



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS
POSGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

Proyecto de trabajo final de la carrera Especialización en Tributación

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

Autor: Cra. Brunetti, Verónica Soledad

Tutor: Cr. Crespi, Germán

Córdoba, 11 de agosto de 2018



Aplicación del convenio multilateral a municipios y comunas by Brunetti, Veronica Soledad is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

**APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL
A MUNICIPIOS Y COMUNAS**

**APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL
A MUNICIPIOS Y COMUNAS**

INDICE

INDICE	3
INTRODUCCIÓN.....	4
AUTONOMIA MUNICIPAL	5
LIMITES A LAS PRETENCIONES FISCALES LOCALES.....	7
INDEPENDENCIA DEL EJERCICIO DE POTESTADES TRIBUTARIAS ENTRE MUNICIPIOS .	9
PRIMER Y SEGUNDO PÁRRAFO	11
TERCER PÁRRAFO.....	12
IMPORTES MINIMOS Y FIJOS.....	17
PROTOCOLO ADICIONAL	19
INTERVENCIÓN DE LA COMISIÓN ARBITRAL EN LOS CASOS DE CONFLICTO.....	20
CONCLUSION	22
BIBLIOGRAFÍA	24

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad analizar la aplicación del Convenio Multilateral en Municipios y Comunas, partiendo del alcance, ámbito de aplicación, jurisprudencia y doctrina hasta llegar a evaluar distintas opciones de legislación por parte de las administraciones locales.

El rol de los municipios es fundamental para el desarrollo local por lo que las normativas deben respaldar dicho accionar. Así como brindarle a la sociedad en la que actúan la seguridad jurídica necesaria para ejercer su actividad en un ámbito armónico y sustentable para el crecimiento económico.

Los conflictos de potestades tributarias se presentan debido a que los agentes económicos desarrollan su actividad traspasando los límites territoriales. En el ámbito normativo se encuentra regulado por un único artículo, artículo 35, del convenio multilateral.

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, continua el autor, lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al manifestar que forma parte del derecho público local. (Revilla, 2002)

Por ello constituye un producto jurídico de singular dualidad: esto es, por un lado, es convenio, mientras que – por el otro – es legislación. (Dogliani, 2010)

Enfatiza el doctor Enrique Bulit Goñi, conviene destacar que la continuidad de la

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

aplicación del C.M viene asegurada por el artículo 9°, inc. d), de la ley 23.548, que impone que el convenio no sea modificable sino por unanimidad de las partes. (Bulit Goñi, Natulaleza Juridica de los Municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales, 2001)

Que el hecho de que un contribuyente que desarrolle una actividad en donde trasciende los límites territoriales de una jurisdicción no conlleve mayor carga tributaria si en cambio ejercería su actividad en una única jurisdicción.

AUTONOMIA MUNICIPAL

El artículo 123 de la Constitución Nacional estipula que cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

Debe hacerse una correcta interpretación en cuanto a la definición de autonomía municipal ya que existen grandes discusiones doctrinarias en cuanto a la autarquía o autonomía de los municipios. Pero según Villegas (Villegas, 2001) en el caso “Rivademar, Angela, c Municipalidad de Rosario” (Rivademar, 1989) “ 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, perdería validez el régimen de coparticipación

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

federal de la ley 23.548 y el convenio multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos, 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 estarle prohibido en virtud de la mencionada autonomía municipal”. Este razonamiento lo lleva a concluir “el ordenamiento provincial es 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”

Al referirse a las facultades tributarias mínimas y esenciales, cabe enumerar las cinco atribuciones que se le deben reconocer a los municipios para gozar de una autonomía “plena”, como lo enuncia el Artículo 123 de la Constitución Nacional, de la mano del Dr. Rosatti (Rosatti, 2012):

- Autonormatividad constituyente: capacidad de darse su propia norma fundamental.
- Autocefalía: capacidad de elegir sus propias autoridades.
- Autarcía: autosatisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios.
- Materia propia: reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción.
- Autodeterminación política: reconocimiento de garantías frente a las presiones políticas.

En igual sentido se pronunció Guiliani Fonrouge (Guiliani Fonrouge, 2010)

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

“tanto la Nación, como las provincias y los municipios, tienen poder originario o inherente por ser connatural al Estado en el cualquiera de sus manifestaciones; las diferencias que pudieran existir no radican en la esencia del poder, sino en el ámbito de actuación de los organismos”

Los municipios forman parte de un sistema federal de gobierno en donde deben ejercer las potestades tributarias de forma coordinada con el resto de los estamentos sin alterar su naturaleza, por lo que los municipios son organismos autónomos.

LIMITES A LAS PRETENCIONES FISCALES LOCALES

El Convenio Multilateral surge como uno de los mecanismos de armonización horizontal para evitar los perjuicios de la doble o múltiple imposición en el Impuesto a los Ingresos Brutos, siendo un único artículo que determina el alcance de las potestades tributarias para los municipios y comunas, el artículo 35.

La Comisión Arbitral manifestó en la Resolución 11/2003, “ La Plata Cereal S.A contra Municipalidad de Concordia” (Resolución N° 11/2003. Comisión Arbitral, 2003) que el artículo 35 del Convenio Multilateral, norma aplicable al caso, establece tres criterios para la asignación intermunicipal de base imponible en materia de la tasa objeto de la controversia: el primero un techo o un tope al que deben sujetarse los Municipios de una misma jurisdicción provincial, que no podrán gravar en conjunto más que la base imponible atribuible a la Provincia a la que pertenecen, el segundo que establece la forma de distribución de dicha base entre los Municipios de una misma Provincia de acuerdo a convenios especiales si los hubiere y de no existir éstos se recurrirá a las

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

normas del Convenio Multilateral, y por último se hace referencia a la mecánica de distribución cuando las normas de los Municipios requieran la existencia de local habilitado para que sea generada la base imponible que habilita al pago de la tasa.

El total Provincial, se insiste, es solo un tope, un límite no una base, y ésta es la clave. El convenio, se insiste, no genera base imponible, sino que solo distribuye la base imponible surgida de la aplicación de la norma local que establece y regula la obligación tributaria. (Bulit Goñi, *Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales*, 2001). Asimismo el Dr. Dino Jarach (Jarach, 1996), “se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, con el objeto de lograr uno de los principios más importante 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”.

Conjuntamente la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria son los órganos de aplicación del Convenio, interpretando y arbitrando, en el caso del artículo 35 se expidieron en varias oportunidades.

Ante rebeldía de los municipios en respetar las competencias del Convenio, se expidió la Comisión Arbitral a través de una resolución en un caso concreto (Resolución 24/2010. Comisión Arbitral, 2010)...” 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

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

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 proveniente de coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales”...”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”.

“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” bajo esta expresión lo afirmó la Resolución General N° 1/2015 (Resolución General 01/2015. Comisión Arbitral, 2015)

INDEPENDENCIA DEL EJERCICIO DE POTESTADES TRIBUTARIAS ENTRE MUNICIPIOS

El artículo 35 del Convenio Multilateral bajo el título Disposiciones Varias 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

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

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.”

Por lo que el agente económico que desarrolle actividades en distintos municipios de una jurisdicción, siempre y cuando este comprendido dentro del Convenio Multilateral, se aplicara lo establecido en el artículo 35. Ratificado por la Comisión Arbitral en la Resolución General 106/04...” 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

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

impuesto que grava los ingresos brutos”. Por lo tanto los municipios que desarrollan su actividad en distintas jurisdicciones de una provincia pero no están incluidos en el Convenio no están alcanzados por dicho artículo.

Primer y segundo párrafo

De la lectura del primer y segundo párrafo surge los límites al derecho que tiene cada fisco sobre el volumen de cada actividad que se ejerce dentro del ejido jurisdiccional, los municipios podrán gravar la “parte” y no la totalidad de los ingresos brutos de la provincia a la cual pertenecen. La Resolución (Resolución 7/96. Comisión Arbitral) ratifica este párrafo “el conjunto de los municipios de una misma provincia, en que un sujeto está alcanzado por el convenio ejerza actividades, no podrán gravar más ingresos que los que correspondan por aplicación del Convenio Multilateral a la respectiva provincia”

Hay jurisprudencia de la Comisión Arbitral, que al expedirse manifiesta “Que cuando la actividad se ejerciere en más de un municipio de la provincia, los ingresos brutos totales del contribuyente atribuible 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” (Resolución 1/87. Comisión Arbitral)

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso YPF c/ Municipalidad de Concepción del Uruguay” (YPF C/ Municipalidad de Concepción del

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

Uruguay , 2006) argumenta “la potestad tributaria de un Municipio no acrece porque el contribuyente no tribute en los otros Municipios de la Provincia, o porque aquellos decidan no gravarlo; la tasa sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el ejido de la Municipalidad demandada y como retribución o contraprestación por servicios públicos divisibles efectivamente prestados por aquella dentro de su territorio”

La forma de distribuir entre las jurisdicciones municipales lo establece el segundo párrafo del artículo 35, el mismo aclara algo que es redundante debido a que aclara que en el caso de no existir acuerdos interjurisdiccional se aplican las disposiciones del Convenio.

La Comisión Arbitral al interpretar el artículo 35 en sus párrafos primeros y segundos compromete unos de los principios básicos constitucionales de la legalidad, ya que en su Resolución General 1/2007 artículo 54 se aparta de la determinación del tope y rectifica la mecánica de terminar los topes provinciales a las potestades tributarias municipales.

Tercer párrafo

Al incorporar este párrafo se generaron diversas controversias, con los dos párrafos anteriores, al aplicar la tasa de inspección, higiene y seguridad, ya que se ignoraron los elementos esenciales que hacen al sustento de dicho tributo por lo que se aplicó la tasa a sujetos que no tienen local o establecimiento en la jurisdicción y a los ingresos totales de las actividades desarrolladas en varias localidades de la provincia

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

cuando un municipio es el único que tiene el arraigo territorial.

Por lo que para hacer un correcto análisis es necesario definir el concepto de tasa y tomamos la definición de Villegas (Villegas, 2001) “es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”, (Bulit Goñi, *Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales, 2001*)”la tasa exige la prestación efectiva de un servicio público divisible, y ello materialmente no puede ocurrir si el sujeto no tiene establecimiento, local, oficina, donde inspeccionar la salubridad, seguridad, higiene, etc.

La jurisprudencia en contra de la prestación de servicios generalizada, determina (Syngenta Agro SA c. Municipalidad de Córdoba s/ contencioso administrativo, 2013)”puesto que al afirmar el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba que la gabela en crisis en un “impuesto”-planteando un argumento de fondo distinto al esgrimido por la demandada y por la cámara, e introduciéndose así en la discusión de fondo en la que, precisamente, se negó a intervenir al denegar a queja local – pretende sostener implícitamente que la cuestión federal traída por la actora es irrelevante, desconociendo la doctrina de V.E del ya citado precedente de Fallos: 332:1503” Continua planteando el referente fallo Raffo “ con relación a idéntico tributo, de idénticos años calendarios, de idéntico municipio, y frente a un recurso contra una sentencia proveniente del mismo tribunal que el gravamen en crisis es una tasa. Queda entonces en evidencia, para mí, no sólo que la cuestión no es insustancial, sino que las instancias anteriores incumplieron lo

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

señalado por V.E, en reiteradas oportunidades, en cuanto a que si bien la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (Fallos: 25:364). De esa doctrina, y de la de Fallos: 212:51, 160, 307:1094 y 332:1503, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales 332:1503, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores - inclusive, los superiores tribunales locales- que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Máximo Tribunal en su carácter de interprete supremo de la Constitución Nacional ”

Un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Western Unión Financial Service Argentina SRL c/ Municipalidad de Merlo, 2018) s/ demanda contencioso administrativa, dejando sin efecto el criterio de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, haciendo remisión a los criterios esgrimidos en autos (Municipalidad de Concordia c/ Nacion AFJP SA, 2009) ; los argumentos fueron que no se puede exigir el pago de la tasa de Inspección Seguridad e Higiene a quien no tiene establecimiento propio en el municipio, aun cuando realizare actividades en establecimientos de terceros radicados en el territorio mismo; no se evidenció prestación alguna de servicio por carecer el contribuyente de local o personal propio en el ejido municipal; resulta inaceptable que el fisco pretenda el cobro de tasas por actuaciones diferenciada por el fin que persiguen pero iguales en relación a la actividad material en qué consisten, sin siquiera haberlo demostrado. Por lo que la Corte continúa reiterando

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

el criterio plasmado en la causa Laboratorio Raffo S.A c/ Municipalidad de Córdoba” “los tribunales inferiores deben acatar sus sentencias”.

Según el Procurador General de la Nación, (Esso Petrolera Argentina SRL c/ Municipalidad de Quilmes s/acción contencios C.S.J.N (Disctamen- P. G. N), 2018) se refiere al tercer párrafo del artículo 35 expresando que “busca dejar en claro la situación de aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuenta, en todos ellos, con local o establecimiento. En este caso, es de toda lógica que el conjunto de municipios podrá gravar el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuido al fisco provincial, dado que se verifica una total identidad entre la actividad desarrollada en la provincia y la desplegada en el grupo de municipios en los que cuenta con local o establecimiento”. Además, reitero que “la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo solo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no están sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallo: 294:223, 327:5649, entre otros)”.

En los casos que analiza la Comisión Arbitral a través de sus resoluciones genera la imperiosa necesidad de regular, en el caso de la Provincia de Córdoba, como en otras provincias de legislar sobre el principio de territorialidad de la tasa, evitando que los municipios se aparten de la interpretación originaria de este tercer párrafo. Por lo que

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

genera interpretaciones que no siguen la misma línea que la justicia, “Por lo que entiende que es erróneo pretender extraer de la base imponible una importante porción de ingresos y gastos que deben atribuirse y distribuirse entre los municipios en los que el contribuyente posea la correspondiente habilitación” (Resolución 15/2018 CA, 2018) “Si no se cumplen los requisitos de esta ley, no corresponde la asignación de ingresos en los términos del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral, porque no se verifica el hecho imponible que genera el gravamen en esas jurisdicciones” Esta afirmación es establecida en la Resolución 65/2008 por la Comisión Arbitral (Resolución 65/2008, 2008).

Existe una resolución de un caso particular, confirmado por la Comisión Plenaria (Resolución 12/98, 1998) “que el artículo 173 del Código Tributario Municipal no exige el requisito del local habilitado para que se genere el hecho imponible, lo que otorga legitimidad al Fisco Municipal para gravar la misma”

De la misma forma, (Resolución 25/2014, 2014)”para que el municipio de la Provincia de Buenos Aires implemente la tasa en cuestión no era necesario, por lo menos hasta la vigencia de la modificación introducida a la ley orgánica de Municipalidades N° 14.393, que existía en el mismo un local establecido, lo cual hace que no sea de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral” hasta la actualidad la Comisión se expidió en la misma línea reiterando idénticos justificativos para el caso Directv Argentina SA c/ Municipalidad de Vicente López, Provincia de Buenos Aires (Resolución 15/2018 CA, 2018) “Que en la Provincia de Buenos Aires no existía -hasta el 31 de diciembre de 2012- una norma que estableciera

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

que sus municipios podían sólo exigir la tasa en el caso que, en los mismos, los contribuyentes tuvieran un local establecido; tampoco existe en dicha Provincia un acuerdo intermunicipal que regule cuales son los requisitos para la distribución de la base imponible provincial entre ellos. Que de lo expuesto, se desprende que para que un municipio de la provincia de Buenos Aires implementara la tasa en cuestión no era necesario que existiese en el mismo un local establecido, lo cual hacía que no sean de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 35 del Multilateral sino las del segundo párrafo Convenio de dicho artículo”.

IMPORTES MINIMOS Y FIJOS

La aplicación de importes mínimos o fijos por parte de los municipios generó diferentes interpretaciones a las disposiciones del artículo 35.

Cabe destacar la opinión del doctor Enrique Bulit Goñi, destacada en la publicación de Doctrina Tributaria ERREPAR (Jorge, Carlos, & Ángel, 2008) “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 produzcan 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”

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

Asimismo en su Resolución General 12/2006 define el concepto de Montos Mínimo, cambiando radicalmente su postura con respecto a las anteriores resoluciones, “Cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la Municipalidad considere a los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se presumirá que la aplicación de monto 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. (Resolución General 12/2006 CA, 2006)

La Comisión Arbitral en un caso concreto resolvió en base a lo establecido por la Resolución General 12/2006 “Que el contribuyente no ha demostrado de qué manera le afecta la aplicación de montos mínimos llevada a cabo por el Municipio de Alta Gracia y su incidencia en la atribución de la base imponible total para la Provincia de Córdoba, por lo que también procede rechazar e argumento esgrimido por la accionante” (New Revlon Argentina SA, 2011) . En el mismo sentido se expide la Comisión, pero en este caso a favor del accionante ya que si demuestra que a aplicación de montos mínimos vulneraba las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral ”Que la documentación aportada por la firma, se desprende que el coeficiente de distribución asignado a la provincia de Santa Fe correspondiente a los periodos fiscales determinados (2012 a 2014) es igual a 1, es decir que ha soportado en ella la totalidad de los gastos computables y la totalidad de los ingresos obtenidos por su actividad (la firma ha

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

realizado gastos no computables fuera de esa provincia). Que asimismo, se observa que ha incluido como base imponible del tributo comunal la totalidad de los ingresos del contribuyente en los distintos periodos fiscales, que a su vez son los atribuibles a la jurisdicción provincial.

Que al no tener la firma otro local habilitado dentro de la Provincia Santa Fe, dichos ingresos pueden ser aplicados por la comuna de Fighiera a los fines de la determinación de la tasa, pero teniendo en consideración lo dispuesto por la Resolución General N° 12/2006...., situación ésta que ha sido acreditada por el contribuyente puesto que, al no poseer otro local habilitado y al haber declarado la totalidad de los ingresos atribuibles a la provincia de Santa Fe como base imponible de la tasa comunal, se cumple con tal requisito para excluir el caso de la mencionada presunción” (Resolución 17/2017, 2017).

PROTOCOLO ADICIONAL

Cuando un municipio plantea diferencias surgidas en fiscalizaciones de contribuyentes cumplidores, en exceso o defecto de bases imponibles entre jurisdicciones que se rigen por la aplicación del Convenio Multilateral, el instrumento a utilizar es el Protocolo Adicional, el cual establece un sistema de compensaciones entre los fiscos.

Actualmente existe una negativa por parte de la Comisión Arbitral en aplicar este mecanismo, en el caso Auto Haus S.A c/ Municipalidad de Córdoba (Resolución

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

39/2010, 2010) remitiendo a la Resolución (CA) N°51/2008 ...”el Protocolo Adicional no establece que sus disposiciones puedan ser aplicadas en el ámbito municipal o comunal, atento a que 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 estos 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 de igual manera se expidió la Comisión Plenaria en la Resolución N° 10/2009 –Litoral Gas c/ Municipalidad de Rosario – al afirmar que en cuanto al Protocolo Adicional, éste 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”.

Con respecto a la opinión doctrinaria el Doctor Bulit expresa (Bulit Goñi, Protocolo adicional del convenio multilateral. Comentario a la Resolución General 3/2007, 2007) “ 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”.

INTERVENCIÓN DE LA COMISIÓN ARBITRAL EN LOS CASOS DE

CONFLICTO

La Comisión Arbitral junto con la Comisión Plenaria son los órganos de Aplicación del Convenio Multilateral, sus funciones surgen de los artículos 24 y 17, respectivamente.

En numerosas jurisprudencias se pronuncia la Comisión Arbitral determinando lineamientos en los casos de conflictos.

En (New Revlon Argentina SA, 2011) “la Comisión Arbitral no es competente para definir si para la aplicación de la Tasa es necesaria la existencia de local habilitado”.

“el Convenio Multilateral no prevé que un municipio pueda apropiarse de una porción de base imponible que pudiera corresponderle a otro u otros, 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 gravar” Continua expresando “la Municipalidad de Pergamino tiene derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 2° del Convenio Multilateral y no la que pueda corresponder 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” (Resolución 44/2012, 2012)

La (Resolución 19/2014, 2014) en su considerando expresa “es importante tener presente lo dispuesto por el art. 3 ° de la Resolución General N° 12/2006, el cual textualmente expresa: “Cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

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”

En el caso (Resolución 45/2012, 2012) “tendrá derecho a asignarse una parte de los ingresos del contribuyentes en función a los ingresos y gastos habidos en el Municipio por el ejercicio de la actividad en él desplegada”.

CONCLUSION

La aplicación del artículo 35 en el ámbito municipal ha gestado un clima de incertidumbre y confusión a la hora de aplicar sus disposiciones, ya que no todos interpretaron que estaban alcanzados por el mismo. Al adherirse a la ley de coparticipación las provincias se han comprometido por sus municipios, aunque ellos no hayan sido parte contratante. La doctrina y la Comisión Arbitral asienten en idéntica línea.

El convenio Multilateral ya con 40 años de vigencia exige una revisión de sus disposiciones. La enorme cantidad de resoluciones tanto generales como particulares en relación al artículo 35, denota una imperiosa necesidad de adecuar sus preceptos con el

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

objeto de que los agentes económicos desarrollen su actividad con certeza y seguridad jurídica.

Considerando el criterio sostenido por el Alto Tribunal de la Nación, (Laboratorios Raffo S.A c/ Municipalidad de Cordoba, 2009) el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios u otras a título oneroso, los municipios solo podrán cobrar tasas sobre las actividades, en aquellos casos donde exista local, deposito o cualquier otro establecimiento. En la misma línea y complementando esta afirmación (YPF C/ Municipalidad de Concepción del Uruguay , 2006) y descartando la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de pago en otras, coincido en las interpretaciones de ambos fallos debido a que respetan el principio de legalidad para ejercer la potestad tributaria de las tasas.

Recientemente (Esso Petrolera Argentina SRL c/ Municipalidad de Quilmes s/acción contencios C.S.J.N (Disctamen- P. G. N), 2018) fortalece la interpretación que las leyes se deduzcan en su ordenada estructura, por lo que el artículo 35 párrafo tercero no puede entenderse que se otorga permiso a los municipios se apropien de ingresos que se generaron fuera de su límite jurisdiccional. Por lo que debería retomarte en Convenio Multilateral desde su esencia, que establecía coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios.

El municipio al ser el “primer teatro” es necesario que cuenten con poderes necesarios para actuar de manera independiente y coordinada, respondiendo al sistema federal en que se encuentra, ya que necesitan recursos para cumplir con sus objetivos esenciales. Establecer un convenio intermunicipal, una de las posibilidades que da lugar

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

el segundo párrafo del artículo 35, sería un camino a que la distribución de los recursos sea más equitativa. Resulta necesario retomar la ley suprema que garantiza la autonomía municipal conciliando su relación intermunicipal con un proceso de coordinación interjurisdiccional- regionalización.

Por todo lo expuesto expreso mi opinión en la conveniencia de lograr un mayor involucramiento de las provincias en garantizar la constitucionalidad del régimen municipal, si retomamos los orígenes de la normativa fueron las provincias quienes incorporan a los municipios al Convenio Multilateral por lo que resulta correcto que sean las que determinen las adaptaciones necesarias para dar certeza a los contribuyentes y municipios.

BIBLIOGRAFÍA

- Bulit Goñi, E. G. (2001). *Naturaleza Jurídica de los Municipios. Exigencias de la ley de coparticipación federal en materia de tributos municipales*. En O. Casas, *Derecho Tributario Municipal* (pág. 182). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Bulit Goñi, E. G. (Diciembre de 2007). *Protocolo adicional del convenio multilateral. Comentario a la Resolución General 3/2007*.
- Dogliani, J. (2010). *Los tributos municipales y el convenio multilateral*. En E. J. Alvarez, *Tributación Provincial y Municipal* (pág. 754). Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Esso Petrolera Argentina SRL c/ Municipalidad de Quilmes s/acción contencios C.S.J.N (Disctamen- P. G. N) (27 de Junio de 2018).
- Guiliani Fonrouge, C. M. (2010). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La ley.
- Jarach, D. (1996). *Fiananzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires : AbeledoPerrot.
- Jorge, E., Carlos, S. S., & Ángel, T. (2008). *Análisis crítico de la interpretación de los órganos de aplicación del convenio multiateral sobre los topes a las potestades municipales. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*.
- Laboratorios Raffo S.A c/ Municipalidad de Cordoba (CSJN 23 de 06 de 2009).
- Municipalidad de Concordia c/ Nacion AFJP SA (CSJN 26 de 03 de 2009).
- New Revlon Argentina SA, Resolución 30/2011 (Comision Arbitral 17 de 08 de 2011).
- Resolución 1/87. Comision Arbitral. (s.f.).
- Resolucion 12/98 (Comision Arbitral 26 de 11 de 1998).

APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL A MUNICIPIOS Y COMUNAS

- Resolución 15/2018 (Comision Arbitral 09 de Mayo de 2018).
Resolucion 15/2018 CA (09 de Mayo de 2018).
Resolución 16/2008 (Comisión Arbitral 16 de Octubre de 2008).
Resolución 17/2017, CA (08 de 03 de 2017).
Resolución 19/2014, 19/2014 (Comisión Arbitral 2014).
Resolucion 24/2010. Comision Arbitral. (19 de Mayo de 2010). *Consolidar Comercializadora S.A c/ Municipalidad de Cordoba*.
Resolucion 25/2014 (Comision Arbitral 18 de Junio de 2014).
Resolución 39/2010 (CA 21 de 07 de 2010).
Resolucion 44/2012 (Comision Arbitral 17 de Octubre de 2012).
Resolución 45/2012 (Comisión Arbitral 17 de Octubre de 2012).
Resolucion 65/2008 (Comision Arbitral 16 de 12 de 2008).
Resolucion 7/96. Comision Arbitral. (s.f).
Resolucion General 01/2015. Comision Arbitral. (18 de Febrero de 2015).
Resolución General 12/2006 CA (12 de 12 de 2006).
Resolución N° 11/2003. Comisión Arbitral. (20 de Agosto de 2003).
Revilla, P. (2002). "Sobre el alcance de la coordinación horizontal a nivel municipal" (Art. 35 del Convenio Multilateral". En E. G. Bulit Goñi, *Derecho Tributario Provincial y Municipal* (pág. 142). Buenos Aires: Ad-Hoc.
Rivademar, Á. c. (21 de Mayo de 1989).
Rosatti, H. D. (2012). *Tratado de Derecho Municipal*. Rubinzal - Culzoni.
Syngenta Agro SA c. Municipalidad de Córdoba s/ contencioso administrativo (Corte Suprema de Justicia de la Nación 28 de Mayo de 2013).
Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.
Western Unión Financial Service Argentina SRL c/ Municipalidad de Merlo (CSJN 28 de 06 de 2018).
YPF C/ Municipalidad de Concepción del Uruguay . (07 de Febrero de 2006).