

Potestad municipal para la determinación **de la base imponible en las tasas** **municipales**

19º CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES
EN CIENCIAS ECONOMICAS

17 al 19 de octubre del año 2012 - Ciudad de Mendoza

AREA III: TRIBUTACIÓN

Autor: Karina Juanuszewski

karinajanu@consejo.org.ar

011 – 53829259

Índice

- 1.- Introducción
- 2.- Definición de Municipalidad
- 3.- La potestad tributaria municipal
- 3.2.- El Régimen de Coparticipación Federal.
- 3.3.- El pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento
- 3.4.- El Convenio Multilateral
- 3.5.- Ley Orgánica de de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires
- 4.- Los recursos municipales
- 5.- Las tasas municipales
- 5.1.- Concepto
- 5.2.- Hecho imponible de las tasas municipales
- 5.3.- Base imponible de las tasas municipales
- 5.4.- Coeficiente unificado intermunicipal
- 6.- Coordinación del Convenio Multilateral con las Ordenanzas Municipales Bonaerenses
- 6.1.- Tasa por inspección de seguridad e higiene
- 7.- Competencia de la Comisión Arbitral en materia de tasas Municipales
- 8.- Conclusión
- 9.- Bibliografía

1-. Introducción

El federalismo, adoptado como forma de gobierno por la Argentina implica que tanto la Nación como las provincias tienen facultad de establecer tributos.

Esta forma de gobierno trae aparejado la necesidad de imponer limitaciones a los sistemas tributarios de cada uno de los Estados, con el objeto de evitar dobles imposiciones.

La necesidad de coordinar las potestades tributarias de los diferentes niveles de gobierno presentan dos aspectos: la coordinación vertical entre los distintos niveles de gobierno (Nación, Provincias, Municipalidades), y la coordinación horizontal entre los distintos estados provinciales.

El Convenio Multilateral, a través de su artículo 35º, prevé que las pautas de distribución de base imponible prevista para las jurisdicciones adheridas se hagan extensibles a las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de cada una de ellas, a los efectos de la percepción de tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida a esos municipios.

El empleo de este artículo del Convenio Multilateral en el ámbito municipal, ha generado situaciones poco claras, al no existir un criterio unánime ante determinadas cuestiones controvertidas. Concurren así posiciones diferentes entre los distintos Fiscos, o bien entre éstos y el contribuyente.

Bajo esta óptica, el presente trabajo tiene como objetivo presentar como adoptan algunas ordenanzas fiscales la determinación de la base imponible, en particular respecto de la tasa municipal de seguridad e higiene. Para ello, se realizó el estudio sobre una muestra de ordenanzas fiscales de los municipios de la Provincia de Buenos Aires.

2.- Definición de Municipalidad

El municipio es “una persona de derecho público, constituida por una comunidad de vecinos asentados en un territorio determinado, que administra sus propios y particulares intereses, y que depende siempre, en mayor o menor grado, de una entidad pública superior, el Estado provincial o nacional”⁽¹⁾.

El término municipio tiene diversas interpretaciones. En algunas oportunidades se lo identifica con la zona urbana, otras se le anexa la zona rural.

Así, encontramos distintas denominaciones: comunas, comisiones vecinales, comisiones y juntas de gobierno.

El artículo 56º de la Resolución de la Comisión Arbitral Nº 2/2010, al respecto establece que cuando se menciona la expresión Municipalidad en disposiciones de dicha resolución, se entenderá que bajo dicho término comprende “Municipalidades, Comunas y otros entes locales similares”. De esta forma, la norma intenta abarcar todas las expresiones que se le otorgue a dicho organismo.

3.- La potestad tributaria municipal

El federalismo adoptado por nuestro país implica que, tanto la Nación como las Provincias tengan la facultad de establecer impuestos. Pero esta potestad trae aparejada la necesidad de imponer limitaciones a los sistemas tributarios con el objeto de evitar dobles imposiciones. De ahí la “coordinación fiscal” que implica delimitar los alcances del poder tributario de dos o más autoridades con facultades para imponer estas obligaciones.

⁽¹⁾ Folco, Carlos “El federalismo fiscal a partir de la reforma constitucional”. Criterios Tributarios.

Para dicha coordinación se debe recurrir a la Constitución Nacional y a los acuerdos interjurisdiccionales de armonización tributaria, que son verticales como los de coparticipación tributaria federal y pactos fiscales, u horizontales como el Convenio Multilateral. Por debajo de estos se encuentran las constituciones de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que deben ser dictadas de conformidad al sistema representativo y republicano de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, las leyes y demás disposiciones de esas jurisdicciones y las normas jurídicas de los municipios de provincias.

3.1.- La Constitución Nacional

El artículo 5º de la Constitución Nacional dispone que:

“Cada provincia dictará para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional, asegurando su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo éstas condiciones, el gobierno federal garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

Por su parte, el artículo 123º, el cual fue agregado con la reforma constitucional del año 1994, establece lo siguiente:

“Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

El término “autonomía” utilizado en éste artículo ha sido un tema de discusión. Hasta la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha evolucionado en su posición. Al principio consideraba a los municipios como “meras delegaciones de los poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto, y sujetas a su propia legislación (artículo 5º), por lo cual

ejercen también facultades impositivas limitadas y coercitivas en la parte de poder que para este objeto le acuerden las constituciones y leyes provinciales”⁽²⁾.

Años más, tarde ha llegado a reconocerles su régimen autónomo, diciendo que “la administración, el gobierno o el régimen municipal que los constituyentes reconocieron como especial base de la organización política argentina al consagrarlo como requisito de la autonomía provincial (artículo 5º) consiste en la administración de aquellas materias que conciernen únicamente a los habitantes de un distrito o lugar particular sin que afecte directamente a la Nación en su conjunto, y por lo tanto debe estar investido de la capacidad necesaria para fijar normas de buena vecindad, higiene, vialidad, moralidad, etc., que el poder de legislación exclusiva que confiere al Congreso como legislatura local el inciso 27) del artículo 67º no es inconciliable con la facultad reglamentaria de carácter municipal, en la Capital Federal, como no lo es el poder de legislación provincial reconocido por los artículos 105º y 106º con la obligación de garantizar el régimen municipal que consagra el artículo 5º. La Ley, en ambos casos fija las normas generales amplias, orgánicas y deja al gobierno de propios, como lo ha llamado la tradición histórica hispano colonial, la función de traducir en el detalle reglamentario las previsiones concretas cuyas necesidad determina la experiencia de la vida comunal...”⁽³⁾.

Se concluye entonces que se reconoce la autonomía de los municipios pero se regla su alcance, con competencia de las provincias, que no podrán, desnaturalizando la esencia autónoma de los municipios, privarlos de los medios indispensables para el cumplimiento de los fines que les asignen las constituciones y las leyes provinciales.

3.2.- El Régimen de Coparticipación Federal.

Este régimen coordina las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno. Se comenzó a utilizar con bastante posterioridad a la consolidación de la organización nacional. Desde el año 1860 hasta el año 1934,

⁽²⁾ Fallo “Municipalidad de la Ciudad de La Plata c/ferrocarril del Sud”, CSJN del 1/6/1911. En igual sentido el fallo “P. Cesari y Cía. c/empresa del Ferrocarril Central Argentino” CSJN del 25/7/1916.

⁽³⁾ Fallo “Sebastián Cartagena s/querrela por infracción al artículo 2088º”, CSJN del 12/2/1930. Digesto Municipal, fallos 156 pág. 323.

el Régimen de Coparticipación Federal no existió formalmente, y es a partir de 1935 que queda instaurado por ley con las características que hoy conocemos, pero siempre sujeto a modificaciones, influido por conflictos políticos, el crítico entorno macroeconómico y la presión del sistema previsional.

El actual Régimen de Coparticipación Federal que se aplica desde el año 1988 hasta hoy es el de la Ley Nº 23.548, operando con prórrogas automáticas según lo prevé su propio articulado⁽⁴⁾.

La coparticipación impositiva consiste en un sistema de centralización de la recaudación y distribución del producido entre los distintos niveles de gobierno (bases y alícuotas establecidas a nivel nacional). Las participaciones están preestablecidas en instrumentos legales, dando libertad a cada nivel de gobierno, sobre las decisiones del gasto.

Conforme a lo previsto por el artículo 9º de la Ley Nº 23.548, las provincias asumen el compromiso de:

“b) Que se obligue 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.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...”

La adhesión al régimen de coparticipación importa aceptarla sin limitación ni reservas, lo que le significa a las provincias que han adherido, aceptarla tal como está. Por eso la Comisión Federal de Impuestos⁽⁵⁾ y las Comisiones Arbitral

⁽⁴⁾ Artículo 15º de la Ley Nº 23.548.

⁽⁵⁾ Res. 62 expte. “Unión Industrial Argentina c/ Municipalidad de la Matanza” del 21/12/1988, expte. “American Express SA c/Municipalidad de Gral. Pueyrredón” del 26/2/1993; 88, expte. “Cámara de Fabricantes de Almidones, Glucosas, Derivados y Afines c/ Municipalidad de Chacabuco” del 28/12/1993, expte. “Provincia de Salta

y Plenaria⁽⁶⁾ han resuelto en reiteradas oportunidades que las municipalidades de las provincias quedan obligadas por los regímenes a los que se han adherido sus respectivas provincias, es decir, el régimen de coparticipación federal y el Convenio Multilateral.

Es conocida la necesidad de una modificación del sistema de coordinación financiera entre la Nación y las provincias en nuestro país.

“La mayor simplicidad de funcionamiento del sistema es una de las claves de la propuesta”, así lo indica el trabajo realizado por un importante grupo de destacados especialistas en materia impositiva, quienes elaboraron las “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria”⁽⁷⁾. “Debería tenderse a un esquema que simplifique la composición de la masa coparticipable, eliminando las detracciones previas, fondos especiales, y precoparticipaciones, que permita a las provincias contar con más recursos de reforma automática; debería ser previsible e institucionalmente más estable para que el sistema sea compatible con sus mayores responsabilidades de gasto...lo que si se debería mantener, en lo que hace al sistema tributario en los distintos niveles de gobierno, es el prescripto recogido en el artículo 9º de la Ley Nº 23.548 de que las jurisdicciones subnacionales (provinciales y municipios) no resulten concurrentes con los tributos nacionales, es decir que debiera seguir quedando establecido que no se apliquen gravámenes provinciales o municipales análogos a los nacionales sujetos a distribución en la propuesta.”

3.3.- El pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento

Con la firma de este acuerdo firmado el 12/8/1993 por la Nación y las Provincias que adhirieron al mismo, se establecieron algunos compromisos que fueron implementados con distintos niveles de cumplimiento.

c/Municipalidad de Salta” del 29/7/1994, “EDESSA c/Municipalidad de Bernardino Rivadavia” del 27/11/1997. Todas del Comité Ejecutivo y Res. 33 del 3/1/1990 y 46 del 16/12/1994 ambas de la Comisión en pleno.

⁽⁶⁾ En los siguientes fallos las Comisiones Arbitral y Plenaria abren su competencia para entender el caso que se le plantean: R. (CA) Nº 2/1982 del 28/6/1982 “Establecimiento Modelo Terrabussi c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán”, confirmada por Comisión Plenaria el 11/11/1982; R. (CA) Nº 3/92 del 21/4/1992 “Neumáticos Goodyear SA c/Municipalidad de la Ciudad de Córdoba”; R. (CA) Nº 993 del 2/2/1993 “Molinos de la Plata SA c/Municipalidad de Puerto Vilelas, Chaco”.

⁽⁷⁾ Capítulo “Coparticipación”, pags. 15 a 50.

Este acuerdo vino a ratificar todos los dichos de la ley de coparticipación. Promueve, entre otras cosas, la derogación de ciertas tasas municipales.

En su cláusula primera, punto 2) dice:

“Derogar de inmediato los impuestos provinciales específicos que graven la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica, incluso los que recaen sobre la autogenerada; y servicios sanitarios, excepto que se trate de transferencias destinadas a usos domésticos. Así mismo se derogarán de inmediato las que gravan directa o indirectamente, a través de controles, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluídos el aéreo.

Asimismo se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la legislatura provincial o a través de la recomendación a los municipios que cuenten con competencia para la creación o derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo de su prestación”.

Por lo tanto, las tasas permitidas serán aquellas que sean una retribución por servicio efectivamente prestado, y que las mismas tengan un valor acorde al servicio que se ha prestado.

3.4.- El Convenio Multilateral

Este acuerdo interjurisdiccional tiene como objeto distribuir las bases imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de los contribuyentes que realizan actividades en varias jurisdicciones. De esta forma se evita múltiples imposiciones que podrían darse si todas las jurisdicciones involucradas quisieran alcanzar el total de los impuestos sobre los ingresos brutos por un sujeto,

generados por el desarrollo de actividades provenientes de un proceso único, económicamente inseparable.

El artículo 9º inciso d) del Régimen de coparticipación Federal se refiere explícitamente a la aplicación del Convenio Multilateral, disponiendo como obligación de las provincias:

“que continuarán aplicando las normas del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos”.

De esta forma se articulan dos importantes instrumentos de coordinación financiera, por un lado el Convenio Multilateral que tiende a evitar la doble o múltiple imposición horizontal, distribuyendo la base imponible entre las jurisdicciones que los hubiera suscripto, mientras que la Ley de Coparticipación Federal impide la doble o múltiple imposición vertical entre distintos niveles de gobierno.

Los municipios no han suscripto el convenio Multilateral, ya que las jurisdicciones adheridas son las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sin embargo, se encuentran alcanzados por sus disposiciones al tratarse de una norma que ha sido ratificada por leyes provinciales.

No obstante ello, el Convenio Multilateral hace mención a los Municipios. En su artículo 35º establece lo siguiente:

“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 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, solo 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 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial.

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

Resulta interesante el significado que le ha dado el autor Bulit Goñi a este artículo:

“a) El párrafo 1ro. establece un tope insuperable: el conjunto de municipalidades de una provincia no podrá superar más ingresos que los atribuidos a la misma.

b) El párrafo 2do. establece un método para la distribución de los ingresos brutos gravables entre dichas municipalidades de la misma provincia: es el propio método del Convenio para la distribución entre provincias.

c) Y el tercero hace una aclaración: si sólo pueden gravar los municipios en que el sujeto tenga establecimiento, local u oficina, la distribución de los ingresos derivados de las actividades desarrolladas en ellos se hará, entre ellos, con el método indicado en el segundo párrafo, y sin superar nunca el límite establecido en el primero.

El total provincial, se insiste, es sólo un tope, un límite, no una base, y ésta es la clave. El Convenio, se insiste, no genera base imponible, sino que sólo distribuye

la base imponible surgida de la aplicación de la norma local que establece y regula la obligación tributaria”⁽⁸⁾.

También es de destacar el tercer párrafo del artículo 35º, el cual ha sido de larga discusión. El punto en cuestión es el criterio que han sustentado los municipios en la no prescindencia de poseer local en jurisdicción municipal a fin de justificar la aplicación de la tasa. A esto se agrega que muchos contribuyentes, aún con razón en el planteo de la inexistencia de fondo, debieron abonar previamente el tributo discutido para poder presentar su reclamo ante los tribunales provinciales, a sabiendas de lo difícil que resulta litigar en estos fueros.

El pronunciamiento de Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba”⁽⁹⁾, viene a poner un límite en el accionar de la justicia cordobesa que venía defendiendo la legitimidad de la tasa municipal en casos de contribuyentes de extraña jurisdicción que, al no contar con local en el municipio, no recibían servicio alguno de parte del municipio como para legitimar la tasa en cuestión.

En dicho fallo, la Corte concluye que tasa sin contraprestación no es más que violación de la Constitución. Insiste en principios tradicionales de sus sentencias sobre la procedencia de las tasas, pero en esta ocasión define con firmeza que el local es un requisito esencial para prestar servicios que dé lugar a la exigencia del cobro de la tasa municipal.

Otro punto cuestionado ha sido si es o no materia del Convenio Multilateral, tratar las tasas municipales. En el caso “Tía SA c/Municipalidad de la Provincia de Misiones”⁽¹⁰⁾ el fisco municipal se agravia que la Comisión Arbitral no es competente, en función de la autonomía municipal. Se funda en la incorporación del artículo 123º de la Constitución Nacional y el proceso de reforma de las Constituciones provinciales, entendiendo que la autonomía invocada sería seriamente vulnerada de no apartarse dicha Comisión del entendimiento del caso.

⁽⁸⁾ Bulit Goñi, Enrique G. “Naturaleza Jurídica de los municipios. Exigencias de la Ley de Coparticipación Federal en materia de tributos municipales”. Editorial Ad Hoc, 2002.

⁽⁹⁾ Fallo del 23/06/2009.

⁽¹⁰⁾ R. (CA) N° 20/2001 del 20/9/2001 y R. (CA) N° 4/2002 del 21/3/2002.

El desarrollo elaborado por la Comisión para arribar a la conclusión de que si resulta competente, es utilizado como fundamento para las sucesivas contestaciones de casos concretos, por eso se transcribe a continuación:

“El artículo señalado (artículo 123º) no se limita a declarar la autonomía de los Municipios, sino que encomienda a las Provincias asegurar el mismo reglamentándolo, de lo que se infiere que las normas provinciales pueden poner límites a esa autonomía.

Que asimismo, los límites en materia tributaria están claramente definidos por el reconocimiento desde la misma Constitución Nacional de la potestad originaria en materia tributaria de la Nación y las Provincias, las primeras en cuanto a la competencia exclusiva del Congreso de la Nación de legislar en determinados temas (gravabilidad de las exportaciones, comercio interjurisdiccional, establecimientos de utilidad nacional, etc.), las segundas en cuanto conservan el poder tributario que expresamente no hubieren delegado a la Nación.

Que a esos límites específicos, deben agregarse aquellos que provienen de las normas que garantizan la armonización tributaria en los tres regímenes de gobierno, determinando al respecto la ley Nº 23.548 de Coparticipación Federal la obligatoriedad por parte de las Provincias de aplicar las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, así como de establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de coparticipación para los municipios de las jurisdicciones provinciales.

Que el Convenio Multilateral así como el sistema de Coparticipación Provincial y Municipal constituyen normas de armonización tributaria cuya aplicación es obligatoria para las provincias como para los municipios, no violando disposiciones constitucionales provinciales ni normas municipales”.

Por último, se destaca que el proyecto de un nuevo Convenio Multilateral celebrado en la provincia de Córdoba en el año 1988, contiene en su artículo 45º la redacción sin cambios del artículo 35º del Convenio Multilateral vigente.

3.5.- Ley Orgánica de de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires

En la Provincia de Buenos Aires, con el dictado del Decreto N° 6.769/1958 se crea la Ley Orgánica de las Municipalidades a través del cual se regula las potestades tributarias de los municipios de la Provincia de Buenos Aires.

Los puntos más salientes de la normativa son:

- Establece que la administración local de los partidos que forman parte de la Provincia estará a cargo de una municipalidad.
- Instruye a las municipalidades de sancionar las ordenanzas impositivas, conforme el artículo 193º inciso 2) de la Constitución de la Provincia.
- Obliga a prestar los servicios públicos tales como barrido, riego, alumbrado, inspecciones, y todo otro tendiente a satisfacer necesidades colectivas de carácter local, siempre que su ejecución no esté a cargo de la provincia o de la Nación.
- El artículo 226º enumera los impuestos y rentas a través de los cuales los municipios obtienen sus recursos. La expresión “impuestos” con que la norma denomina a los recursos, el artículo 227º establece que es “genérica” y comprende todas las contribuciones, tasas, derechos, y demás obligaciones que el municipio imponga en sus ordenanzas, siempre respetando los límites establecidos en la misma Ley Orgánica Municipal y en los principios generales de la constitución.

4.- Los recursos municipales

Las principales fuentes de recursos municipales los constituyen los recursos propios y los provenientes de transferencias de otros niveles de gobierno, o sea la Nación y la Provincia.

Dentro de los transferidos por otros niveles de gobierno, ubicamos a los fondos recibidos por la coparticipación de impuestos y por la participación en las regalías, si correspondiere. Estos resultan de transferencias automáticas.

También pueden incrementarse los recursos municipales con los aportes del Tesoro Nacional creados por artículo 3º inciso d) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, con el 1% del total de los montos recaudados a distribuir. Si bien éstos se originaron para atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales, en reiteradas oportunidades son dirigidos a los municipios desde el Ministerio del interior, que es la jurisdicción encargada de su asignación.

Con ajuste a la Constitución Provincial, la ley orgánica de municipalidades, cuando correspondiere, y las respectivas cartas orgánicas, los municipios pueden aplicar tributos, con los que conformarán sus respectivos recursos propios.

5.- Las tasas municipales

5.1.- Concepto

Las tasas son una especie del género de tributos. Se las define como prestaciones obligatorias establecidas por ley tendientes a la cobertura del gasto público que se corresponde a una concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público. Esto es lo que distingue la tasa del impuesto.

Los impuestos tienen como objetivo el financiamiento de los servicios públicos indivisibles, mientras que las tasas se ocupan de costear los servicios públicos divisibles.

Los impuestos son establecidos por la Nación o las provincias, nunca por los municipios.

Se interpreta que el monto de las tasas debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta, imposible de establecer.

En concordancia con ello, el artículo 63º de la Resolución N° 2/2010 de la Comisión Arbitral establece que cuando, para la determinación de la base imponible del tributo, la municipalidad considere los ingresos brutos como elemento de medición, se presumirá que la aplicación de los montos mínimos no vulnera las disposiciones del artículo 35º 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.

5.2.- Hecho imponible de las tasas municipales

El presupuesto de hecho de la tasa es la prestación de un servicio por parte de la Administración que afecta al obligado. No es requisito de la tasa que el servicio beneficie al contribuyente, dado que esta característica es más propia de la contribución especial; es suficiente con que afecte al sujeto.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó respecto del hecho imponible en las tasas que "...al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente"⁽¹¹⁾.

Sin la prestación del servicio no hay hecho imponible, no hay tasa; a su vez, si el servicio ha sido prestado y no existe capacidad contributiva no hay tributo.

5.3.- Base imponible de las tasas municipales

Las tasas municipales deben guardar una adecuada relación de proporcionalidad con el costo del servicio, lo que resulta inadmisibles que su quantum se pueda incrementar por una circunstancia ajena a la prestación misma.

⁽¹¹⁾ Fallo "Cía. Química SA c/municipalidad de San miguel de Tucumán" CSJN del 5/9/1989.

“Los municipios ven limitada su potestad tributaria a la porción de la base imponible que le resulta asignada, con independencia de lo que el administrado haga o deje de hacer en otros municipios de la misma provincia”⁽¹²⁾.

Al respecto, la Resolución N° 2/2010 de la comisión Arbitral establece que en aplicación del artículo 35° del Convenio Multilateral para la distribución de la base imponible municipal, se aplicarán las disposiciones del régimen general o especial según corresponda, conforme las actividades desarrolladas por el contribuyente⁽¹³⁾.

Para no superar el tope establecido por el artículo 35° de la Comisión Arbitral, para las Municipalidades que establezcan los 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 imponibles de las municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo.

5.4.- Coeficiente unificado intermunicipal

Para la atribución de los ingresos brutos a cada municipalidad, el artículo 64° de la Resolución N° 2/2010 de la Comisión Arbitral establece que deberá efectuarse de acuerdo con las disposiciones previstas por el Convenio Multilateral, determinando coeficiente de distribución relacionando los ingresos y gastos, de acuerdo con el régimen general del artículo 2° que efectivamente correspondan a cada uno de ellos con el total provincial.

El coeficiente así determinado deberá aplicarlo la jurisdicción provincial sobre los ingresos brutos atribuibles a la misma.

Dicha atribución también se hará de acuerdo con los regímenes especiales, en los casos de resultar los mismos aplicables.

⁽¹²⁾ Bulit Goñi “Tributación Municipal: dos temas puntuales en torno de la tasa de inspección”, Doctrina Tributaria, XVII-581.

⁽¹³⁾ R. (CA) N° 2/2010, artículo 57°.

Lo dispuesto anteriormente no será procedente si existiere un acuerdo interjurisdiccional para la liquidación de la base imponible.

Este acuerdo, lamentablemente en la práctica no existe. Es entendible que llegar a coincidir en los criterios no es tarea fácil, viendo que si para actualizar el Convenio Multilateral no hubo aún consenso en las provincias, mucho menos en un nivel inferior.

6.- Coordinación del Convenio Multilateral con las Ordenanzas Municipales Bonaerenses

Se ha visto que del primer y segundo párrafo del artículo 35º del Convenio Multilateral se infiere que las municipalidades no podrán gravar más ingresos brutos que los que se atribuyan a la jurisdicción provincial, y que la distribución de la base imponible entre los diferentes Fiscos municipales de una jurisdicción, deberá realizarse ya sea aplicando el régimen general contemplado en el artículo 2º del Convenio Multilateral, o bien los regímenes especiales previstos en los artículos 6º a 13º del mismo.

Buenos Aires, la Provincia más extensa del país, se divide territorial y administrativamente en 134 municipios⁽¹⁴⁾. Electoralmente se divide en 8 secciones, y el Gran Buenos Aires se compone de 24 de esos municipios. De una muestra de los más representativos, se analizó en qué medida las municipalidades cumplen con lo dispuesto por el artículo 35º del Convenio Multilateral. Para el estudio, se tomó la tasa a través de la cual los municipios bonaerenses obtienen sus mayores recursos: la tasa de seguridad e higiene.

Previamente, se define la tasa elegida:

6.1.- Tasa por inspección de seguridad e higiene

⁽¹⁴⁾ Datos extraídos del sitio oficial Web de la Provincia de Buenos Aires.

Según la provincia o el municipio, es denominada indistintamente como tasa por inspección de seguridad e higiene, como contribución que incide sobre la industria, el comercio y las empresas de servicios o como derecho de registro e inspección.

Es la tasa que le brinda mayor recaudación a los municipios. Su contraprestación es la realización de inspecciones destinadas a constatar y preservar la seguridad, salubridad e higiene en locales, establecimientos u oficinas destinados al ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios⁽¹⁵⁾. Es decir, que por lo visto requiere la existencia de locales en el Municipio, un dato no menor a la hora de analizar las ordenanzas fiscales en concordancia con lo normado por el artículo 35º del Convenio Multilateral.

La base imponible para determinar el monto de tasa a tributar varía en cuanto al criterio adoptado en cada municipio: ingresos brutos, personal en relación de dependencia y metros cuadrados cubiertos.

Volviendo al análisis objeto del trabajo, se observa lo siguiente:

- Las Ordenanzas Fiscales que ajustan la liquidación de las tasas a las normas del Convenio Multilateral son:
 - Bahía Blanca,
 - General San Martín,
 - Pilar,
 - Hurlingham,
 - Junín,
 - La Matanza,
 - San Miguel, cuya Ordenanza Fiscal expresa que “el Municipio adhiere expresamente”, cuando no es el municipio quien puede adherir directamente al acuerdo firmado por los gobiernos provinciales.
- Ordenanzas Fiscales que hacen mención al Convenio Multilateral, pero con condicionantes:

⁽¹⁵⁾ Jarach, Dino “Finanzas públicas y derecho tributario”, Editorial Cangallo Buenos Aires, 1983.

- La Ordenanza Fiscal de Tres Arroyos en su artículo 115º establece que el contribuyente debe acreditar fehacientemente su condición de tal, pero aclara el artículo 116º que “la presentación o aprobación que hagan los organismos provinciales de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes no implica la aceptación de las mismas, pudiendo la municipalidad verificar la procedencia de los conceptos y montos consignados y realizar las modificaciones, impugnaciones y rectificaciones que correspondan”.
- En el mismo sentido las siguientes Ordenanzas: el artículo 27º de la Ordenanza Fiscal de General Villegas; artículo 107º de la Ordenanza Fiscal de Pehuajó; artículo 91º de la Ordenanza Fiscal de Pergamino; artículo 55º de la Ordenanza Fiscal de Ramallo;
- En la Ordenanza Fiscal de Berazategui, se crea la figura del agente de recaudación e información. El último párrafo del artículo 86º deja abierto la posibilidad cuando dice que “las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el presente gravamen, en especial modo aquellas que por su actividad estén vinculadas a la comercialización de productos, bienes en general o faciliten sus instalaciones de productos, bienes en general o gravadas por la tasa, deberán actuar como agentes de percepción o retención e información en el tiempo y forma que determine el departamento ejecutivo”.
- El artículo 4.14 inciso k) de la Ordenanza Fiscal de Esteban Echeverría condiciona la aplicación de las normas del Convenio Multilateral para determinar las bases imponibles de las tasas, si no existiera acuerdo jurisdiccional que reemplace la distribución en cada jurisdicción provincial adherida. También lo limita “a los efectos de acceder los distintos contribuyentes a distribuir la base imponible entre diversas jurisdicciones comunales dentro del ejido de la Provincia de Buenos Aires deberá acreditar habilitación local y pago del tributo (Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene o similar equivalente), en las mismas; caso contrario la Comuna de Esteban Echeverría percibirá la totalidad del gravamen atribuido a la jurisdicción Provincial”.
- En el mismo sentido el artículo 4.4 inciso m) de la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Ezeiza y el artículo 75º de la Ordenanza Fiscal de Lanús;

- La Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Tandil en su Título IV la denomina “tasa unificada de actividades económicas”. En su artículo 91º establece para la determinación de las bases imponibles las normas del Convenio Multilateral, pero excluye “de esta forma de determinación al rubro 62100-16 “Hipermercados”, los que calcularán la base imponible de acuerdo a las ventas que efectúen en los comercios ubicados en jurisdicción del Partido de Tandil”.

➤ Ordenanzas fiscales con importes fijos y/o mínimos:

- La Municipalidad de Perón aplica un importe mínimo de tasas. El artículo 91º establece que “La Tasa surgirá de la aplicación de las respectivas alícuotas establecidas en la Ordenanza Impositiva para las distintas actividades económicas, sobre las bases imponibles resultantes de las presentes disposiciones; o el monto mínimo establecido en dicha Ordenanza, el que sea mayor”.
- El artículo 139º de la Ordenanza Fiscal de Tigre si bien menciona la aplicación del Convenio Multilateral, establece montos mínimos mensuales.

➤ Ordenanzas Fiscales donde se hace referencia a “locales habilitados”:

- El capítulo primero, del título séptimo de la Ordenanza Municipal de Avellaneda contempla una extensa y desarrollada normativa de aplicación para la Tasa de Seguridad e higiene. En ella se requiere la existencia de locales habilitados.
- El artículo 147º de la Municipalidad de Florencio Varela determina la base imponible de la tasa “en función de ingresos y gastos en cada una de las jurisdicciones de la Provincia de Buenos Aires en las que tenga actividad con su debida habilitación Municipal, el porcentaje unificado atribuible a cada una de ellas, salvo casos debidamente justificados y merituados por el Departamento Ejecutivo”.
- En la ordenanza Fiscal del municipio de Quilmes, el artículo 112º establece que para los sujetos que realicen actividades en dos o más municipios de la Provincia de Buenos Aires, podrán distribuir proporcionalmente el 100 % de la base imponible de la tasa, entre aquellas jurisdicciones donde la actividad ejercida se realice en locales,

establecimientos, oficinas, etc., debidamente habilitadas, de acuerdo con lo normado por el artículo 35º del mencionado Convenio.

- Para el municipio de San Isidro, la Ordenanza Fiscal establece en su artículo 82º que “en aquellos casos en los que el contribuyente posea más de una habilitación en el Partido, y no esté en condiciones de asignar monto imponible de cada una de ellas, efectuará por una el pago global principal y por las restantes los montos establecidos por la Ordenanza Impositiva para la actividad desarrollada, Ordenanza Impositiva vigente, art. 8º a) y b). Se aclara expresamente que los titulares deben tributar por cada una de las habilitaciones que posean en el partido”.

➤ Ordenanzas Fiscales donde no se hace mención al Convenio Multilateral:

- En la Ordenanza Fiscal de Almirante Brown no se menciona el artículo 35º del Convenio Multilateral ni la posibilidad que los sujetos que en ella contribuyen, tengan actividades intermunicipales. Por el contrario, el artículo 83º establece que “La tasa será un importe mensual que se determinará en función del producto resultante de la base imponible establecida según lo prescripto en el artículo 82º y la tarifa fijada en la Ordenanza Tarifaria Anual, sin perjuicio de los importes fijos y mínimos que se establezcan. Cuando la inscripción comprendiera actividades sujetas a mínimos diferentes, se abonará por el mayor de todos”.
- La Ordenanza Fiscal de San Pedro determina la base imponible para la tasa de seguridad e higiene en relación a empleados en relación de dependencia. Evita mencionar el Convenio Multilateral.
- Del mismo modo la Ordenanza Fiscal de Coronel Suárez.
- En la Ordenanza Fiscal de las Flores si bien no se hace mención del Convenio Multilateral, toma como base los ingresos brutos devengados y aplica tasas mínimas y máximas.
- En General Madariaga, el municipio determina la base imponible en función de la actividad que se desarrolla, y aplica un importe fijo bimestral.
- El último párrafo del artículo 113º de la Ordenanza Fiscal de Marcos Paz establece lo siguiente: “en el caso de contribuyentes que desarrollen actividades en distintas jurisdicciones, sólo deberá considerarse al efecto de liquidar el impuesto, las ventas netas devengadas correspondientes al Partido de Marcos Paz”, sin mención del acuerdo interjurisdiccional.

- En la ordenanza Fiscal de la Municipalidad de San Fernando, el artículo 124º, si bien determina la base imponible en función de los empleados en relación de dependencia, para los grandes contribuyentes considera los ingresos brutos, y prevé que, de corresponder, es de aplicación las normas del Convenio Multilateral.

En resumen, vemos que hay ordenanzas fiscales que establecen que no será requisito para configurar el hecho imponible de la tasa la existencia de local o establecimiento; otras gravan el mero ejercicio de actividad comercial, industrial o de servicios en el municipio, sea que se efectúe a través de un intermediario, corredor o viajante de comercio, con o sin relación de dependencia; y hay otro grupo que omite cualquier referencia al Convenio Multilateral.

7.- Competencia de la Comisión Arbitral en materia de tasas Municipales

Se ha visto los diferentes dictados de las Ordenanzas Fiscales y la forma de determinar las bases imponibles de las tasas. A continuación, se analiza como los órganos de aplicación del Convenio Multilateral se han pronunciado al respecto. Estos son la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria.

La Comisión Arbitral interviene en casos concretos que se originan con motivo de aplicación el Convenio, siendo obligatorias sus resoluciones para las partes⁽¹⁶⁾.

La Comisión Plenaria tiene como funciones la de resolver con carácter definitivo los recursos de apelación contra las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral y la de establecer las normas procesales que deben regir en las actuaciones ante las Comisiones⁽¹⁷⁾.

Con el dictado de la Resolución 12/2006⁽¹⁸⁾, se estableció el procedimiento que habilita la competencia de la Comisión Arbitral para atender asuntos vinculados con la aplicación del artículo 35º del Convenio Multilateral.

⁽¹⁶⁾ Artículo 24º inciso b) del Convenio Multilateral.

⁽¹⁷⁾ Artículo 17º inciso g) del Convenio Multilateral.

⁽¹⁸⁾ Dicha Resolución ha quedado incorporado en la R. (CA) N° 2/2010, artículos 59º a 61º.

Así, el artículo 58º de la Resolución N° 2/2010 establece que la Comisión Arbitral es competente cuando al contribuyente al que se le practicó la determinación está 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.

El caso concreto queda configurado con el primer acto administrativo emanado de la municipalidad, que, de quedar firme habilite la vía ejecutiva.

Las resoluciones que dictan las Comisiones Arbitral y Plenaria en relación con los casos concretos configuran jurídicamente laudos arbitrales, por lo cual la decisión de la controversia tiene fuerza de cosa juzgada, quedando la apelante el derecho de recurrir a la acción judicial pertinente.

Desde que se implementó dicho procedimiento a la actualidad, podemos observar como se presentaron casos concretos los cuales sentaron precedente en cuanto a la competencia de la Comisión Arbitral. También vemos como en otros casos el contribuyente apela a este recurso invocando la incorrecta aplicación de las normas del Convenio Multilateral para determinar la base imponible a aplicar de acuerdo con el artículo 35º del Convenio. Por último, como facultad de ella, elaboró la interpretación en cuanto al límite y los conceptos que integraría la base imponible a utilizar.

Haciendo un recorrido de los casos planteados desde el año 2006 a la actualidad se observan las siguientes conclusiones:

1) Casos concretos de la Comisión Arbitral:

- R. (CA) N° 14/2012 del 18/4/2012, "Frigorífico Rydhans SA c/Municipalidad de Moreno":

La actora dice haber liquidado la tasa en función de un coeficiente de ingresos y gastos efectuados en ese municipio, y considera que no es de aplicación el último párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral en razón de que en la Provincia de Buenos Aires no existe norma de orden provincial que establezca el

requisito de percepción del tributo en aquellos casos en que exista local donde se desarrolle actividad gravada.

El municipio hace su defensa, aduciendo que el contribuyente no acreditó la existencia de otros locales en otros municipios de la Provincia, concluyendo que toda la actividad económica del frigorífico se concentra en la Municipalidad de Moreno donde posee la única planta habilitada en toda la Provincia de Buenos Aires.

La conclusión de la Comisión Arbitral fue la siguiente: “Puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que el Municipio considera que para el caso es de aplicación el tercer párrafo del artículo 35º del Convenio Multilateral y que al no tener el contribuyente otro local habilitado en el resto de la Provincia, se puede atribuir el total de la base imponible correspondiente a la jurisdicción provincial.”

“Que en la Provincia de Buenos Aires, no existe norma que establezca que sus municipios puedan sólo exigir la tasa en el caso que, en los mismo, los contribuyentes tengan 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, la Municipalidad de Moreno tiene derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 2º 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”.

En ese sentido la Comisión resuelve que la Municipalidad de Moreno se ha excedido al encuadrar el caso en el tercer párrafo del artículo 35º del Convenio Multilateral, dándole la razón al contribuyente.

- R. (CA) Nº 23/2006 del 13/7/2006, “Massalin Particulares SA c/Municipalidad de Merlo”:

La actora se presenta ante la Comisión Arbitral por considerarse encuadrada como contribuyente del Convenio

Multilateral, en razón de ejercer actividades interjurisdiccionales. El Municipio, en cambio, considera que no debe ventilarse el caso por esta vía en razón de que la tasa de seguridad e higiene fue aplicada conforme las Ordenanza Fiscales, la cual está amparada por el artículo 24º y cc. de la Ley Orgánica Municipal.

La Comisión Arbitral enmarca su competencia en el propio Convenio Multilateral, quien se limita a reglar la forma en que se distribuirán los ingresos brutos del contribuyente entre los fiscos en los que realiza su actividad cuando se dan las causales previstas en el artículo 1º del Convenio Multilateral, sin inmiscuirse en las decisiones de estricta política tributaria de las jurisdicciones, sean provinciales o municipales.

Dicho esto, el tema a atacar es que en la Ordenanza Municipal de Merlo, a los efectos de determinar la base imponible de la tasa de seguridad e higiene, considera como computables a las exportaciones, cuando el artículo 6º de la R. (CA) Nº 2/2010 las considera como no computables a los fines de la distribución de la materia imponible. Sostiene la actora que la tasa de seguridad e higiene no puede realizarse sobre los ingresos por operaciones de exportación por cuanto dicha situación "...excede el límite impuesto para el ejercicio del poder tributario municipal..." pero no desarrolla cual sería ese límite y en que forma se excede el ejercicio del poder tributario municipal.

La Comisión Arbitral concluye que la metodología utilizada por el municipio para la determinación de la tasa de seguridad e higiene respeta el criterio metodológico y aritmético que impone el artículo 35º del Convenio Multilateral, al decir que "...el artículo 7º de la Ordenanza Fiscal 218/04 expone claramente que la tasa de inspección de seguridad e higiene alcanza a los importes correspondientes a los ingresos por exportaciones. No puede establecerse por analogía que el impuesto sobre los ingresos brutos, su base imponible, y el límite de alcance del gravamen esté siendo conculcado, ya que según se expresa al no estar gravados las exportaciones por dicho impuesto, las mismas no formarían parte de la base imponible de dicho gravamen, como así tampoco estarían comprendidas en el límite de gravabilidad que impone el artículo 35º del Convenio... Que una vez determinados los

coeficientes conforme a lo antes expresado, estos se deberán aplicar, cuando así corresponda, sobre la totalidad de los ingresos excluyendo los ingresos no alcanzados, como ocurre con los provenientes de operaciones de exportación cuando se trata de jurisdicciones provinciales, y para el caso concreto de la Municipalidad de Merlo, sin excluirlos tal como reza su disposición legal....que el hecho de que algunas jurisdicciones provinciales los hayan excluido del hecho imponible no les hace perder el carácter de ingreso, sino que para las mismas los ingresos por ese concepto no se encuentran alcanzados por el tributo, mientras que aquellas que hayan otorgado la exención, los deducen a los fines de la determinación de la base imponible gravada.

Cualquiera de las dos situaciones, ya sea exclusión o deducción, tiene un resultado neutro para el contribuyente, puesto que en ningún caso tributa sobre los mismos...que es importante destacar que la jurisdicción provincial puede legislar disponiendo cuales son los alcances del hecho imponible y como se conforma la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, como así las exenciones, deducciones y todo lo que se relacione con su política tributaria.

Así también, es facultad de los municipios idénticas atribuciones respecto de la tasa en cuestión. Todo ello es materia exclusiva de su incumbencia, no pudiendo ni debiendo ser analizados por la Comisión Arbitral...”.

- R. (CA) N° 33/2011 del 21/9/2011. “Distribuidora Regional SRL c/Municipalidad de Campana”:

En este caso el municipio aplica la tasa de seguridad e higiene en función del tercer párrafo del artículo 35° del Convenio Multilateral, aduciendo que el contribuyente no posee local habilitado en otra jurisdicción que no sea la localidad de Campana.

La Comisión Arbitral destaca que existen numerosos casos concretos ya resueltos en el sentido de que los Municipios de la Provincia de Buenos Aires no pueden aplicar lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 35° del Convenio Multilateral en razón de que no existe en dicha jurisdicción una norma de carácter provincial que exija el local habilitado para la precedencia de la tasa por

inspección de seguridad e higiene, debiendo aplicarse las disposiciones del segundo párrafo de la norma antes citada.

“Que los fundamentos para la toma de esas decisiones han sido que la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, no tiene una previsión que autorice la percepción de la tasa sólo a los Municipios donde el contribuyente tenga local o establecimiento habilitado.

Por otra parte, tampoco hay un acuerdo intermunicipal que establezca los requisitos que habrán de cumplirse para la distribución de la base imponible entre ellos”.

Por ello, se resuelve a favor del contribuyente.

2) Casos ratificados por la Comisión Plenaria:

- R. (CP) Nº 21/2007 del 27/9/2007, “Telecom Personal SA c/Municipalidad de Merlo”:

Este caso es muy particular porque el expediente data del año 2005, donde la Resolución (CA) Nº 12/2006 que prevé la metodología del cálculo de la base imponible para las tasas municipales aún no existía. El Fisco por lo tanto había aplicado una cuota o monto fijo para gravar las tasas, cosa que la contribuyente consideró que se vulneraba el artículo 35º del Convenio Multilateral.

La Comisión Arbitral resuelve al respecto que “al estar los municipios obligados a gravar, en su conjunto, únicamente la parte de ingresos atribuibles a la Provincia, cualquier monto que supere la aplicación de la alícuota correspondiente a la actividad por la respectiva base imponible municipal estaría violando su pretensión, puesto que se desvirtuarían los propósitos perseguidos por la norma y tornaría inoperante su aplicación. Que el artículo 53º del Anexo de la Resolución (CA) Nº 1/2006, dispone que” se presume que el establecimiento de montos mínimos vulnera las disposiciones del artículo 35º del Convenio Multilateral”, presunción que a los Municipios en general, y en este caso particular a la Municipalidad de Merlo, en los hechos, les es muy dificultoso o prácticamente imposible probar....Que por lo mismo, no habiendo el Municipio desvirtuado dicha presunción es que, en el caso concreto

planteado, no corresponde la aplicación de tasas mínimas, puesto que ello contrapone con lo dispuesto con las disposiciones del artículo 35º. Y hace lugar al recurso interpuesto por la contribuyente.

Obviamente, el Municipio interpone recurso ante la Comisión Plenaria, pero ya para esa época estaba vigente la Resolución (CA) Nº 12/2006, por ello considera procedente que el mismo deba aplicarse para este caso.

En este punto, la Comisión Plenaria es absolutamente clara al decir que no puede aplicarse dicha resolución ya que la misma fue dictada en fecha posterior al resolutorio apelado, y que la pretensión de la Municipalidad de que se aplique al presente caso es completamente improcedente en función del consabido principio de irretroactividad de las leyes. Que la Resolución de la Comisión Arbitral se dictó conforma a las normas vigentes en ese momento, con lo cual no hace lugar a la apelación interpuesta.

- R. (CP) Nº 22/2007 del 27/9/2007, "Juan Alberto García Construcciones SA c/Municipalidad de Resistencia":

En oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral, la contribuyente no aportó la totalidad de las pruebas de las cuales pretendía valerse, por lo que dicha Comisión falló en virtud de lo aportado.

La contribuyente apela el recurso ante la Comisión Plenaria, sosteniendo que la Municipalidad al considerar como único local comercial que la empresa tiene habilitado en la Provincia está en Resistencia, el municipio tiene derecho a apropiarse de toda la base imponible declarada, con prescindencia de que en ese total se incluyan ingresos por obras realizadas en otros municipios. Sostiene la contribuyente en contrario, que la base según los artículos 6º y 35º del Convenio Multilateral deben distribuirse entre tales entes locales (en un 10% al lugar de la sede y un 90% al lugar donde se realiza la obra) aunque no exista local.

Afirma la empresa que la Municipalidad de Resistencia no determinó la deuda basada en la ausencia de prueba respecto de obras en otros Municipios de la Provincia, pues el fundamento fue que aunque haya obras ejecutadas en esos otros Municipios, el

hecho de no haber en ellos local habilitado le permite al Municipio de Resistencia apropiarse de la base. Para la Comisión Plenaria ve por un lado que la Municipalidad de Resistencia se habría atribuido el 100% de la base imponible tomando en consideración la existencia de local en ella y no en otras, encuadrado el caso en el tercer párrafo del artículo 35º, lo que sería incorrecto. Pero por otra parte, el accionante no habría demostrado que dicho encuadramiento legal le cause agravios, perjudique a otros entes municipales o supere el tope establecido por el artículo 35º del Convenio Multilateral, toda vez que no había aportado las probanzas de los hechos alegados en su acción.

La Comisión Plenaria sostiene que en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral debe acompañársele toda la prueba, existiendo una previsión expresa que indica que si alguna no estuviere en poder del demandante, deberá citarla y decir dónde se encuentra. Que a lo expuesto, y como contracara, se debe agregar que una de las partes del conflicto es un ente público y es sabido que los deberes de buena fe y lealtad procesal también son exigibles a ellos como a los contribuyentes, ya que en sus relaciones con los administrados el Estado debe privilegiar el principio de ejemplaridad que debe presidir todos sus actos. Puede observarse que toda la prueba aportada en el recurso de apelación ante la Comisión Arbitral, obraba en las actuaciones administrativas, es decir que eran conocidas por la Municipalidad pero no fueron agregadas por ninguna de las partes, una, tal vez por impericia y la otra quizás por descuidar el deber de demostrar que el acto ha sido dictado conforme a derecho.

A la luz de tales consideraciones, y en inteligencia de que la prueba ahora es relevante y decisiva para la resolución de la causa, la Comisión Plenaria consideró tomarlas en esta instancia para resolver la controversia.

En esta etapa entonces, la recurrente acredita la realización de obras en diversos municipios de la Provincia de Chaco, lo cual surge de varios contratos aportados.

La Comisión Plenaria observa que es cierto lo que dice el municipio de que la empresa no ha acreditado que se encontraba obligada a pagar la tasa en distintos municipios y que efectivamente

los efectuara, pero también es cierto, a la luz de los elementos arrojados en esta instancia, que el Municipio pretende apropiarse de base que a otros corresponde, partiendo de la no acreditación de locales habilitados en éstos, lo que no se ajusta al modo de atribuir base en casos como el presente.

Dice “que la existencia o no de locales establecidos en los lugares donde se desarrolla la actividad pretendida por la Municipalidad, no es útil ante un régimen especial de distribución como es el artículo 6º, porque el Convenio Multilateral dispone que solamente en una jurisdicción exista escritorio, oficina o si se prefiere local, pero no en la otra, que es aquella donde se lleva a cabo la construcción. Es decir que en la jurisdicción donde se realizan los trabajos, el elemento determinante y generador del ingreso a distribuir es la realización de la obra misma con independencia de que haya en el lugar un local establecido, en cuyo caso, la jurisdicción podrá pretender parte de los ingresos totales por la ejecución de la obra prescindiendo de otros elementos.

Que por lo dicho, la Municipalidad de Resistencia tiene derecho a atribuirse la porción de base imponible que prevé el artículo 6º del Convenio Multilateral y en esta hipótesis, estando la sede de la empresa en ella, podrá requerir que se le atribuya siempre el 10% de los ingresos provenientes de la obra, pero el 90% debe asignarse a aquel Municipio donde se lleva a cabo con independencia de que ese lugar tenga un local comercial para la venta de cosas o servicios. Tan es así que el municipio donde se realiza la obra tiene derecho por la construcción de la obra misma y por ninguna otra circunstancia, pudiéndose señalar en el punto que si una obra se realiza en Resistencia, ésta tendrá derecho a que se le atribuya el 90% del ingreso, porque allí se realizó la construcción y no por estar la sede de la empresa, por la cual ya tiene la asignación del 10%.

Que debe notarse el erróneo encuadramiento efectuado por la municipalidad al considerar que en el lugar de la obra debe existir local habilitado de características semejantes a la tradicional del comercio de venta de bienes y servicios -que se sabe no es un requisito vigente en la Provincia- sin tomar en cuenta el contenido

del artículo 6º, soslayando además, el hecho de que en empresas de este tipo lo común es que en los lugares de realización de la obra no existan locales de venta de bienes y servicios, pudiendo existir obradores, locales administrativos destinados al pago de sueldos y gastos menores, galpones para guarda de vehículos y maquinarias, otros espacios físicos propios de las tareas que ahí se lleven a cabo aunque debe resaltarse que tampoco en nada variaría si no los hubiera”.

En ese entendimiento, la Comisión Plenaria resuelve en favor del contribuyente.

Se observa como con el dictado de la Resolución N° 12/2006, tanto la Comisión Arbitral como Plenaria han tenido que resolver casos que le han sido planteados, por forzar de alguna manera la interpretación del artículo 35º del Convenio Multilateral. Esto con el fin de obtener las Municipalidades una mayor recaudación, ya que lo recibido por parte de la coparticipación no alcanza a satisfacerles las necesidades y obligaciones que deben afrontar en el municipio.

Si existiese el acuerdo intermunicipal previsto en el artículo citado anteriormente, y se determinase la base imponible de las tasas en forma unificada, acompañado de una reforma en el régimen de coparticipación federal, no se tendría que hablar de la resolución de estos conflictos y mucho más, que se plantee la potestad tributaria de las Municipalidades y la competencia de la Comisión Arbitral y Plenaria.

8.- Conclusión

La experiencia indica que las tasas municipales aplicadas en los municipios no concuerdan con lo normado en el artículo 35º del Convenio Multilateral, generando constantes conflictos de abuso de “autonomía” de poder tributario. Sobre el estudio realizado en las ordenanzas municipales de la Provincia de Buenos Aires, se puede comprobar lo aseverado.

Con el fin de obtener una mayor recaudación, muchos municipios pretenden gravar con la tasa de seguridad e higiene, a contribuyentes que no tienen radicado en el municipio establecimiento, local u oficina que puedan ser inspeccionados, gravando sin sustento territorial.

En el último tiempo, la Comisión Arbitral y Plenaria han incrementado notablemente su participación en la resolución de casos concretos a la hora de determinar el quantum de las tasas.

El segundo párrafo del artículo 35º nos acerca una solución cuando dice que se aplicarán las normas del Convenio Multilateral para la distribución entre los municipios: “si no existiere un acuerdo intermunicipal que lo reemplace”.

Porque no ponerse de acuerdo los municipios, y ejercen entonces la opción que les dejó abierta el artículo citado, en cuanto a la posibilidad de cambiar la asignación de la base imponible mediante la suscripción de un convenio intermunicipal.

En la Provincia de Buenos Aires, la Ley Orgánica Municipal nada dice al respecto.

Concluyendo, la conveniencia de que los municipios ejerzan esta opción aún no utilizada, brindaría mayor seguridad jurídica y una asignación de los recursos en forma equitativa.

9.- Bibliografía

- Constitución Nacional de la República Argentina.
- Ley Nº 24.548, Régimen Transitorio Coparticipación Federal de Impuestos.
- Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12/8/1993.
- Convenio Multilateral y sus modificaciones, suscripto en la ciudad de Salta, el 18/8/1977.
- Resolución (CA) Nº 2/2010. Ordenamiento de Resoluciones Generales.
- Decreto Nº 6.769/1958. Ley Orgánica de las Municipalidades. Provincia de Buenos Aires.
- Bulit Goñi, Enrique, "Las reformas al Convenio Multilateral, Breve análisis del régimen Aplicable". La información, XXXVIII.
- Bulit Goñi, Enrique, "Tasas Municipales", tomo I y II. Editorial Lexis Nexis, año 2008.
- Bulit Goñi, Enrique, "Naturaleza Jurídica de los municipios. Exigencias de la Ley de Coparticipación Federal en materia de tributos municipales". Editorial Ad Hoc, año 2002.
- Autores varios, "Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria", Editorial Edicon, año 2011.
- Bulit Goñi, "Convenio Multilateral", Editorial Depalma.
- Villegas, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - 8va. edición - Editorial Depalma año 2003.
- Balbo, Elvira, "Tributación Municipal: Tasas sin servicio y servicio sin tasa". DTE Tomo XXVI - 6/2005 pág. 527.
- Ordenanza Municipal Nº 1175/09, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Malvinas Argentinas.
- Ordenanza Fiscal s/n, Municipalidad Presidente Perón.
- Ordenanza Municipal Nº 8911/09, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Almirante Brown.

- Ordenanza Municipal N° 20359/2007, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Avellaneda.
- Ordenanza Municipal N° 179/2008, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Ituzaingó.
- Ordenanza Municipal N° 5857/2009, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de San Pedro.
- Ordenanza Municipal N° 2555/20129, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Las Flores.
- Ordenanza Municipal N° 5350/2012, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Coronel Suárez.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2011, Municipalidad de General Madariaga.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2012, Municipalidad de Marcos Paz.
- Ordenanza Municipal N° 3486/1992 y sus modificaciones, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Tres Arroyos.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2012, Municipalidad de Bahía Blanca.
- Ordenanza Municipal N° 2234/2008, to. al 23/12/2008, Ordenanza Fiscal e Impositiva de la Municipalidad de Berazategui.
- Ordenanza Municipal N° 4954/2011 y sus modificaciones, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Escobar.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2011, Municipalidad de San Martín.
- Ordenanza Municipal N° 3230/2011 y sus modificaciones, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Tigre.
- Ordenanza Municipal N° 286/03, promulgada por Decreto N° 1688/03 y sus modificatorias, reforma actual s/Ordenanza N° 492/11, Decreto Promulgatorio N° 1/12. Ordenanza Fiscal e Impositiva de la Municipalidad de Pilar.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2012, Municipalidad de Esteban Echeverría.
- Ordenanza Municipal N° 1527/CD/05, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Ezeiza.
- Ordenanza Municipal N° 7200/2011, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Florencio Varela.
- Ordenanza Fiscal s/n, Municipalidad de General Villegas.
- Ordenanza Municipal N° 4508/2009, con las modificaciones de las Ordenanzas N° 4900, 4946, 5682 y 5892. Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Hurlingham.
- Ordenanza Municipal N° 5872/2010, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Junín.

- Ordenanza Municipal Nº 22031/2011, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de La Matanza.
- Ordenanza Municipal Nº 7244/91, modificada por la Ordenanzas Nº 11.166, to. según Decreto Nº 438/2012. Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Lanús.
- Ordenanza Municipal Nº 1/2011, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Pehuajó.
- Ordenanza Municipal Nº 7427/2011 y Decreto Nº 4267/2011. Ordenanza Fiscal e Impositiva de la Municipalidad de Pergamino.
- Ordenanza Municipal Nº 11815/2012, Ordenanza Fiscal y Tributaria de la Municipalidad de Quilmes.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2012, Municipalidad de Ramallo.
- Ordenanza Municipal Nº 8601/20051 y sus modificaciones, Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de San Fernando.
- Ordenanza Municipal Nº 8622/2011 y Decreto Nº 90/2011. Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de San Isidro.
- Ordenanza Fiscal s/n año 2012, Municipalidad de San Miguel.
- Ordenanza Municipal Nº 11721/2010 y Decreto Nº 140/2010. Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Tandil.