisdicción, para no recaer en la situación indeseable de la doble imposición. De esta manera, como manifiesta Jarach⁴, “se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importantes en un Estado federal, que es que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción”.

No surgen dudas sobre la procedencia de la aplicación del Convenio Multilateral a las provincias. El tema en cuestión es resolver si es aplicable a los municipios, tal como lo indica el mencionado artículo 35.

En primer lugar, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos⁵, se refiere explícitamente al Convenio Multilateral. Se trata de una ley-convenio, sancionada por el Congreso y a la cual han adherido las provincias, adquiriendo así el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, asumiendo por sí y por sus municipios la obligación de no sancionar impuestos locales análogos a los participados. Así, en el artículo 9, establece que: “La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga...Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”. Esta

³ Bulit Goñi, Enrique: “Convenio Multilateral” – Editorial Depalma, 1992.

⁴ Jarach, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” – Abeledo Perrot, 1996.

⁵ Ley 25.348 – Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados y se establecen una serie de excepciones a la misma.

Además, sostiene la ley, cada provincia se obliga a derogar los gravámenes provinciales y a promover la derogación de los municipales que resulten en pugna de la Ley de Coparticipación. A su vez, impone a las provincias a continuar aplicando el Convenio Multilateral, sin perjuicio de sus ulteriores modificaciones adoptadas por unanimidad. Al respecto, Bulit Goñi⁶, expresa que “esta sabia disposición asegura por dos vías la aplicación del Convenio: una, haciéndola obligatoria, y la otra, tan importante o más, imponiendo que sólo pueda ser reformado por unanimidad, lo que previene contra modificaciones que algunas jurisdicciones puedan imponer en detrimento de otra u otras, lo que llevaría a éstas a buscar desligarse del compromiso.”

Por lo tanto, si bien los municipios no han adherido directamente a la Ley de Coparticipación, les resulta plenamente aplicable por haber adherido las provincias en nombre de éstos.

En segundo término, este Convenio que han asumido las Provincias, resulta obligatorio por haber sido incorporado al ordenamiento jurídico de cada una de ellas a través de su ratificación por ley provincial. Otra vez, los municipios no han sido partes contratantes directas del mismo, pero las provincias han asumido obligaciones no sólo por sí mismas, sino también por ellos. Aún cuando no haya habido adhesión expresa mediante un acto administrativo de los municipios, quedan sujetos a dicha norma por el principio de legalidad, en virtud del cual una norma emitida por una jerarquía piramidal superior prevalece sobre la norma inferior.

La doctrina también se ha manifestado respecto a este tema y ha discutido sobre la existencia o no de autonomía municipal.

Pablo Revilla⁷, señala que los municipios están sometidos a las disposiciones del C.M., ya que su desconocimiento resultaría equiparable al alzamiento contra cualquier otra

⁶ Bulit, Goñi obra citada en nota 3.

⁷ Revilla, Pablo: “Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal (art. 35 del Convenio Multilateral)” citado en Almada, Lorena: “Informe n°26 Área Tributaria: Las tasas municipales y el Convenio Multilateral”.

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 órganos 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.

Bulit Goñi ⁸ afirma que los municipios son una creación decidida por la Constitución Nacional, pero que requieren de la necesaria e inevitable implementación provincial. De allí deriva la inevitable conclusión de que los municipios argentinos tienen las facultades tributarias que les asignan las provincias a las cuales pertenecen.

Por su parte, Spisso⁹ 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. El autor¹⁰, también comenta: “La Constitución no prevé la intervención de los municipios en la formación de la voluntad contractual de la ley de coparticipación tributaria, artículo 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 cuanto a la discusión sobre la autonomía o autarquía municipal, según Villegas¹¹, a partir del caso “Rivademar, Ángela contra Municipalidad de Rosario¹²” y la resolución

⁸ Bulit, Goñi citado en Villegas, Héctor: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.” – Depalma, 2001.

⁹ Spisso, Rodolfo: “Sistemas tributarios locales y coparticipación. Potestad tributaria de los municipios y su sujeción a los acuerdos de armonización tributaria federal”, citado en Almada, Lorena: “Informe n°26 Área Tributaria: Las tasas municipales y el Convenio Multilateral”.

¹⁰ Spisso, Rodolfo: “Derecho constitucional tributario”, citado en Almada, Lorena y Matich Cecilia “Las tasas municipales en el ámbito tributario”.

¹¹ Villegas, Héctor: “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.” – Depalma, 2001.

del mismo por parte de la Corte, debe efectuarse una correcta interpretación del concepto de autonomía municipal, ya que de hacerlo erróneamente, graves serían las consecuencias en el ámbito tributario. Comenta el autor: “El fallo no se refirió a cuestiones tributarias, pero suponiendo que el criterio de la autonomía se aplicara a lo tributario, tal cosa significaría que los municipios, por ser autónomos, tendrían potestades tributarias originarias. De ser ello así, los poderes provinciales no podrían establecer límite alguno a la potestad tributaria municipal, lo cual podría ser de caóticas consecuencias. Por otro lado, perderían validez el régimen de coparticipación federal y el Convenio Multilateral, por cuanto en ambos instrumentos las provincias contrajeron obligaciones de autolimitación tributaria en nombre propio y de los municipios, pero esto último habría pasado a estarles prohibido en virtud de la mencionada autonomía municipal.” Con este razonamiento, el autor concluye luego que “los municipios tienen las facultades tributarias que les asignan las provincias a las cuales pertenecen... Es el ordenamiento provincial el que delimita las atribuciones y competencias de la potestad tributaria municipal, aunque sin privar a las comunas de sus facultades tributarias mínimas y esenciales para asegurar su existencia.”

Debe comprenderse entonces que, si bien los municipios gozan de autonomía tal cual lo manifiesta nuestra Carta Magna, ésta no es ilimitada ni irrestricta, sino que debe coordinarse y armonizarse con el reparto de competencias y atribuciones que efectúan las Constituciones nacional y provincial respecto de cada uno de los niveles de gobierno.

Por último, los órganos de aplicación del Convenio Multilateral, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, también se han expresado en reiteradas oportunidades, tanto en sus Resoluciones Generales como en casos concretos, respecto al artículo 35.

Tiene dicho la Comisión Arbitral¹³: “...Que el Convenio Multilateral es aplicable a los municipios de provincias, aunque éstos no lo hayan suscripto.” Agregando 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 encuentren alcanzados por el Convenio Multilateral en razón de actuar también en otras jurisdicciones.”

¹² Caso “Rivademar Ángela c/Municipalidad de Rosario” – 21/5/1989.

¹³ C.A. RG 7/1996.

Una posición recurrente sostenida por algunos municipios, es considerar que al no ser signatarios del Convenio, no pueden estar alcanzados por sus normas y por lo tanto, no se hallan obligados por sus disposiciones, procedimientos y resoluciones. Incluso, plantean la inquietud de si efectivamente pueden las provincias obligarse por ellos, teniendo en cuenta que la Constitución Nacional los considera autónomos.

Como ejemplo, puede citarse el caso “Confina Santa Fe S.A. con Municipio de Venado Tuerto¹⁴”, donde éste manifiesta que desconoce y rechaza cualquier disposición, ya sea legal o normativa, que lo obligue a sujetarse a las normas del Convenio Multilateral, “puesto que ningún cuerpo orgánico constituyente de dicho municipio ha suscripto o adherido antes al Convenio Multilateral, al considerar en mérito a disposiciones de la Constitución Nacional, de la Constitución de la Provincia de Santa Fe, de la Ley Orgánica de Municipalidades de Santa Fe, leyes 11.329 y 11.130 de la Provincia de Santa Fe, la congruencia de las disposiciones oportunamente dictadas por los Cuerpos Orgánicos de la Municipalidad en ejercicio autónomo de sus atribuciones como institución de existencia constitucional necesaria.”

Ante esta postura de algunos municipios de no acatar las normas del Convenio Multilateral, tiene dicho la Comisión¹⁵ “...Que los límites en materia tributaria están definidos por el reconocimiento de la propia Constitución Nacional de la potestad originaria en materia tributaria de la Nación y las Provincias....Que a tales límites deben agregarse aquellos que provienen de las normas que garantizan la armonización tributaria en los tres regímenes de gobierno, estableciendo al respecto la ley 23.548 de Coparticipación Federal, que las provincias quedan obligadas a aplicar las disposiciones del CM del 18 de agosto de 1977, y a establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales”. Agrega a continuación: “...Que el Convenio Multilateral así como los sistemas de Coparticipación Provincial y Municipal constituyen normas de armonización tributaria cuya aplicación es obligatoria tanto para las provincias como para los municipios, que no violan disposiciones constitucionales provinciales ni normas municipales.”

¹⁴ C.A. Resolución 23/2004 - (“Confina Santa Fe S.A. c/Municipio de Venado Tuerto”)

¹⁵ C.A. Resolución 24/2010 (“Consolidar Comercializadora S.A. c/Municipalidad de Córdoba”).

En la Resolución 26/2007, “Supermercados Mayoristas Yaguar SA¹⁶”, la Comisión Plenaria reafirma esta idea sosteniendo que “...los municipios al participar de la distribución del producido de los impuestos provinciales y nacionales, están aceptando sin lugar a dudas el ordenamiento normativo vigente en la materia y resultaría a todas luces irrazonable que en aras de esgrimir el argumento de la autonomía, no se acatara una norma nacional, resultando beneficiarios directos de su aplicación y, a su vez, se desconociera lo que la misma norma establece en otro de sus incisos”.

En otra causa, la C.P¹⁷. ha dicho: “...El Convenio Multilateral así como el Sistema de Coparticipación Provincial y Municipal constituyen normas de armonización tributaria cuya aplicación es obligatoria tanto para las provincias como para los municipios, no violando el mismo disposiciones constitucionales provinciales ni normas municipales”.

Por último, para despejar todo tipo de dudas, en la reciente Resolución General 1/2015¹⁸, la Comisión Arbitral afirmó: “El artículo 35 del Convenio resulta de aplicación a todas las Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral. En todos los casos en que se mencione la expresión Municipalidad en disposiciones del presente Anexo, se entenderá que bajo dicho término comprende a Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares”.

En conclusión, el artículo 35, es el único dentro del CM que se refiere a las municipalidades y les resulta obligatorio por la adhesión que han realizado las provincias por éstas. En él se regulan los límites respecto de cómo deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos a éste régimen.

Así, el convenio multilateral, en general, y el artículo 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.

¹⁶ C.P. Resolución 26/2007 (“Supermercados Mayoristas Yaguar SA”).

¹⁷ C.P. Resolución 14/2004 (“BIC Argentina c/Resolución de Comisión Arbitral”).

¹⁸ C.A. RG 1/2015 (Fecha 18/02/2015).

El artículo 35.

Una vez esgrimida la cuestión sobre la procedencia de su aplicación, se continúa con el análisis del artículo 35. El actual artículo halla su antecedente en el artículo 18 del convenio bilateral, que establecía una prohibición a los municipios de la provincia de Buenos Aires, en cuanto a gravar más ingresos que los que se atribuía por el Convenio a la provincia. Hoy, el artículo vigente expresa:

“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.

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.

Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales 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.

Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales.”

Antes de enfocarse en los distintos párrafos del citado artículo, cabe destacar que el mismo será de aplicación sólo para aquellos contribuyentes que siendo comprendidos dentro del Convenio Multilateral, desarrollen actividades a su vez, en distintos municipios de una misma jurisdicción. Esta conclusión surge de las primeras palabras enunciadas en el mismo: “En el caso de actividades objeto del presente Convenio...”.

De allí, remitiéndose al primer artículo del Convenio, se deduce que éstas “... son aquellas se que ejercen por un mismo contribuyente, en una, varias o todas sus etapas en dos más jurisdicciones...”. Por lo tanto, quedan fuera de la órbita de aplicación del artículo 35 aquellos sujetos que siendo contribuyentes locales (no incluidos en CM) desarrollan su actividad en diferentes municipios dentro de una misma provincia.

Esta afirmación se ve reflejada también en palabras de la Comisión Arbitral, en la Resolución de “Cablevisión S.A. c/Municipalidad de Villa Constitución”¹⁹: “El artículo 35 del Convenio Multilateral es de aplicación en el caso de actividades objeto del mismo, que “son aquellas 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, deban atribuirse conjuntamente a todas ellas...”, tal como se expresa en el artículo 1º del citado Convenio.” Incluso la Comisión no se declara competente en cuestiones relativas a actividades desarrolladas dentro de una misma Provincia, pero en varios municipios, tal como lo expresa en la RG 106/2004²⁰.

Primer y segundo párrafo.

Continuando entonces con el análisis del primer y segundo párrafo del artículo 35, puede afirmarse que se desprenden dos limitaciones para los municipios: La primera, consiste en que sólo podrán gravar la parte de los ingresos brutos que sean atribuibles a la jurisdicción de la cual forman parte, conforme al ámbito territorial dentro del cual desarrolle su acción el fisco municipal en cuestión. Esta restricción impide que las municipalidades se excedan sobre porciones de ingresos pertenecientes a otras jurisdicciones provinciales. Por lo tanto, el total a gravar por el conjunto de municipios no podrá ser mayor al asignado a la provincia.

Este límite máximo es reafirmado por la Comisión Arbitral, al manifestar que “el conjunto de los municipios de una misma provincia, en que un sujeto alcanzado por el

¹⁹ C.A. Resolución 37/2005 – (“Cablevisión S.A. c/Municipalidad de Villa Constitución”).

²⁰ C.A. RG 106/2004.

convenio ejerza actividades, no podrán gravar más ingresos que los que correspondan por aplicación del CM a la respectiva provincia”, según la Resolución 7/96²¹.

En “Laboratorio Elea S.A. con Municipalidad de la ciudad de Córdoba”²², la C.A. expresó: “Que cuando la actividad se ejerciere en más de un municipio de la provincia, los ingresos brutos totales del contribuyente atribuibles a ésta por aplicación del Convenio Multilateral -si correspondiere- se distribuirán entre todos los referidos municipios con arreglo al coeficiente de ingresos y gastos y demás normas técnicas consagradas por el referido Convenio Multilateral.”

La segunda establece que dentro de una misma Provincia, la distribución del monto imponible entre los distintos municipios, se realizará de acuerdo a las normas del Convenio. Asimismo, aclara que esta solución se aplicará siempre que no exista un acuerdo interjurisdiccional que reemplace la citada distribución en cada jurisdicción provincial. Es decir, si no existe un acuerdo intermunicipal, se aplica de manera supletoria el Convenio Multilateral.

El tercer párrafo.

El tercer párrafo fue agregado en 1977. Mediante la aplicación de este último fragmento, muchos municipios han intentado apropiarse de base imponible que excedía a la actividad efectivamente desarrollada en el ámbito de su territorio. Algunos, reclamaban que al asignarse base imponible a municipios con y sin local habilitado, aquellos que contaban con la existencia del local, sólo podían gravar la base que específicamente les correspondía y así, gran parte de la tributación se perdía.

Surgen así diferentes posturas, incluso entre los órganos de aplicación del Convenio, ya que a simple vista pareciera haber cierta oposición entre lo que indican los dos primeros párrafos y el tercero. En algunos casos el criterio defendido ha sido distribuir ingresos entre todos los municipios donde se desarrolle actividad, tengan o no local habilitado, es decir, siguiendo los lineamientos del primer y segundo párrafo. En otras oportunidades, se ha apoyado la idea de distribuir entre los que posean local

²¹ C.A. Resolución 7/1996.

²² C.A. Resolución 2/1987.

habilitado, considerando esta situación como requisito de atribución y basándose en el tercer párrafo del artículo 35.

En un caso reciente, “Canteras Cerro Negro S.A. c/Municipalidad de Vicente López, Provincia de Buenos Aires²³”, la Comisión Arbitral dio lugar a la pretensión de la empresa. El problema en cuestión radicaba en que la Municipalidad de Vicente López pretendía aplicar el tercer párrafo del artículo 35, mientras que la empresa, el segundo. La Municipalidad, realizaba el cálculo de los coeficientes sólo teniendo en cuenta los municipios en donde la empresa contaba con local habilitado, ignorando la realización de actividades y la existencia de gastos e ingresos en otros municipios de la provincia. En oposición, Canteras Cerro Negro S.A., alegaba que “realiza actividades en otros municipios de la Provincia de Buenos Aires en los que, de acuerdo con las normas vigentes en ellos, la empresa está o podría estar alcanzada por un tributo similar al que aplica la Municipalidad de Vicente López, a pesar de no tener local habilitado en ellos.” Asimismo, manifestaba que las normas de la Provincia de Buenos Aires en que se encuadra la potestad tributaria de los municipios, no sólo les permite percibir tributos de los sujetos que poseen un asiento físico en su ejido sino también de quienes realizan actividades en ellos sin poseer establecimiento.

Frente a esta situación, la Comisión Arbitral sostuvo que “el Convenio Multilateral no prevé que un Municipio pueda apropiarse de una porción de base imponible que pudiera corresponderle a otro u otros municipios, sino que el mismo contempla la forma en que se deben distribuir los ingresos atribuibles a una jurisdicción adherida entre los distintos municipios que participan de la actividad de un contribuyente que tienen la potestad de gravarlos”. Finalmente, indica que el Municipio de Vicente López tiene derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 2° del Convenio y no la que pueda corresponder a otros municipios de la Provincia. Por lo tanto, la Municipalidad de Vicente López se ha excedido de los límites del artículo 35.

²³ C.A. Resolución 4/2014 (“Canteras Cerro Negro S.A. c/Municipalidad de Vicente López, Provincia de Buenos Aires”).

Más tarde, la Comisión Plenaria ratifica la decisión tomada por la Comisión Arbitral, en la Resolución 55/2014²⁴, recordando también que no existía en la Provincia de Buenos Aires una norma que estableciera que sus municipios podían exigir la tasa sólo en el caso que, en los mismos, los contribuyentes tuvieran un local establecido. Asimismo, tampoco existía en dicha provincia un acuerdo intermunicipal que regule cuáles son los requisitos para la distribución de la base imponible provincial entre ellos.

Puede mencionarse también la resolución 46/2008²⁵, Cladd S.A contra Municipalidad de San Martín, anterior a las comentadas, en donde la Comisión Arbitral sostuvo: "...La municipalidad de General San Martín tiene derecho a atribuirse la porción de la base imponible que prevé el artículo 2° del Convenio Multilateral y no la que pueda pertenecerle a otro u otros Municipios de la Provincia, es decir, tendrá derecho a asignarse una parte de los ingresos del contribuyente en función a los ingresos y gastos habidos en el Municipio por el ejercicio de la actividad en él desplegada."

En contra a esta postura, hallamos diversas resoluciones, como por ejemplo la reciente "Havanna S.A. con Municipalidad de Vicente López"²⁶. Nuevamente, es el municipio quien pretende aplicar el tercer párrafo del artículo 35 en contraposición a lo realizado por el contribuyente. El análisis se realizaba por el Tributo por Inspección de Seguridad e Higiene de los períodos 01/2008 a 03/2013. Para resolver la cuestión, la Comisión Arbitral hace referencia a la modificación realizada a la Ley 14.393, Ley Orgánica de Municipalidades introducida por la Provincia de Buenos Aires. Al respecto, ésta incorpora el requisito para aplicar la tasa a la existencia de "local habilitado", a partir del 1/1/2013. En consecuencia, la C.A., resuelve dar razón a la empresa por los períodos anteriores a dicha fecha, y coincide en la aplicación del tercer párrafo por parte del municipio desde 1/2013.

²⁴ C.P Resolución 55/2014 ("Canteras Cerro Negro S.A. c/ Municipalidad de Vicente López, Provincia de Buenos Aires").

²⁵ C.A. Resolución 46/2008 ("Cladd S.A contra Municipalidad de San Martín").

²⁶ C.A. Resolución 22/2015 ("Havanna S.A. con Municipalidad de Vicente López").

Esta posición se aplicó también en “Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C. con Municipalidad de San Miguel de Tucumán”²⁷; “La Segunda Cooperativa Ltda. De Seguros Generales con Municipalidad de Rosario”²⁸; etc. En este último, la Comisión Arbitral, no hizo lugar a las pretensiones de la empresa y manifestó que por ser requisito para que se produzca el hecho generador de la obligación tributaria la existencia del local habilitado según lo prevé la legislación local, no habiendo otro local habilitado en la Provincia de Santa Fe, corresponde a la Municipalidad de Rosario, asignarse el 100% de los ingresos de la Provincia. Esto, a su vez, respeta el primer párrafo del artículo 35 al no superar el límite allí establecido.

Tal como se plasmó en los diversas resoluciones citadas, éste tercer párrafo del artículo 35 sigue generando controversias entre municipios y contribuyentes. Al respecto, cabe mencionar la postura adoptada con la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en “Yacimientos Petrolíferos Fiscales con Municipalidad de Concepción del Uruguay”²⁹, quien compartió lo enunciado por el Procurador Fiscal en su dictamen. Éste sostenía “...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. Más es evidente, que aquel convenio cuya finalidad es evitar una superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas, 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”.

Se ha observado a lo largo de la jurisprudencia citada, que muchos municipios se han apropiado de base imponible que excede la actividad efectivamente ejercida dentro de su ámbito. Y la Comisión Arbitral en muchos casos lo ha avalado.

²⁷ C.A. Resolución 2/1982 (“Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C. con Municipalidad de San Miguel de Tucumán”).

²⁸ C.A. Resolución 13/1998 (“La Segunda Cooperativa Ltda. De Seguros Generales con Municipalidad de Rosario”).

²⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Yacimientos Petrolíferos Fiscales con Municipalidad de Concepción del Uruguay”). 07/02/2006.

Sin embargo, la norma no prevé el acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de local o establecimiento en otra. La potestad tributaria de un municipio no depende del ejercicio de la potestad por parte de otro municipio. Cada uno de ellos posee potestad tributaria acotada a los límites de su ámbito y a los actos que se desarrollen en su jurisdicción. Y así como se crea el derecho de exclusividad sobre ese espacio territorial, también excluye la posibilidad de prorrogar la potestad sobre el espacio ajeno.

Como exponen los Dres. Sergio A. Simesen de Bielke y Hermosinda Egüez³⁰, “alcanzar los ingresos derivados del ejercicio de actividades de un contribuyente en otras jurisdicciones municipales, donde no se gravan por no exigirse en ellas local habilitado, es, lisa y llanamente, un exceso de atribuciones con graves consecuencias constitucionales.” Incluso afirman: “si las provincias convinieron no avanzar sobre el ejercicio de la actividad en otras jurisdicciones, además del desarrollo de actividad en sus propios territorios, arreglando entre todas ellas una forma de distribución de base imponible para aplicar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puede sostenerse que pudieran adoptar una posición distinta para sus propios municipios; tamaña contradicción no puede admitirse en una interpretación razonable.”

Considero siguiendo los razonamientos planteados que, tal como lo señala la Dra. Almada³¹, la interpretación de los párrafos del artículo 35 debiera hacerse según lo previsto en los dos primeros párrafos del artículo, entre todos los municipios, independientemente de que posean local habilitado o no y realizar dicha distribución según el tercer párrafo cuando exista una norma de carácter provincial que limite la potestad tributaria de las municipalidades sobre la condición de la existencia de local.

³⁰ Eguez, H. y Simesen de Bielke, S. - “¿Inaplicabilidad del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral?” -Doctrina Tributaria Errepar - 2012

³¹ Almada Lorena: “Las tasas municipales y el Convenio Multilateral” - Informe N°26. Centro de estudios científicos y técnicos.

Tal como lo explica Revilla³² para aquellos casos en los que se cuente con la norma legal condicionando la percepción de la tasa a la existencia de local habilitado, los municipios “que no poseen ese local no podrán gravar y, en consecuencia, la base imponible que les ha sido adjudicada no será gravada por ningún municipio”

El caso de la Provincia de Santa Fe.

Con respecto a lo enunciado en el tercer párrafo en relación a la existencia de local habilitado, la Provincia de Santa Fe, cuenta con la ley 8.173³³, conocida como Código Tributario Municipal Uniforme. Esta norma, muchas veces cuestionada por haber sido elaborada durante un gobierno de facto, define el hecho imponible del Derecho de Registro e Inspección. Así, en su artículo 77 manifiesta: “Son contribuyente del derecho constituido precedentemente, las personas físicas o ideales, titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración del artículo anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquellas o se encuentren estos últimos esté situado dentro de la jurisdicción del municipio”. Es decir, en Santa Fe existe norma que hace referencia a la existencia de local.

Analizando las disposiciones de los diferentes municipios y comunas de la provincia, puede observarse que muchos siguen los lineamientos de dicha ley, y otros, con fines recaudatorios, se apartan de lo receptado por la norma.

Por ejemplo, en la Municipalidad de Rosario, el Decreto Ordenanza 9476/1978 expresa en su artículo 77 lo siguiente: “El municipio aplicará un derecho de registro e inspección sobre locales ubicados en jurisdicción del municipio por los servicios que presta...”

Un caso resonante en la Provincia ha sido el de Johnson Controls Automotive Systems S.R.L., en donde la Comuna de Alvear y la Comuna de Pueblo Eshter se han disputado el cobro del Derecho de Registro e Inspección.

³² Citado en Eguez, H. y Simesen de Bielke, S. - “¿Inaplicabilidad del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral?” -Doctrina Tributaria Errepar - 2012

³³ Ley 8173, aprobada el 29/12/1977.

La empresa, que se dedica a la fabricación, producción, ensamblado, armado, venta y distribución de asientos para automóviles, posee su fábrica en Pueblo Esther y realiza la entrega de sus productos a General Motors, ubicada en Alvear. Ésta última comuna pretendía el cobro del Drei, basándose en que según su ordenanza municipal no se requiere la existencia de local habilitado, sino el desarrollo de una actividad económica en su ámbito. Asimismo, manifestaba que incluso dentro de la planta de General Motors, la empresa cuenta con un espacio con personal propio donde efectúa controles de calidad, constituyendo un local u oficina. A partir de esta situación, Johnson Controls contaba con habilitación municipal en Alvear por dicho espacio.

Por supuesto que Pueblo Esther, pretendía el 100% del tributo argumentando que Alvear violaba lo expresado en la Ley 8.173 y el tercer párrafo del Convenio Multilateral.

Frente a las distintas presentaciones que ambas Comunas realizaron tanto ante la Comisión Arbitral como ante la Comisión Plenaria, ambos órganos han manifestado, por un lado, que no caben dudas respecto a la aplicación del Convenio Multilateral en cuanto a que la empresa desarrolla actividades en ambos lugares, y por el otro, que no se consideran competentes para resolver el asunto ya que la controversia se basa en determinar si el espacio con el que cuenta la empresa en Alvear constituye o no un local. Por lo tanto, la cuestión a dilucidar recaía en el apartamiento o no de la Ley 8.173 por parte de la Comuna de Alvear. Finalmente, se instó a las Comunas a resolver la disputa en la justicia provincial.

Importes mínimos y montos fijos.

En muchos municipios de la República, se han establecido importes mínimos o montos fijos al momento del cálculo de los tributos. Ante esta situación, las controversias se han generado en torno a si es legítimo este mecanismo adoptado por algunas municipalidades y comunas, a la luz del artículo 35 del Convenio Multilateral.

En primera instancia, cabe distinguir entre mínimos y fijos. En el primer caso, la base utilizada son los ingresos brutos del contribuyente, que luego son comparados con una serie de importes mínimos determinados por el municipio. En cambio, cuando se habla de montos fijos, se está utilizando una base distinta de cálculo, independiente de los ingresos brutos, como puede ser el número de personas en relación de dependencia, la superficie del local, etc.

No obstante la diferenciación, en algunas oportunidades la Comisión los consideró iguales, no en el sentido exacto del término, sino más bien en cuanto a las consecuencias que acarrear. Tal situación se vio reflejada en el caso YPF contra Municipalidad de Carcarañá, donde la Comisión expresó que “los Organismos del Convenio Multilateral vienen sosteniendo que la exigencia de importes mínimos de impuestos o tasas fijas con independencia de la base imponible atribuible a la jurisdicción por aplicación de las normas contenidas en el Convenio Multilateral, desvirtúa los propósitos perseguidos por la legislación y torna inoperante su aplicación.”

Luego, irá definiendo que mínimos y fijos, no merecen igual tratamiento.

Importes mínimos.

El establecimiento de este mecanismo por parte de los municipios, consiste en comparar el resultante de aplicar la tasa sobre los ingresos brutos del contribuyente con una tabla de montos mínimos, según determinados parámetros. Esta situación que se da en algunos municipios del país, generó dudas en cuanto a si se estaban violando o no las disposiciones del artículo 35 del Convenio.

Con la Resolución General 106/2004³⁴, la Comisión reafirma el criterio sostenido en el caso YPF y en otros casos concretos que había tratado, al manifestar que “cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la municipalidad considere a los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se supone que el establecimiento de montos mínimos vulnera las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral”.

Luego, en dos casos concretos que consideró la Comisión, comenzó a vislumbrarse un cambio de opinión. Uno de ellos es el tratado en “Telecom con Municipalidad de San Francisco”³⁵. Telecom manifestaba que la Municipalidad de San Francisco vulneraba el artículo 35 del Convenio Multilateral al fijar montos mínimos y superar el límite máximo del primer párrafo. Sin embargo, la Comisión Arbitral, consideró que la empresa no había aportado los elementos de prueba sobre el ejercicio de actividades en otros municipios ni tampoco el pago del tributo en ellos: “...es evidente que 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.” En consecuencia, la C.A. se pronunció a favor del fisco municipal.

A pesar de tratarse sólo de dos casos aislados, en la Resolución General 12/2006³⁶, la Comisión reafirma este cambio de criterio. Así establece que “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 artículo 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.”

³⁴ C.A. RG 106/2004.

³⁵ C.A. 53/2005 (“Telecom con Municipalidad de San Francisco”).

³⁶ C.A. Resolución General 12/2006.

En esta Resolución, la Comisión propone, en palabras suyas, una solución equitativa tanto para contribuyentes como para los fiscos municipales, sobre todo luego de analizar casos en donde observa reticencia por parte de los contribuyentes a presentar la documentación referida a su real situación frente a los tributos. Cabe destacar que se refiere a casos en donde para la determinación de la base imponible del tributo se consideren los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición.

En casos posteriores, la Comisión mantuvo su criterio, como en la Resolución “New Revlon S.A.”³⁷ donde expresó que el contribuyente no había manifestado de qué manera le afectaba la aplicación de importes mínimos llevada a cabo por el Municipio de Cruz del Eje y su incidencia en la atribución de la base imponible total para la Provincia de Córdoba, rechazando la petición de la empresa.

Como se vislumbra a través de sus palabras, la C.A. invierte la carga de la prueba. Hasta el momento, recaía en los municipios y a partir de Resolución 12/2006 pasa a estar en cabeza del contribuyente. Es él quien deberá aportar los elementos fehacientes suficientes para alegar que la aplicación de montos mínimos atenta contra lo establecido en el artículo 35 del Convenio.

La discusión sobre la carga de la prueba no debería distraernos de la esencia del análisis: ¿constituye este mecanismo una violación a lo establecido en artículo 35? La norma nos indica que los municipios únicamente podrán gravar la porción de los ingresos atribuibles como resultado de la aplicación del Convenio. Por lo tanto, no caben dudas (a pesar de la postura de la Comisión) de que la determinación de importes mínimos, vulnera sus preceptos toda vez que no respeta los límites establecidos en su articulado.

Montos fijos.

En cuanto a los montos fijos, con la Resolución General 12/2006, la Comisión viene a despejar todas las dudas.

Por un lado, se considera competente en los casos donde el contribuyente esté alcanzado por las normas del Convenio en calidad de responsable del impuesto que

³⁷ C.A. Resolución 6/2011 (“New Revlon S.A.”).

grava los ingresos brutos y siempre que la Municipalidad establezca el tributo sobre la base de los ingresos brutos del contribuyente. Por lo tanto, quedan excluidos los casos que involucren tributos con base diferente a los ingresos brutos.

A su vez, modifica el artículo 52 de la Resolución General 1/2006, que queda redactado de la siguiente manera: “Al solo efecto de no superar el tope establecido por el artículo 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.”

Con anterioridad a estas modificaciones, la Comisión ya había definido algunos lineamientos en el caso “Cía. De Radiocomunicaciones S.A.”³⁸. En esta oportunidad el conflicto se daba por la aplicación de cuotas o montos fijos en la percepción de la Tasa de Seguridad e Higiene del Municipio de Jose C. Paz. La Comisión se expresó de la siguiente manera: “...las limitaciones a los municipios que surgen del texto del artículo 35 del Convenio Multilateral en torno a la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene o tributos similares, están referidas, únicamente, a los supuestos en que para la recaudación del tributo se tome como base imponible a los ingresos brutos del contribuyente, lo cual resulta razonable si se tiene en cuenta que el Convenio regula exclusivamente aspectos con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el caso de actividad interjurisdiccional.”

Asimismo, aclaró que la presunción establecida en la Resolución General 106/2004 respecto de que los importes mínimos violan el precepto del artículo 35, no puede aplicarse a los supuestos en que los municipios establezcan otra base de imposición para el tributo.

Por último, efectuó una distinción entre mínimos y fijos. Tiene dicho la Comisión que los importes mínimos, suponen una base imponible sobre los ingresos brutos y que se establecen para asegurar recaudación o retribuirse mínimamente el costo de la

³⁸ C.A. Resolución 31/2006 (“Cía. De Radiocomunicaciones S.A.”).

administración tributaria respecto de cada sujeto. Y los importes fijos hacen referencia a la elección de otra base de cálculo de la tasa.

Regímenes especiales.

En el caso de que un contribuyente que desarrolle actividades en diferentes municipios, deberán aplicarse, si corresponden, las disposiciones del régimen especial establecido en el Convenio. Así lo determina el artículo 2 de la RG 106/2004³⁹, al afirmar que “en la aplicación del artículo 35 para la distribución de la base imponible intermunicipal, se aplicarán las disposiciones del régimen general o especial según corresponda, conforme las actividades desarrolladas por el contribuyente.”

En varios casos concretos la Comisión Arbitral ha debido tratar el tema de los regímenes especiales.

En “Máxima S.A. AFJP c/Municipalidad de la ciudad de Salta”,⁴⁰ la Comisión entendió que no era correcta la aplicación del régimen especial establecido por el artículo 7 del C.M. tal cual lo alegaba el contribuyente, desde el momento que la administración central de la empresa no se encontraba en dicha Provincia. De esta forma, indicó que la distribución secundaria de los montos imposables entre las municipalidades con local habilitado debía realizarse conforme lo determina el artículo 2° del Convenio Multilateral. Luego, la Comisión Plenaria⁴¹ ratificó la decisión de la Comisión Arbitral.

En cambio, en el caso de “Caminos del Río Uruguay S.A.”,⁴² resolvió que “la base imponible correspondiente a la Municipalidad de Concepción del Uruguay para la liquidación de la Tasa por Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad, se obtendrá de proporcionar los kilómetros de la obra concesionada en jurisdicción de la Municipalidad de Concepción del Uruguay con respecto al total de kilómetros de obra concesionada localizada en la provincia, del que surge un coeficiente que se aplicará sobre la base imponible atribuible a la Provincia de Entre Ríos”, por aplicación del artículo 6 del C.M.

³⁹ C.A. RG 106/2004.

⁴⁰ C.A. Resolución 15/2002 (“Máxima S.A. AFJP c/Municipalidad de la ciudad de Salta”)

⁴¹ C.P. Resolución 18/2002

⁴² C.A. Resolución 2/2001 (“Caminos del Río Uruguay S.A.”)

En relación al transporte interjurisdiccional regulado en el artículo 9 del Convenio, puede mencionarse el caso “Nuevo Central Argentino S.A. c/Municipalidad de Rosario”.

⁴³En esta oportunidad, la Comisión interpretó que era correcta la aplicación del régimen especial, que establece que en el caso de las empresas de pasajeros o cargas que desarrollen actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje. Sin embargo, resolvió que sólo correspondía atribuirse al municipio de Rosario los importes de los fletes por cargas correspondientes a viajes originados en dicha ciudad, y no en otros municipios de Santa fe, como pretendía realizar el fisco, argumentando que la pretensión de Rosario de cobrar sobre la totalidad de la base imponible avasallaría la potestad de aquellas comunas que habían decidido eximir de la tasa al contribuyente.

⁴³ C.A. Resolución 17/2000 (“Nuevo Central Argentino S.A. c/Municipalidad de Rosario”)

Competencia de la Comisión Arbitral.

Entre las funciones que el Convenio Multilateral otorga a la Comisión Arbitral en su artículo 24, incisos a) y b) se encuentran aquellas que la facultan al dictado de resoluciones interpretativas del C.M. y a resolver los casos concretos que se le someten a su consideración.

La Comisión, es competente para el tratamiento del caso cuando el contribuyente para el que se le practicó la determinación esté alcanzado por las normas del Convenio Multilateral, en su calidad de responsable del impuesto que grava los ingresos brutos, según lo dictamina el artículo 3 de la RG 106/2004.

Por lo tanto, si un contribuyente desarrolla sus actividades en más de un municipio de una sola jurisdicción, no podrá intentar acceder a la Comisión ante conflicto con los municipios de dicha provincia. Esto encuentra su sustento en el primer artículo del Convenio, ya que dichos contribuyentes no estarían bajo la órbita del mismo.

De todas formas, en numerosas oportunidades la Comisión Arbitral ha debido aclarar tal situación. Desde un principio, no se consideró competente en aquellas cuestiones planteadas en relación a la constitucionalidad de tributos municipales ni en la determinación de la base imponible en sede municipal.

A través de la resolución de un caso particular del año 2015⁴⁴, la Comisión manifestó: “la Comisión Arbitral será competente para el tratamiento del caso cuando el contribuyente al que se le practicó la determinación esté alcanzado por las normas del Convenio Multilateral en su calidad de responsable del impuesto que grava los ingresos brutos y siempre que la Municipalidad establezca el tributo sobre la base de los ingresos brutos del contribuyente”. Dicha afirmación está contenida en la Resolución General N° 1/2015⁴⁵, en el artículo 72 del anexo y hace referencia a la situación en la que una de las partes es un ente municipal.

⁴⁴ C.A. Resolución 76/2015 (“Cervecería y Maltería Quilmes S.A. c/Municipalidad de La Rioja”).

⁴⁵ C.A. RG 1/2015

Protocolo adicional y el ámbito municipal.

El Protocolo adicional, es un mecanismo a aplicar en “los casos en que, por fiscalización, surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio, y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad.”, según lo indica su artículo 1.

Si bien ha sido casi nula la utilización de esta herramienta, en el caso “Litoral Gas S.A. c/Municipalidad de Rosario”, ⁴⁶el contribuyente solicitó la aplicación del Protocolo Adicional, pero la Comisión Arbitral resolvió que el mismo no era aplicable al ámbito municipal. Así, expresó:

“Que en cuanto al pedido de aplicación del Protocolo Adicional, cabe señalar que la única referencia que hace el Convenio Multilateral sobre los Municipios 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 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 quiénes 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

⁴⁶ C.A. - Resolución 39/2008 (“Litoral Gas S.A. c/Municipalidad de Rosario, Pcia. De Santa Fe”).

integran cada Provincia, siendo de aplicación para éstos las respectivas normas locales que cada uno haya dictado sobre la materia.”

Esta posición se vio también reflejada en otras Resoluciones, como ser la 51/2008 del caso “Radiotróica de Argentina S.A.”

Ante esta situación, la doctrina se ha manifestado en contra de los argumentos esgrimidos por la Comisión Arbitral en cuanto al ámbito de aplicación del Protocolo.

Así, las Dras. Almada y Matich⁴⁷, en su desarrollo citan a Pablo Revilla⁴⁸, quien expresa: "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". Asimismo, el citado autor agrega: "La negativa infundada a cumplir sus disposiciones es un alzamiento contra la ley de coparticipación y, por ende, suscita la competencia federal”.

De esta manera, concluyen las especialistas en que el Protocolo Adicional integra el Convenio Multilateral, motivo por el cual sus disposiciones deben ser acatadas por los municipios. Nuevamente, tal aseveración se funda en que las Provincias se han adherido por ellos.

⁴⁷ Almada, Lorena y Matich, Cecilia: *“La inaplicabilidad del Protocolo Adicional en los municipios”*.

⁴⁸ Revilla, Pablo J.M.: *“Sujeción de las municipalidades a la normativa provincial y al derecho intrafederal”* citado en *“La inaplicabilidad del Protocolo Adicional en los municipios”*. (Almada-Matich).

Palabras finales.

A lo largo del desarrollo del presente trabajo, se ha procurado reflexionar sobre uno de los aspectos más controversiales del Convenio Multilateral: el artículo 35.

Si bien no caben dudas en cuanto a la procedencia de la aplicación del Convenio a los municipios, este artículo, desde su génesis, ha provocado numerosos conflictos entre fiscos y contribuyentes. La falta de claridad y las diversas interpretaciones de los mismos órganos de aplicación del C.M., han gestado un clima de incertidumbre y confusión a la hora de aplicar sus disposiciones.

A pesar de la pretensión de muchos municipios, el artículo 35 tiene plena vigencia y se aplica, tal como se ha demostrado en los apartados anteriores, en el ámbito municipal. Mediante la adhesión que han hecho las Provincias a la Ley de Coparticipación, se han comprometido también por sus municipios aunque ellos no hayan sido parte contratante. Asimismo, la doctrina y la Comisión Arbitral se han encargado también de reforzar esta afirmación.

Es cierto que, en cuanto a los diferentes párrafos que componen al artículo 35, pareciera haber cierta contradicción entre el los dos primeros con relación al tercero. Esto provocó que cada municipio interpretara la norma según su conveniencia, contribuyendo a ese clima de incertidumbre y falta de seguridad jurídica del que se hablaba anteriormente.

También debe reconocerse que en sus ansias de recaudar, muchos municipios han trascendido los límites delineados por la norma, situación que ha derivado en un abusivo ejercicio de su potestad tributaria. Sin embargo, el artículo 35 establece precisas pautas: Cada municipio posee potestad tributaria acotada a los límites de su ámbito y a los actos que se desarrollen en su jurisdicción. De ninguna manera prevé la norma la posibilidad de acrecentarla por el solo hecho de que otro municipio no la ejerza o de que el contribuyente no cumpla con sus obligaciones fiscales en otra jurisdicción, ni tampoco por la falta de existencia de local en alguna de ellas.

Por otro lado, los municipios también se las han ingeniado con otro tipo de mecanismos para sortear los “obstáculos” que les impone el Convenio. Uno de ellos ha sido el establecimiento de los importes mínimos. Este artilugio, con meros fines

recaudatorios, se aparta completamente del Convenio y nada tiene que ver con su naturaleza.

Toda esta situación ha desvirtuado el verdadero propósito del Convenio Multilateral y sobre todo, del famoso artículo 35. Considero que a los efectos del análisis, no debiera perderse de vista su esencia y objetivo: coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios, con el fin de evitar el efecto indeseado de la doble imposición. Tal como lo sostiene Jarach, procurar que “el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones... no debieran acarrear al contribuyente mayores gravámenes que los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción”.

Para concluir, debemos reconocer que con casi 40 años de vigencia, el Convenio exige hoy una revisión de sus disposiciones. La cantidad de resoluciones generales y particulares en relación a la aplicación del artículo 35, denotan la necesidad de una adecuación de sus preceptos con el objeto de que el contribuyente desarrolle su actividad económica con certeza y seguridad jurídica.

Bibliografía

Almada, L. *Las tasas municipales y el Convenio Multilateral - Informe N°26*. Centro de estudios científicos y técnicos.

Almada, L., & Matich, C. (2009). *Las tasas municipales en el ámbito tributario*. La Ley.

Almada, L., & Matich, C. *La inaplicabilidad del Protocolo Adicional en los municipios*.

Chicolino, R., & Fernandez, O. (2006). *El Convenio Multilateral*. Osmar D. Buyatti.

Eguez, H., & Simesen de Bielke, S. (2012). ¿Inaplicabilidad del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral? *Doctrina Tributaria Errepar* .

Eterovich, N. (2011). *Municipios. Poder tributario, acuerdos fiscales y la necesidad de un nuevo paradigma*. XLI Jornadas Tributarias.

Fernando, L. (2011). *La esencia de la tasa municipal vs. el artículo 35 del Convenio Multilateral*. Doctrina Tributaria Errepar.

García Prieto, H., & D'Alessandro, V. (2014). *La Corte Suprema de Justicia de la Nación y la restringida autonomía de los municipios*. Doctrina Tributaria Errepar.

Goñi, E. B. (1992). *Convenio Multilateral*. Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.

Milton, B. (2008). *Los importes mínimos y fijos como base imponible en las tasas municipales y la aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral*. Doctrina Tributaria Errepar.

Serra, J. C. (2007). *Convenio Multilateral, Análisis integral*. Osmar D. Buyatti.

Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo Perrot.