

A propósito de lo dictaminado por la PGN en "Esso Petrolera Argentina SRL c/ Municipalidad de Quilmes" (2.018) y del voto en disidencia en "Atanor c/ Municipalidad de Rosario" CCAP de Santa Fe (2.018). ¿Novedad o doctrina judicial de la Corte? Tozzini, Gabriela I.

I. El dictamen de la PGN interpretando el art. 35, pár. 3° del CM.— II. Las confusiones generadas por la Comisión Arbitral.— III. La jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Santa Fe, sala 2ª (sede en Rosario).— IV. El federalismo a favor del contribuyente y no en contra de él para recaudar.

I. El dictamen de la PGN interpretando el art. 35, pár. 3° del CM

Como cuestión previa por el enorme agradecimiento a los Maestros que han partido recientemente, Dres. Arístides Corti, Mario Saccone y José Osvaldo Casás, me lleva a dedicarles el trabajo y a citarlos.

Comienzo con un proverbio francés utilizado por el Dr. Casás puesto que resume lo que comentaré de este dictamen: "al fin de cuentas no hay nada nuevo, salvo lo que ya se olvidó"

(1).

En fecha 27/06/2018 la PGN ha dictaminado en la causa "Esso Petrolera Argentina SRL c. Municipalidad de Quilmes". Dicho dictamen resulta una pieza jurídica muy valiosa por la sumatoria de principios aplicables a la potestad tributaria local en un país federal. En el análisis se lo relacionará también con la causa resuelta por la Cámara Contenciosa Administrativa de la Provincia de Santa Fe, sala 2ª con sede en la ciudad de Rosario en especial del voto en disidencia de la vocal Clara Rescia de De la Horra, en "Atanor SCA c. Municipalidad de Rosario s/ RCA" de fecha 20/12/2018 (coincidente con otros anteriores de la misma magistrada).

El dictamen de la PGN citado ha sido un interesante disparador del presente para la que suscribe en especial porque ratifica sólida doctrina judicial de la CS en materia de tasas. También lo hace la vocal disidente en sede provincial quién con anterioridad interpretó el alcance del art. 35, párr. 3°, del Convenio Multilateral (en adelante, CM).

Analizar este dictamen conduce a centrar la cuestión sobre la que se expide y que constituye el conflicto entre la firma y la Municipalidad de Quilmes. Claro se presenta que el municipio de Quilmes establecía la susodicha tasa de inspección, seguridad e higiene con base en los ingresos brutos y que resultaba aplicable en el caso a las partes el CM y que no había miniconvenio en la

provincia. Que la firma actora tenía su establecimiento en dicho municipio.

La cuestión central radica en determinar la base atribuible a favor del Municipio respecto del impuesto provincial a los ingresos brutos para determinar la cuantía de la tasa de inspección, seguridad e higiene. Y también se cuestiona la tasa por no guardar su monto relación con el costo del servicio.

Respecto de lo primero:

En este sentido la PGN se expide entre la pretensión municipal: establecer el monto de la tasa tomando como base atribuible el 100% de los ingresos brutos obtenidos en la provincia respectiva derecho que le asiste conforme indica con base en el art. 35 del CM al ser el Municipio el único que posee local habilitado de la empresa en la provincia.

Por su lado la firma sostiene que el Municipio viola el art. 35 del CM al pretender arrogarse para sí no sólo base por los ingresos obtenidos por la actividad del contribuyente en su ejido, sino también por aquellos obtenidos fuera de sus límites o sea en aquellos en los que la actividad de la provincia se despliega sin local o establecimiento. Al respecto considero que se trata de una cuestión de derecho que implica interpretar el alcance del art. 35 del CM respecto del reparto de base municipal en una misma provincia para los contribuyentes alcanzados por el convenio.

En el caso se evidencia que la legislación municipal establece sustento territorial por la existencia de local en el ejido municipal de este modo la norma aplicable resulta ser en especial el párr. 3° del art. 35 del CM.

Por otra parte, también la empresa plantea la ilegitimidad de la tasa por no guardar relación con el costo del servicio invocando expresa jurisprudencia de la Corte. En este punto la Corte de la provincia de Buenos Aires afirmó que los servicios se encontraban acreditados y que no había norma constitucional o legal que obligue a observar dicha proporcionalidad agregando que, lo que se recauda por dicha tasa no financia solamente ese servicio sino la "organización municipal toda". Esta es una cuestión de hecho y prueba.

En este punto se debate lo referido a las exigencias del instituto de las tasas. Tema que a mi modo de ver y conforme concluiré está íntimamente ligado al planteo de la distribución de base.

En efecto tres son las cuestiones vertidas: interpretación del art. 35, párr. 3° del CM para dilucidar si da derecho a acrecer base a los municipios con local; el principio de sustento territorial; la exigencia de prestación de servicio para el

cobro de la tasa y la equivalente proporción del monto de la tasa con el costo del servicio. Anticipo que dicha norma solo se interpreta correctamente, a partir de las otras cuestiones en juego citadas. Por ello todo se encuentra interrelacionado.

El dictamen de la PGN comienza su desarrollo adelantando que la cuestión central ya fue resuelta por la Corte en la causa "YPF SA c. Municipalidad de C del Uruguay", 2006 (F. 329:5). Fallo en el que la Corte adhirió al dictamen de la Procuración.

Luego de ello se expide también sobre los otros puntos debatidos. Considerando aplicable al respecto las normas del CM por tratarse del ejercicio de actividades en varias provincias y aclara que procede frente a la ausencia de un acuerdo o miniconvenio que lo reemplace, ello con base en el art. 35, párr. 2° del CM. Y que en el caso se aplica el art. 35, párr. 3° del CM.

El dictamen ratifica y reitera doctrina judicial de la Corte referida a: la finalidad del CM de evitar la superposición tributaria ("Gasnor c. Salta", 12/09/2015, "SA ETmo Remolcador Guaraní c. BA", 28/06/1997, entre otros). Y que dicho CM mide cuanto corresponde a cada jurisdicción y distribuye entre los fiscos municipales (nuevamente "Gasnor"). Con estas citas claro resulta que interpretará el CM conforme a su finalidad.

La Procuración en este sentido afirma;

"Ahora bien, como ya se aclaró en CS, Fallos 329:5, el Convenio no prevé la posibilidad de acrecentamiento de esa porción gravable, sea como consecuencia de la falta de prueba de pago del tributo en otro u otros municipios, o de ausencia de local o establecimiento en ellos (cfr. arts. 2° a 13 del Convenio) (lo destacado es del presente).

"No se me escapa que el art. 35, párr. 3°, del CM establece que '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' (el destacado no pertenece al original)".

Y luego adelanta que interpretará el párr. 3° del art. 35 del CM y en este sentido afirma:

"Bajo el prisma de esta consolidada pauta hermenéutica, considero que la redacción antes transcripta no puede ser entendida como un permiso para que aquellos municipios que cuenten con local o establecimiento del contribuyente se

apropien de ingresos originados en actividades desarrolladas fuera de sus límites puesto que el CM, en su mecánica, distribuye los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad gravada entre las distintas jurisdicciones sin que dicho reparto se altere luego por el tratamiento que reciban frente al tributo local de cada una de ellas (gravados, no gravados o exentos) (lo destacado pertenece al presente).

"De esta perspectiva, cuando el CM menciona que '*...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*', pienso que busca dejar en claro la situación de aquellos contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan, 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 los municipios en los que cuenta con local o establecimiento" (lo destacado es del presente).

Finalmente recuerda el principio del "sustento territorial" como límite para la potestad tributaria municipal. Afirma que, el fisco municipal tiene un límite para gravar del que no puede desbordarse. Cita en apoyo la causa "Agencia Marítima San Blas c. Chubut" del 02/04/1981. Y afirma: "En estos términos, es evidente que la pretensión de la demandada de computar, para la formación del coeficiente unificado correspondiente al Municipio de Quilmes (arts. 2° y 35 del Convenio Multilateral), los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otros municipios, implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. CS, Fallos 307:374, consid. 21)". Debe recordarse que en el caso la empresa poseía local solamente en dicho Municipio o sea que para la PGN eso no modifica la atribución de base conforme interpreta el tercer párrafo.

Tacha incluso de arbitrario el decisorio de la Corte provincial de Buenos Aires dictado en la causa al darle la razón al municipio por aplicar el CM con una interpretación contraria a sus normas.

Además analiza otra cuestión *ober dictum* —si bien lo hace para reforzar su argumento—, la referida a si puede tomarse como base para determinar el valor de la tasa la misma base del ISIB. Al respecto sostiene:

"Si bien con lo expuesto bastaría, sin más, para dejar sin efecto la decisión recurrida, a todo evento debo señalar que lo

dicho hasta aquí no implica convalidar que, derechamente, puedan computarse los ingresos brutos del contribuyente en la base imponible de la tasa de inspección, seguridad e higiene, sin observar en el caso concreto la debida correspondencia entre el monto de este tributo y el costo del servicio".

Claro resulta que solamente se justifica establecer la base del DREI o tasa de seguridad e higiene u otras, tomando como parámetro a los ingresos brutos en la medida en que no exceda el límite de la tasa o sea, de lo que razonablemente constituye el costo del servicio. Esto demuestra que de lo contrario se erige en un impuesto que se superpone al ISIB.

Reitera la exigencia de la relación monto de la tasa y costo del servicio si bien admite como criterio para repartir ese costo total según criterios de capacidad contributiva del universo alcanzado. El reparto es de la masa que equivale al costo no más.

Es muy interesante cuando indica que si el legislador municipal eligió o tomó la decisión financiera de una tasa es decir de ligar al recaudación del tributo a la financiación de un servicio no puede excederse de dicho costo. Y que la realización del servicio individualizado y su costo es una prueba a cargo del municipio y no del contribuyente.

Así afirma:

"Esta doctrina de V.E. no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que este ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad —que permite individualizar a cada uno de sus beneficiarios—, optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo).

"De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquella, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación. Ello no implica necesariamente, desde la posición individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado —como bien lo advirtió esa Corte en el precedente citado—, que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el costo global del servicio no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad

contributiva (arg. CS, Fallos 234:663 y ccds.)" (lo destacado es del presente).

Como se adelantó señala que es el ente estatal, en el caso el Municipio el que debe probar el servicio y que lo que se recauda por tasa guarda relación con su costo. Sostiene:

"Arribados a este punto, y atendiendo a las constancias del expediente, opino que la valoración realizada por la sentencia recurrida no se adecua a la doctrina de V.E. expuesta en el punto anterior, puesto que el demandado no ha demostrado que el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa cuyo pago aquí se cuestiona (ratifica la doctrina judicial de la Corte en este punto).

"Tal carencia resulta, en mi parecer, fatal para su derecho, máxime cuando V.E. ha indicado con meridiana claridad que la carga de probar el costo del servicio prestado por el Municipio no puede imponerse al contribuyente '...pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial' (CS, Fallos 319:221, consid. 5°)".

A mi modo de ver esta última consideración es una de las más valiosas de este dictamen en materia de tributación local cuando el tributo pretendido es una tasa. La otra viene en consecuencia.

Respecto del tema central de la Litis dispone:

"En estos términos, es evidente que la pretensión de la demandada de computar, para la formación del coeficiente unificado correspondiente al Municipio de Quilmes (arts. 2° y 35 del Convenio Multilateral), los ingresos provenientes de actividades desplegadas en otros municipios, implica un inaceptable desborde de los límites territoriales de su poder de imposición (arg. CS, Fallos 307:374, consid. 21)" (lo destacado pertenece al presente).

La doctrina expuesta en el dictamen de la PGN puede sintetizarse en los siguientes términos: a) como cuestión primera conforme lo resuelto por la CS (Fallos 329:5) el CM en ninguna de sus normas establece el derecho de acrecer base a un Municipio más allá de lo generado en su ejido; b) el párr. 3° del art. 35 del CM regula la particular situación de los contribuyentes que desarrollan su actividad provincial íntegramente en dos o más municipios en los que cuentan con local y ello es exigencia para la procedencia de la tasa. En este sentido aún en dicho supuesto la ley marca la imposibilidad de acrecer base de otro municipio. Con esto basta para proyectarlo a cualquier otro supuesto. El límite municipal a

atribuir como base no puede superar el 100% del monto atribuido a la provincia pero en este caso se reparte ese porcentaje entre todos los municipios alcanzados o sea con local siempre que sea en los únicos en que se desarrolla actividad. Caso contrario al no haber acrecentamiento esas bases no quedarán alcanzadas por ninguna tasa. En efecto, los fiscos sin local quedarán sin gravar la actividad que pueda realizarse en ello y los que tienen local solamente podrán alcanzar los ingresos brutos generados en su territorio; c) si hay un solo municipio o más en el que se tiene local eso no implica que pueda computar para la formación del coeficiente unificado los ingresos provenientes de actividades realizadas en otros municipios es decir que por el hecho de ser el único con local –o los que tienen local– no le da derecho a apropiarse de base de otros puesto que ello excedería los límites territoriales de su poder de imposición y alteraría el sentido del CM; c) la tasa solamente puede ser percibida por el fisco local con relación en la efectiva prestación del servicio y a su costo si bien este último puede repartirse con cierto criterio de capacidad contributiva entre los sujetos obligados que reciben la contraprestación (en este punto reitera firme doctrina de la CS al respecto como "Laboratorios Raffo", "Quilpe" "Nación AFJP", "Western Union" y otros); d) que la prueba de la prestación del servicio y de la razonabilidad del monto de la misma con el costo del servicio está a cargo exclusivo del municipio y su ausencia le hace perder el derecho a su cobro e) puede tomarse como base para la tasa los IB provinciales en la medida que tal suma no exceda la razonable proporción con el costo del servicio.

Para poder analizar mejor lo dictaminado resulta de importancia la cita de la norma interpretada:

"Art. 35.- En el caso de actividades objeto del presente Convenio, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del presente Convenio.

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

"Cuando las normas legales vigentes en las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones

adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el ciento por ciento (100%) del monto imponible atribuible al Fisco provincial.

"Las disposiciones de este artículo no comprometen a las jurisdicciones respecto a las cuales controvierta expresas disposiciones constitucionales" (lo destacado es del presente).

Antes de arribar al tercer párrafo del artículo citado -objeto del dictamen- debe recordarse que el primer párrafo opera como un límite a la potestad tributaria local respecto de la tasa DRei, tasa de seguridad e higiene y otras similares en efecto en palabras de Revilla, Pablo [\(2\)](#), "impide que el conjunto de bases imponibles municipales exceda aquella que corresponda a la provincia" en el sentido que el poder impositivo de las municipalidades y comunas no puede alcanzar una mayor materia imponible que la propia provincia a la que pertenece. El segundo párrafo siguiendo al mismo autor refiere a la aplicación del CM frente a la ausencia de miniconvenio provincial y el tercero a cómo es el reparto y sus límites en los supuestos normativos que exijan local para la atribución de potestad tributaria del municipio o comuna.

Al respecto el autor citado afirmó [\(3\)](#), al explicar que el Convenio Multilateral "sólo atribuye base a las jurisdicciones en las cuales el sujeto desarrolla actividad" y que "un sujeto que actúe en más de un municipio de una misma provincia, deberá repartir su base entre todos aquellos municipios en los cuales se desempeñe" sostiene de modo contundente que "sólo podrán tomar dichos ingresos como base imponible de la tasa de seguridad e higiene aquellos municipios que se encuentren en condiciones de percibirla según la legislación provincial o municipal" y que "si la legislación provincial o municipal requiere de local habilitado, sólo podrán gravar la base imponible que les pertenece aquellos municipios que lo poseen. Los que no poseen ese local no podrán gravar y, en consecuencia, la base imponible que les ha sido adjudicada no será gravada por ningún municipio" (lo destacado es del presente).

Y agrega el citado autor que "ello implica que la potestad tributaria municipal se encuentra acotada a los ingresos provenientes de la porción de actividad efectivamente desarrollada en su territorio, sin que la circunstancia de revestir como único local habilitado en la provincia altere esta conclusión".

En consecuencia, luego de lo dictaminado por la PGN y lo fallado por la Corte la base imponible atribuible a un municipio

nunca podrá ser el 100% de la base atribuible a la provincia por el sólo hecho de que se tenga local porque el CM no autoriza a ningún municipio a acrecer sobre el total de la base atribuible a otros municipios que no pueden percibir el tributo por ausencia de local.

Continúa Revilla, "sostener lo contrario implica afirmar que la exigencia de local habilitado en el ordenamiento local constituye, per se, un permiso otorgado a los municipios que lo posean para gravar actividades desarrolladas fuera de su jurisdicción. Esto, sin perjuicio de las tachas constitucionales que pueda recibir, contraría la letra y el espíritu del Convenio, el cual persigue la distribución de los ingresos conforme la actividad efectivamente ejercida en el ámbito territorial" (ob. cit., p. 403). Más contundente es este autor al sostener: "Con el posterior agregado del tercer párrafo del art. 35, esta regla general -cuyo propósito surge claramente del párrafo anterior- ha sido alterada en su naturaleza por ciertos municipios, que no la interpretan como una limitación, sino como una facultad: tomar como base de cálculo de la tasa hasta el total de la base imponible provincial del impuesto sobre los ingresos brutos".

En efecto, el tercer párrafo del art. 35 del CM no otorga un derecho de acrecer a favor de los fiscos municipales o comunales con local en su sede respecto del 100% del monto del ISIB provincial. Sin importar tampoco la prueba o no del pago de tasa similar en otro municipio de la provincia. Dicha norma no dispone un bill de indemnidad sino que, por el contrario limita. La norma tiende a evitar que si la legislación municipal da derecho al cobro de la tasa a los fiscos en los que se tiene local pretendan cada uno cobrar sobre la base del 100% del ISIB atribuible a la Provincia. Evita la superposición (que es uno de los fines del CM). Lo que no implica que puedan atribuirse ninguno de ellos base que no se genera en su municipio ya dijo la Corte que el CM no da derecho a acrecer de otro fisco.

Es el caso que la tal como sostiene el dictamen de la PGN bajo comentario, la CS ya ha interpretado tal norma adhiriendo al dictamen de la PGN: en "YPF SA c. Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción mere declarativa" de fecha 07/02/2006.

En dicha causa la Cámara Federal de Apelaciones de Entre Ríos consideró que YPF debía liquidar la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad de la Municipalidad de Concepción del Uruguay sobre la base del 100% de los ingresos atribuibles a la provincia de Entre Ríos. Criterio también coincidente de primera instancia. Todo con una interpretación del CM con base en criterios de capacidad contributiva pero condicionado a la posibilidad que le cabría al contribuyentes de demostrar que en otras localidades de la provincia abonó

dicha tasa o similar en ese caso se reduciría el monto a pagar. Al respecto sostuvo: "si la empresa hubiera probado el pago de la tasa en otras jurisdicciones donde ejerce actividades, Concepción del Uruguay no podría exigirle que la tribute sobre la totalidad de la base imponible provincial".

La Corte adhiriendo al dictamen de la PGN sostuvo:

"Desde mi óptica, se encuentra fuera de debate en el sub judice que la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos debió realizarse sobre la base de las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional específico que lo reemplace (cfr. párr. 2º, art. 35 del Convenio).

"Mas es evidente que aquel Convenio –cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (CS, Fallos 208:203, consid. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (CS, Fallos 298:392, consid. 6º)– no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras (cfr. arts. 2º a 13 del Convenio)".

La doctrina judicial de YPF se sintetiza en que ninguna de las normas del CM permite el acrecentamiento de base al estado local fuera de la generada en su jurisdicción. En efecto, la Corte interpretando el art. 35 y demás normas del CM entendió que los fiscos locales no pueden acrecentar la base imponible de la tasa que cobran (caso DREI, seguridad e higiene y otras) respecto de los ingresos brutos generados fuera de su ejido. Lo que aplicado al tercer párrafo indica que no pueden tomarse por el sólo hecho de tener local el 100% de los ingresos brutos de la provincia prueben o no el pago de una tasa similar en otra jurisdicción de la provincia. Sino que solamente pueden tomar como base los ingresos brutos generados en su jurisdicción. Dicho tercer párrafo establece entonces una limitación y no una habilitación sin más.

La interpretación de la PGN es la correcta partiendo de toda regla de hermenéutica. En efecto, por la letra de la ley puesto que la norma al referirse a las jurisdicciones con local (habilitadas entonces para percibir la tasa) indicando que podrán gravar "en conjunto" el 100% del monto atribuible al fisco provincial lo hace para indicar que no podrían cada una adjudicarse ese porcentaje es decir que deben repartirlo en efecto "limita" la norma indica una prohibición no una facultad.

El art. 35, párr. 3º, del CM al establecer el 100% de la base provincial lo fija como límite

y lo reparte entre las que tienen el local. Ahora bien eso no significa que los fiscos con local puedan acrecentar su base por la ausencia de pago en otros municipios o comunas en las que no se tenga local pero por ejemplo se gaste ello así porque se aplican las normas del CM en su totalidad (interpretación sistemática). Y porque una interpretación contraria se opondría a la naturaleza propia de tasa: la exigencia del sustento territorial y la efectiva e individualizada prestación del servicio y la relación de razonabilidad con el costo. Por cierto el estado local no puede cobrar tasa donde no presta el servicio y por ello no puede alcanzar ingresos generados en otra jurisdicción de la provincia aunque allí no se pague. Se trata de una tasa no de un impuesto.

Una interpretación en sentido contrario del tercer párrafo se opondría a los otros del art. 35 y a las normas del CM. En efecto, el resto de las normas del CM y su finalidad se verían destruidas por el tercer párrafo del art. 35 del CM lo que jamás se espera del legislador (la CS ha proscripto una interpretación por parte de los jueces que hacen que las normas se autodestruyan unas a otras tiene dicho desde sus orígenes que "las leyes deben interpretarse de manera que se concilien y no se destruyan entre sí, sus diversas disposiciones" (Fallos 1:297) "y adoptando como criterio verdadero el que las concilie y deje todas con valor y efecto" (CS, Fallos 277:213; 281:170; 296:372; 310:195; 312:1614 y 323:2117 entre otros). Y esto coincide por la cita que hace el dictamen de la PGN bajo comentario cuando afirma: "Pero es inveterada doctrina del Tribunal que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo 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 estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (CS, Fallos 294:223; 327:5649, entre otros)".

La interpretación efectuada del CM por la Corte y ratificada por el dictamen bajo comentario respecto del art. 35, párr. 3º, es en forma sistemática con la totalidad de las disposiciones del CM [\(4\)](#) y con el resto de los principios aplicables a la tributación municipal y comunal en efecto, a la exigencia del sustento territorial y de la efectiva e individualizada contraprestación por el municipio que por otra parte sólo puede prestarse si hay local (CS, "Laboratorios Raffo", 2009; "Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA s/ ejecución fiscal", 26/03/2009 y más recientemente, 28/06/2018, en autos "Western Union

Financial Services Argentina SRL c. Municipalidad de Merlo s/ demanda contencioso administrativa"). Y es sistemática en efecto, respeta el espíritu y finalidad del CM que es evitar la superposición tributaria y fijar una determinada espera de imposición y "medir" cuánto le corresponde a cada ente local en el caso dentro de una misma provincia. Por ello al comenzar con el análisis la PGN cita la jurisprudencia referida a los fines del CM. Es asimismo respetuosa del principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria puesto que ante la menor duda que pueda surgir del texto de la ley por imperio del principio *nullum tributum sine lege* no puede ampliarse el ámbito de lo gravado por parte del juez.

Asimismo, resulta acorde y en armonía con la exigencia de sustento territorial como criterio atributivo de la potestad tributaria municipal local. Esto también constituye doctrina judicial de la Corte. En efecto, en "Coplinco Cía. Platense c. Municipalidad de Lanús", Fallos 287:184, nuevamente "Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA s/ ejecución fiscal", 26/03/2009 y, más recientemente, 28/06/2018 en autos "Western Union Financial Services Argentina SRL c. Municipalidad de Merlo s/ demanda contencioso administrativa", entre muchos otros. En efecto, la tasa requiere sustento territorial para la viabilidad del ejercicio de potestad tributaria municipal que retribuyen servicios prestados, por lo que mal podría pretender ejercer competencia física fuera de su ámbito territorial. También lo enseñaba el Maestro Casás [\(5\)](#): "los niveles subnacionales deben, en todos los gravámenes que establezcan y apliquen, dar satisfacción al requisito de sustento territorial".

Esta postura también fue expuesta con claridad por Revilla Pablo al comentar el párr. 3° del art. 35 del CM. Así afirmó: "si la legislación provincial o municipal requiere de local habilitado, sólo podrán gravar la base imponible que les pertenece aquellos municipios que lo poseen. Los que no poseen ese local no podrán gravar y, en consecuencia, la base imponible que les ha sido adjudicada no será grabada por ningún municipio".

II. Las confusiones generadas por la Comisión Arbitral

El fallo de la Corte en YPF y el del dictamen bajo comentario tiran por la borda la interpretación contraria a derecho –del párr. 3° del art. 35 del CM– efectuada por la Comisión Arbitral (en adelante CM) reconociendo el derecho de acrecer a los fiscos locales sobre el 100% del ISIB de la provincia.

Si bien el autor citado, Pablo Revilla [\(6\)](#) comenta que aparecen algunas resoluciones divergentes.

En efecto, cita pronunciamientos de la Comisión Arbitral o Plenaria que no reconocen el derechos al municipio de acrecentar

su base imponible más allá de lo efectivamente generado en su ejido, así "Laboratorio Elea SA c. Municipalidad de Córdoba" res. CA 09/06/1997; "Unión Gremial Cía. de Seguros SA c. Municipalidad de General Pueyrredón", res. CA 15/06/1993; "Caminos del Río Uruguay SA c. Municipalidad de C del Uruguay", res. CA 26/3/200, entre otros.

Respecto de las resoluciones de la Comisión Arbitral que dieron la razón a los contribuyentes impidiendo a los Municipios el derecho de acrecer también hay otras que en realidad lo hicieron por considerar en el caso inaplicable el párr. 3° del art. 35 por no existir una norma local que exija la existencia de local para gravar y aplicable el segundo puede citarse: la res. 46/2008, "Cladd SA contra Municipalidad de San Martín", res. 4/2014 ("Canteras Cerro Negro SA c. Municipalidad de Vicente López).

Sin duda que la existencia de pronunciamientos divergentes por la CA o la CP ha sido parte del problema en la interpretación correcta del tercer párrafo del art. 35 del CM. En efecto, que haya por parte de organismos del estado sobre la misma cuestión resoluciones opuestas no sólo afecta la seguridad jurídica de los contribuyentes sino que además no resultan válidas para su consideración. Seguridad jurídica significa el mantenimiento de las reglas de juego. Ese respeto a las reglas de juego tiene que ser aún más exigible cuando quien debe cumplirlas es el propio estado, esto, con base en la ejemplaridad y a que de por sí se encuentra en los hechos en una posición de superioridad y además está obligado por el principio de legalidad, al que debe someterse. Ampara la estabilidad de la situación jurídica. Significa que toda persona debe saber a qué atenerse. El contribuyente no puede verse sorprendido por el obrar estatal modificando la situación prevista en una norma, tiene derecho a la supresión de la incertidumbre. Esto se vincula asimismo con la lealtad del estado, su buena fe, con el principio de los actos propios o estoppel del commonwealth.

Por otra parte, la existencia de criterios ambivalentes hace poco confiable lo que se resuelve al respecto por la CA.

Siguiendo algunas citas del autor mencionado en el presente se indican las siguientes resoluciones interpretando la norma indicada en un sentido contrario a la interpretación de la Corte: CA, res. 2/1982 "Establecimiento Modelo Terrabusi SAIC con Municipalidad de San Miguel de Tucumán"; CA, res. 13/1998, "La Segunda Cooperativa Ltda. de Seguros Generales con Municipalidad de Rosario"; "Fábrica de Aceites Santa Clara SAIC c. Municipalidad de Rosario" del 23/11/1988; "Unión Gremial c. Municipalidad del partido de General Pueyrredón", 15/06/1993 (si

bien fue revocado por la Comisión Plenaria); "La segunda Cooperativa Ltda. de Seguros generales c. Municipalidad de Rosario", 10/12/1998; las mismas partes, de fecha 11/05/1999; "Xerox Argentina ICESA c. Municipalidad de Vicente López" 30/05/2000; "NCA SA c. Municipalidad de Rosario" 31/10/2000; "Petro Tank SA c. Municipalidad de Vicente López", de fecha 20/09/2001; "PPG Industries Argentina SA c. Municipalidad de General San Martín" de fecha 23/03/2004; CA, res. 22/2015 "Havanna SA con Municipalidad de Vicente López"; "Juan Alberto García Construcciones SA", CA R 22/2007 del 27/09/2007. "Fábrica de aceites Santa Clara"; res. 3/2002, en autos "Litoral Gas SA c. Municipalidad de Rosario", dijo, al rechazar el planteo de la actora: ", pronunciamiento fue confirmado por la Comisión Plenaria mediante res. 15/2002 (puede tomarse el 100% de la base del ISIB en la provincia frente a la falta de prueba que paga tasa en otros municipios o comunas), CA 53/2005 "Telecom c. Municipalidad de San Francisco", y 19/07 del 15/02/2007; 52/2007 del 20/11/2007, también, la res. 18/2005 CA en la que sostuvo: "Que en el caso resulta aplicable el art. 35 del Convenio Multilateral, que determina límites concretos para el ejercicio del poder tributario municipal y establece pautas concretas referidas a: a) los Municipios de una misma Provincia no podrán gravar en conjunto, más ingresos que los que por aplicación del Convenio corresponde atribuir a dicha Provincia, b) la distribución de ese tope entre los Municipios, si no existiere un acuerdo intermunicipal, será conforme a las disposiciones del Convenio Multilateral, y c) si las normas locales sólo permiten aplicar el gravamen en los municipios donde exista local habilitado, los municipios en los que el contribuyente tenga local podrán gravar en conjunto, el total de los ingresos atribuidos a la Provincia".

Es el caso que como organismo del estado a partir del 2006 la Comisión Arbitral y Plenaria se encuentran obligadas a seguir tal doctrina judicial CS (Fallos 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 318:2060; 318:2103; 319:699; 321:3201; 324:2614; 329:4931; 330:704 entre otros) si bien antes se encontraban también obligadas a cumplir con lo que dispone el CM en el art. 35 interpretado conforme su la naturaleza de tasa.

Al ser resoluciones ya sean generales o individuales tienen naturaleza de actos administrativos y por ello no deben violar la ley y la interpretación que hace de ella el Máximo Tribunal de la Nación. Ya que esa exigencia opera como un requisito de validez conforme la ley 19.549 (arts. 1º, 7º y 14).

III. La jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Santa Fe, sala 2ª (sede en Rosario)

Tal como adelanté al comienzo del presente relacionaré lo dictaminado por la PGN con jurisprudencia de la Cámara citada en el acápite en especial comentando un voto en disidencia que ya se ha reiterado en causas anteriores si bien el comentario se expone respecto de la más reciente por su actualidad.

En la Provincia de Santa Fe resulta competente para dirimir cuestiones contenciosas tributarias locales la Cámara Contenciosa Administrativa de la provincia (conf. Ley 11.330) compuesta por dos salas una en la ciudad de Rosario (2ª) y la otra en la ciudad de Santa Fe (1ª).

La Corte provincial ya desde el año 1.997 interpretó el tercer párrafo del art. 35. Y el voto en disidencia de la Vocal Clara Rescia de De La Horra interpretó también tal precepto citando la doctrina judicial de la CS a partir del año 2.007 con el mismo alcance que hoy lo hace la PGN.

La sala 2ª de dicha Cámara en causas en las que se dirimía la interpretación del párr. 3º del art. 35 del CM resolvió sin seguir el criterio de la CS vertido en Fallos 329:5 y por ello en sentido diferente al actual dictamen. Sin embargo dicha Cámara es sabedora de ese decisorio porque lo cita expresamente en otros de sus fallos: "Tarjeta Naranja c. Municipalidad e Venado Tuerto", SF, AyS 8-470 del 2007.

En parte resulta entendible el criterio de la Cámara porque hay un precedente de la Corte provincial en ese sentido en "Fábrica de Aceites Santa Clara SAIC c. Municipalidad de Rosario" (27/07/1996). En dicho decisorio el Máximo tribunal de la provincia sostuvo: "Por lo tanto, al estar radicado el contribuyente al momento de realizarse la determinación tributaria que se cuestiona en la presente causa en un solo municipio este ha podido legítimamente atribuirse como base imponible para el derecho de registro e inspección el 100% del monto imponible atribuible al fisco provincial, en un todo de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del art. 35 del Convenio Multilateral y en los arts. 77, 78 y 79 del Código Tributario Municipal santafesino".

No puede perderse de vista que el fallo de la Corte de Santa Fe es anterior al criterio de la CS en "YPF". No obstante tal como se cita en el presente de alguna forma la Corte provincial mantiene su criterio pese a la doctrina judicial de la CS ello se advierte en la denegatoria del recurso extraordinario interpuesto por la firma "Litoral GAS" invocando el decisorio "YPF" (CS Santa Fe, 14/05/2008).

En efecto, la Cámara en lo contencioso administrativo de Santa Fe en su mayoría al resolver reconoció el derecho de los municipios con local de acrecer para determinar la base

atribuible el 100% de la base del ISIB de la provincia ("Litoral Gas c. Municipalidad de Rosario" 2006 y "Atanor SCA c. Municipalidad de Rosario", 2016 y 2018, "HSBC Bank Argentina SA c. Municipalidad de Rosario", 2005, AyS 1-106 [\(7\)](#), "Sipar Aceros SA c. Municipalidad de Rosario" (AyS 9-316), del 31/05/2007, entre otros). Asimismo como adelanté el criterio de la Cámara fue convalidado por la Corte de Santa Fe en especial al denegar el recurso extraordinario interpuesto por Litoral Gas en la causa ya citada.

Así en "Atanor" 2016 sostuvo: "En ese pronunciamiento esta Cámara recordó la explicación de Bulit Goñi sobre la incorporación del tercer párrafo al art. 35 del Convenio Multilateral que se propuso solucionar el problema de que los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar sólo la base estrictamente propia, quedando así porciones importantes de base imponible sin gravar. Explica Bulit Goñi que para ello se incorporó este tercer párrafo. Tras esa mención doctrinaria esta Cámara consideró que '...con el texto actual del Convenio Multilateral un Municipio puede, en determinados supuestos, gravar no solo la 'base estrictamente propia', a condición, claro está, con que cuente con local habilitado y sin que resulte menester que el fisco respectivo acredite prestación de servicios en otras jurisdicciones' (...) (lo destacado es del presente y demuestra el esfuerzo argumental que tiene que hacer el tribunal para validar esta interpretación que no encuentra cabida en la naturaleza de la tasa al que lo aplica y se contradice con fallos del mismo tribunal que exigen para el cobro de la tasa la inexorable prueba por el municipio del servicio y de su costo. En efecto, para justificar el acrecentamiento de base para hacerlo posible debe necesariamente desnaturalizar la tasa borrar la exigencia que la hace tal).

"Al respecto el art. 35 del Convenio multilateral establece un tope a la potestad tributaria, tope que está determinado por la parte de ingresos brutos atribuibles a los fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del convenio, quantum que no debe exceder lo que corresponde a la jurisdicción por la distribución de base imponible. Nada dispone el convenio respecto de la autonomía con que cada jurisdicción adopte el tratamiento fiscal que prefiera, sólo se ocupa de lo que cae en su ámbito de aplicación, a los fines de evitar una superposición impositiva estableciendo un tope.

"Luego, exigiendo nuestra normativa local poseer local habilitado para ser contribuyente del derecho de registro e inspección, al poseer el contribuyente en la jurisdicción un

solo local habilitado en calle (...) con el texto actual del Convenio Multilateral un Municipio puede, en determinados supuestos, gravar no solo la 'base estrictamente propia', a condición, claro está, con que cuente con local habilitado. Y como en el caso de autos el actor no invoca en el recurso, ni acreditada, que posea otros locales habilitados en la Provincia de Santa Fe a los que haya atribuido ingresos, la situación se enmarca en el supuesto que aquí analizamos.

"La previsión del 'local' en la ley 8173 no puede sino entenderse como 'local habilitado'. Sólo esta es, a mi criterio, la interpretación armónica y lógica de los textos.

"Luego, la ley 8173, promulgada poco días después de la recepción provincial del Convenio Multilateral, vino justamente a contemplar el supuesto previsto en el tercer párrafo del art. 35, que completó dicho artículo para los supuestos como los existentes en la jurisdicción de la provincia de Santa Fe conforme a la normativa vigente en ella.

"No existe oposición entre los artículos de la ley 8159 y las respectivas normas de la ley 8173 aplicable a todos los municipios de la provincia como Código Tributario Modelo.

"Puede todavía añadirse que la interpretación expuesta coincide con la sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, in re, "Fábrica de Aceites Santa Clara SAIC c. Municipalidad de Rosario", en el pronunciamiento del día 24/07/1996".

Respecto de la cita que hace la Cámara del comentario de Enrique Bulit Goñi. Considero que está descontextualizado. En efecto, fui a la fuente [\(8\)](#) y, analizando dicho comentario el destacado tributarista desarrolla la finalidad del convenio y la historia del art. 35. Lo hace en el capítulo de "Gravámenes Municipales". Referido a la aplicación del CM respecto de la potestad tributaria municipal. Más allá de la cita parcial que hace el tribunal el autor afirma: "Esta disposición se origina en el art. 18 del convenio Multilateral que ya prohibía a los municipios de la provincia de Buenos Aires gravar más ingresos que los atribuidos por el Convenio a la Provincia" (...) "Dejaban, por tanto, serias dudas en cuanto a que cada uno de los municipios de una misma provincia pudieran llegar a gravar el total de los ingresos atribuidos a ella, de forma que el sujeto que actuara en más de un municipio de la jurisdicción debiera soportar tantos gravámenes sobre la misma base imponible total como municipios en los que actuara" (...) "obviamente se refería a una limitante: que los municipios de una provincia no gravaran más que el monto total atribuido a ella. Faltaba la otra limitante: que ese monto total se distribuyera entre todos los municipios de la misma jurisdicción en que el sujeto

ejerciera actividades, de conformidad con los mismos principios de distribución de base imponible que el convenio consagraba entre las jurisdicciones adheridas directamente" (...) "Para terminar precisando con acierto que de lo que se trata es de aplicar el método que determine el monto imponible" representativo de la medida hasta donde el municipio puede ejercer su facultad de imponer". Porque según hemos visto supra, el Convenio no solo distribuye base imponible, sino que con ello también recorta potestades tributarias, de las jurisdicciones adheridas, y también de las municipalidades que las integran, ambas cosas con la misma finalidad de evitar superposiciones impositivas" (...). Y luego de exponer la cita que hace la Cámara respecto del tercer párrafo indica: "A nuestro juicio, el numen de la disposición se halla en el segundo párrafo, pudiendo haberse prescindido de todo lo demás. (...) "La potestad tributaria del municipio se agota en su ámbito, por lo que sólo puede gravar las actividades que se cumplen dentro de él. Si los ingresos y los gastos –o en el caso de los regímenes especiales los parámetros que ellos consignan– son fieles exteriorizadores de la importancia o cuantía de la actividad cumplida, bastaba con decir que cada municipio sólo podrá gravar el monto de ingresos que con aplicación de las normas del Convenio –o de las que lo reemplacen– le resulte atribuido. Esto sí era necesario –o, concedamos conveniente– decirlo, pues podría ocurrir que el municipio pretendiera gravar sí a quien actúe en su ámbito, pero sobre montos que excedan el cuántum razonable de la actividad en él cumplida. Con la norma expresa, el límite a su potestad queda más nítido". Luego comenta las problemáticas que se habían suscitado por algunos municipios con gran voracidad fiscal. Sostiene. "Lo que queremos referir son algunas patologías que se han presentado en torno de esta norma, y que han motivado innúmeras intervenciones de la Comisión Arbitral". Y en referencia a una norma de la provincia de Córdoba sostuvo: "Tales disposiciones tienden a evitar que el contribuyente eluda limitándose a manifestar que actúa en otros municipios a los cuales les atribuye ingresos gravables ficticios pero sin tributarles, reduciendo así el monto sobre el cual tributa al municipio que realmente ejerce actividad. A nuestro juicio, se trata de una disposición exorbitada, que extiende más allá de lo debido la potestad tributaria del municipio, bajo el pretexto de una exigencia formal que aparenta ser razonable. Y con ello se violenta el art. 35 del Convenio, especialmente en su segundo párrafo, en cuanto manda que cada municipio grave sólo la parte de ingresos brutos que se corresponda con el cuántum de la actividad que cumple en su ejido". Finaliza respecto del municipio: "Lo que no puede hacer, como tampoco puede hacerlo la provincia, es unilateralmente apropiarse de una base

imponible que le es extraña, por el hecho de que el sujeto no le acredite extremos que también lo son". Claro resulta entonces que el art. 35 tiene que interpretarse en forma uniforme y sistemática conforme la finalidad del mismo más allá de la razón histórica que llevó a la redacción del tercer párrafo según comenta este tan destacado autor. Y ello es lo que hace el dictamen de al PGN para evitar que las normas del propio CM se autodestruyan.

Retomando el comentario del fallo de la Cámara más allá de su postura respecto del art. 35 tercer párrafo merece destacarse que en una de las causas citadas resuelve a favor de la firma accionante por otra de las exigencias de la tasa lo que resulta plausible. En efecto afirma el voto del Dr. Alejandro Andrada: "Si se confrontan los criterios doctrinales y jurisprudenciales precipuos con la realidad del caso resulta de obligado acogimiento el agravio asentado en la falta de prestación de los servicios".

Al respecto, más allá de lo resuelto volviendo a nuestro tema central de análisis, cabe recordar que los jueces se encuentran obligados a seguir el criterio de la Corte (en este caso respecto del art. 35 del CM) en efecto, la doctrina judicial de la CS debe ser acatada por tribunales inferiores que no pueden apartarse de la misma (Fallos 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 318:2060; 318:2103; 319:699; 321:3201; 324:2614; 329:4931; 330:704 entre otros).

Sin embargo merece destacarse, comentarse y celebrarse el voto en disidencia en la Cámara en lo Contencioso Administrativo Provincial n. 2 de una de sus Vocales, la Dra. Clara Rescia de De la Horra en especial a partir de la causa "Sipar" (2007) en la que invoca el entonces reciente fallo de la CS ("YPF") que dirime la cuestión en punto al art. 35 del CM.

En la causa "Atanor" del 20/12/2018 reitera su voto. Es importante mencionar las particularidades de la causa porque se advierte coincidente con la que resultó objeto del dictamen de la PGN. En efecto, la firma tiene local solamente en el Municipio de Rosario y conforme la legislación tributaria municipal y provincial [ley 8173 [\(9\)](#)] lo que atribuye potestad tributaria local es la existencia de local -lo que por otra parte en lo personal considero que aunque no se dijera expresamente es lo único que justifica el cobro por la naturaleza propia de tasa y la exigencia de sustento territorial (tal como lo establece la doctrina judicial de la CS ya citada). Relata que Atanor realiza actividad en otros municipios y que en Rosario solamente cuenta con una oficina administrativa en la que genera solamente gastos. Además en esta causa la empresa invoca la aplicación del art. 35 del CM segundo párrafo y dice que la Municipalidad de

Rosario lo hace con base en el tercer párrafo –lo que indica que la firma interpreta erróneamente ese párrafo el que en definitiva le da la razón a su planteo tal como lo expone el voto disidente–. Por su parte el Municipio de Rosario pretende la apropiación de la totalidad de la base atribuible a Santa Fe (el 100%). Es el caso que los municipios con local en la provincia de Santa Fe dada la interpretación de la Cámara y Corte de la provincia, invocan la aplicación del tercer párrafo del art. 35 para apropiarse de la totalidad de la base provincial.

La vocal disidente cita el criterio expuesto por la Corte nacional en "YPF" (2006) justificando que además esa interpretación responde a la exigencia de la tasa: la efectiva prestación la que no puede efectuarse fuera del territorio local y por ello del sustento territorial.

En efecto la Magistrada adelantó el desacuerdo respecto de la cuestión a resolver: "Sentado ello, no puede soslayarse que en el presente recurso se vuelve a plantear una vez más en el seno de esta Cámara la controversia relativa a cómo deben distribuirse entre los distintos municipios de la provincia de Santa Fe en los que el contribuyente ejerce actividad los ingresos brutos totales correspondientes a la provincia, a los efectos de la liquidación del Derecho de Registro e Inspección regulado en la ley 8173, Código Tributario Municipal, tema de vieja data en el que esta vocal ya sentara su criterio en la causa 'Sipar Aceros SA c. Municipalidad de Rosario' (AyS, t. 9, p. 316), y a cuyas consideraciones cabe remitirse por razones de brevedad".

Al respecto afirma: "(...) el art. 35 del Convenio Multilateral dispone que los municipios de provincia en ejercicio de la potestad tributaria que le otorgan las leyes locales podrán gravar, únicamente, la parte de los ingresos brutos atribuibles a la provincia a que pertenecen.

Su segundo párrafo prescribe que a falta de un convenio especial –acuerdo interjurisdiccional– la distribución de los ingresos brutos entre los distintos municipios se hará de acuerdo con las disposiciones previstas en este Convenio. Cabe advertir que estos dos párrafos son tan claros que no me consta hayan suscitado ninguna controversia con relación a su interpretación, máxime cuando tampoco puede válidamente ignorarse que el instituto de que se trata es una tasa, razón por la cual la exigibilidad de su percepción depende de la efectiva, concreta e individualizada prestación del servicio, lo que exige ineludiblemente la existencia de un establecimiento, local, oficina, etc. que posibilite esa efectiva prestación de los servicios de registración, inscripción y fiscalización tendentes

a preservar las condiciones ambientales, de salubridad, seguridad e higiene, fidelidad del sistema de pesas y medidas y supervisión de vidrieras y publicidad propia".

"De ello se sigue, como lógica consecuencia jurídica de adecuación de medios a fines, que la tasa solo pueden exigirla los municipios en los que el contribuyente posea algún establecimiento o local, y aplicarla o determinarla sobre los ingresos brutos asignados o atribuidos a ese establecimiento o local (Bulit Goñi, Enrique, "Tributación Municipal: dos temas puntuales, en torno a la tasa de inspección, seguridad e higiene, en Doctrina Tributaria, Errepar, diciembre 1996, T. XVII, ps. 587 y ss., citado por Rodolfo R. Spisso en nota a fallo en 'Tributos: base imponible de los tributos municipales; Convenio Multilateral: aplicación; municipalidades; determinación de oficio; derechos de registro e inspección', en El Derecho, Ed. Universidad Católica Argentina, t. 227, Bs. As. 2008, ps. 261 y ss.)".

"Así las cosas, la cuestión se complica con las distintas interpretaciones a que ha dado lugar el tercer párrafo del artículo en análisis, que previendo la inexistencia de sustento territorial, prescribe que cuando las leyes locales solo permitan la percepción de los tributos en aquellos casos en que exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, podrán gravar en conjunto el 100% de los ingresos brutos atribuible al fisco provincial. Puntualmente Bulit Goñi precisa que con la incorporación de este párrafo al art. 35 del Convenio Multilateral se tuvo en miras solucionar el problema de los municipios en que se ejercía actividad sin local habilitado y tenían base imponible, pero no podían gravarla, mientras que aquellos que sí contaban con local habilitado podían gravar solo la base imponible propia, esto es, el total de ingresos brutos devengados en jurisdicción del municipio donde poseían sustento territorial, quedando de este modo importantes porciones de base imponible sin gravar".

"De modo tal, que de acuerdo a la letra y al sentido y alcance del tercer párrafo del art 35, la potestad tributaria de los municipios queda inexorablemente condicionada a la existencia en sus respectivas jurisdicciones territoriales de establecimiento, local u oficina, o dicho de otro modo, la vinculación territorial con el municipio se da solo y exclusivamente cuando el contribuyente posee un local o establecimiento en el ámbito municipal en el que realiza actividad económica quedando los ingresos provenientes de dicha actividad sujetos al pago del gravamen local. Ergo, si no se posee local, establecimiento u oficina, la Municipalidad carece totalmente de posibilidades de prestar servicios públicos

divisibles que viabilice su derecho a la exigibilidad y percepción de la tasa".

"Es que, mal se puede pretender el pago o retribución de un servicio público que no se ha prestado (...)"

"Más aún, es que resulta de peraltada importancia tener en cuenta que el derecho de acrecer no se compadece con la naturaleza jurídica de las tasas o derecho de registro e inspección, con razón que si el cuántum de las tasas debe guardar una adecuada y razonable proporción con el costo de los servicios municipales retribuidos, o con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado, obviamente deviene irrazonable que su costo pueda liquidarse sobre el total de los ingresos brutos devengados por el contribuyente en el resto de la provincia de Santa Fe en la que no posee local habilitado" (lo destacado es del presente).

"De la interpretación congruente de la normativa reseñada, esto es, del art. 35 del Convenio Multilateral, de los art. 76 ss. y ccds. del Código Tributario Municipal, ley 8179 complementado con las disposiciones de los arts. 76 ss. y ccds. del Código Tributario de la Municipalidad de Rosario no surge que se haya previsto a favor de la Administración accionada –ni tampoco a favor de ninguna otra municipalidad o comuna de esta provincia– el derecho de acrecentamiento de la base imponible conformada por el total de los ingresos brutos devengados por el contribuyente en jurisdicción de ese Municipio (art. 78 Cód. Trib. de la Municipalidad de Rosario) o por el no pago del gravamen en el resto de los municipios de esta provincia por la inexistencia de local, elevando la base imponible al 100% del monto de ingresos brutos atribuibles a la provincia de Santa Fe".

"Habrá de tenerse presente también, que ya en mi voto ('Litoral Gas', AyS, t. 9, p. 131) sostuve que se comprueba manifiesto que el derecho de acrecentamiento que invoca la Municipalidad de Rosario no constituye una razonada aplicación de las normas aplicables al caso. Destaqué así, que en recientísima fecha, el 07/02/2002 –S.C. Y.5, L.XXXIX, "YPF c. Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativo-recurso extraordinario" el ahora Procurador Fiscal, tras señalar que las partes no debatían, sino que estaban de acuerdo que la distribución de la materia imponible entre los diferentes municipios de la Provincia de Entre Ríos, ante la ausencia de un acuerdo interjurisdiccional, debía realizarse sobre la base de las disposiciones contenidas en el art. 35 del Convenio sostuvo "...es evidente que aquel Convenio cuya finalidad es evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (CS,

Fallos 208:203, consid. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (CS, Fallos 298:392, consid. 6º)– no prevé la posibilidad de acrecentamiento de una porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba de pago del tributo en otra u otras jurisdicciones (cf. arts. 2 a 13 del Convenio)"... (lo destacado es del presente).

"Cuestión también de suma trascendencia es que el Estado no se puede desinteresar de aportar las pruebas de la efectiva prestación del servicio, ya que del acaecimiento del hecho imponible depende la exigibilidad de la tasa como contraprestación (...)".

"Luego, en mi opinión, atento a que la normativa aplicable al sub lite no autoriza a la accionada a prestar servicios públicos determinados y divisibles en todo el ámbito de la provincia de Santa Fe, pienso que en este aspecto la prueba de que se trata ha devenido de cumplimiento imposible" (se destaca en el presente por la contundencia y claridad)".

"En suma, me asiste el convencimiento que el decreto impugnado ha determinado una exacción que adolece de flagrantes ilegitimidades, por lo que corresponde declarar procedente el recurso interpuesto y, previa anulación de los actos impugnados, condenar a la Municipalidad a restituir a la recurrente el importe abonado en concepto de solve et repete, con más intereses hasta la fecha de su efectivo pago calculados a la tasa pasiva promedio fijada por el Banco Central de la República Argentina, o la que en su caso corresponda. Costas a la demandada" (se destaca en el presente).

Como puede advertirse la Magistrada aplica la doctrina judicial de la Corte expuesta en "YPF" de la que se nutre el dictamen de la PGN en "Esso" y fundamenta además su desarrollo en las exigencias propias de la tasa. Y llama exacción a la pretensión del Municipio de apropiarse para atribuir su base de los IB generados en otras jurisdicciones en las que no se le autoriza a prestar servicios y por ende no hay contraprestación. El párr. 3º del art. 35 del CM interpretado conforme lo hace la vocal disidente actúa como una garantía que evita que el cobro de tasa sin contraprestación.

Puede advertirse que arriba a igual interpretación del art. 35 del CM en especial del tercer párrafo que el dictamen de la PGN sin citarlo.

La explicación de la vocal disidente es fundada y conforme a derecho en efecto, no puede el Municipio atribuirse base de otra jurisdicción donde no podría prestar los servicios. Se explica por la exigencia de sustento territorial y la prestación efectiva e individualizada y de la proporcionalidad con el costo del servicio [\(10\)](#). De ese modo arriba a la correcta

interpretación del párr. 3° del art. 35 del CM el que resulta aplicable al caso porque en Santa Fe se exige la existencia de local para que el Municipio pueda cobrar la tasa DREI sin embargo por lo antes expuesto ello no le otorga un bill de indemnidad para apropiarse de bases generadas en otros municipios.

En efecto, también la interpretación del voto disidente se encuentra en línea con la legislación local aplicable en Santa Fe en efecto, con el art. 78 del CTMM ley 8173 que dispone: "El Derecho se liquidará, salvo disposiciones especiales, sobre el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria" (lo destacado pertenece al presente).

IV. El federalismo a favor del contribuyente y no en contra de él para recaudar

Puede concluirse que el art. 35, párr. 3°, del CM no permite a los fiscos acrecentar el 100% de los ingresos brutos de la provincia más allá de los generados en su territorio. Es una garantía que opera respecto de los contribuyentes que se encuentran alcanzados por el CM. Garantía que deben cumplir los municipios y comunas por expresa disposición de la ley (obligatorio también por la Ley de Coparticipación, art. 9°).

El mismo límite opera más allá del CM por la exigencia de sustento territorial y de la efectiva contraprestación e individualizada de la tasa [\(11\)](#) y demás principios constitucionales que resguardan el derecho de propiedad, la razonabilidad y proporcionalidad. También por los límites que marca el derecho intrafederal cuyas normas han sido adheridas por las provincias a través de leyes ratificatorias.

En este sentido resulta oportuno lo sostenido por Spisso [\(12\)](#), Rodolfo al referirse a esta cuestión respecto de la tasa: "si esta debe guardar una adecuada relación de proporcionalidad con el costo del servicio resulta inadmisibles que su quantum se pueda incrementar por una circunstancia ajena a la prestación misma".

En ninguna cláusula del Convenio Multilateral, y menos en la del art. 35, se autoriza a los municipios de provincia a arrogarse una base imponible que exceda la que le corresponda en los términos de dicho art. 35 por el hecho de que existieran otro u otros municipios de la misma provincia donde el sujeto realiza su actividad pero que carecen de potestad para percibir tributos locales por ausencia de establecimiento o local.

Por otra parte, ninguna tasa puede ser percibida por un municipio sin la existencia de un local ya que ello implicaría su percepción sin la prestación del servicio gravado (CS,

"Laboratorios Raffo"; "Nación AFJP" y "Western Union", ya citados). Pero tal particularidad, inobjetable e indiscutible a esta altura de los acontecimientos, no habilita a aquellos municipios en los que sí el contribuyente cuenta con un local a acrecer sobre el resto de la base imponible que correspondería a los otros municipios de haber en ellos local.

Por ello la tasa (DREI, tasa de seguridad e higiene y otras conforme cada denominación local) que se paga sin sustento territorial y por ello sin la prestación individualizada excediendo los ingresos brutos obtenidos en su jurisdicción constituye una exacción o despojo lo que no se espera de los estados locales. En esto se aplica lo afirmado por el tan querido Maestro Arístides Corti [\(13\)](#): "El derecho requiere un mínimo de ética y se encuentra gobernado por principios superiores de justicia: equidad; probidad, lealtad y buena fe en el ejercicio de los derechos y acciones en justicia; ejercicio no abusivo – funcional– de los derechos con arreglo a los fines de su institución, es decir sin desviación de poder (público o privado); manos limpias (doctrina clean hands); coherencia con los propios actos (doctrina de los actos propios);...".

El federalismo fiscal es lo que hace posible el federalismo pues garantiza autonomía en la recaudación y sin financiamiento no hay gobierno. Ahora bien, la coexistencia de varios estados con potestad tributaria implica reparto coordinado sin superposición. En la Argentina el federalismo es de concertación en efecto, sobre la base de acuerdos entre nación y provincias (CS Santa Fe c. Estado Nacional, 2015) y esos acuerdos generan derechos subjetivos a favor de los contribuyentes los que no pueden ser burlados por más que se pretenda recaudar.

Es el caso que tal como afirmaba el tan querido Mario Saccone [\(14\)](#): "Como se ha sostenido, todo lo relativo a la tributación es cuestión de intereses, del Estado, en su exigencia de recursos y en su función recaudadora y del sector contribuyente que soporta la carga, en su afán de eliminarla o disminuirla e, incluso, de trasladarla a otra área de su mismo sector. Ello lleva, naturalmente, y con diversos matices, a una permanente situación de conflicto que exige, recurrentemente, el control, la verificación y la interpretación de las normas de aplicación".

Esa interpretación respecto del art. 35 del CM ya fue efectuada por la CS ahora debe ser acatada.

La apetencia fiscal no debe soslayar los derechos subjetivos de los contribuyentes nacidos de tales acuerdos como es el caso del CM y otros más recientes como el Consenso Fiscal que viene a ratificar la exigencia de la "razonable proporción de las tasas con el costo del servicio". Esta exigencia incluso fue

indicada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en "Cantos c. Argentina"[\(15\)](#), 2002.

En la actualidad el contribuyente se encuentra asfixiado por la voracidad sin límite de tres fiscos: el nacional, el provincial y el local (municipal o comunal) asimismo, muchas veces [\(16\)](#) por la misma operación es retenido o percibido de antemano por los fiscos locales incluso ajenos a su jurisdicción. Debe informar frente a los fiscos locales por verdaderos impuestos travestidos bajo el manto de tasas. Se exigen "tasas" por suculentas sumas que ni se acercan al costo del servicio –sino que se establecen por el alto gasto público local– y que superan en muchos casos a las que se pagan por los impuestos nacionales o provinciales. De este modo el federalismo y la autonomía municipal utilizados como excusa para recaudar opera en contra del propio ciudadano que ejerce una actividad para el país federal.

Los fiscos locales tienen límites a su potestad tributaria que deben respetar, el sustento territorial, los fijados por el derecho intrafederal (Pacto, Ley de Coparticipación, CM y muy reciente el Consenso Fiscal) y, por la CN (límites en el reparto y respecto de las garantías de los contribuyentes).

Límites que constituyen obligaciones a cumplir por parte de los estados locales. Apartarse de estas normas es romper el equilibrio que sostiene el federalismo y alzarse contra él.

"Tal como lo ha dicho esta Corte, cada una de las creaciones del federalismo de concertación "configura derecho intrafederal (Fallos 414:826) y se incorpora una vez ratificado por la legislación al derecho público interno de cada estado provincial aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias" (conf. CS, Fallos 322:1781, consid. 4)" (PGN, "Maxiconsumo SA c. Provincia de Misiones, 29/07/2009).

El federalismo tributario (o sistema politributario en palabras de la Corte "Línea 22" 2010, consid. 29) es de concertación y se sostiene con el cumplimiento de tales acuerdos (derecho intrafederal) y de los límites establecidos por la CN en base entre otros, al principio de supremacía federal (arts. 31, 75 incs. 12, 13, 18, 19, 23 y 30 y art. 126 CN).

También los fiscos locales deben recordar el pacta sunt servanda y la ética tributaria, necesarios como sostén del federalismo y el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

(1) CASÁS, José O., "Coparticipación y tributos municipales", publicado en la obra colectiva BULIT GOÑI, Enrique, Tasas municipales, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2009, t. 1, p. 435.

(2) REVILLA, Pablo, "Sujeción de las Municipalidades a la normativa provincial y al derecho intrafederal (art. 35 del convenio multilateral. Exigencia de sustento territorial en la tasa", publicado en la obra colectiva BULIT GOÑI, Enrique, Tasas municipales, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2009, t. 1, ps. 397 y ss.

(3) REVILLA, Pablo, "Sujeción...", cit., p. 399.

(4) Como es el caso del art. 9° al establecer un régimen especial para la actividad de transporte que dispone: "Art. 9°.- En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje".

(5) CASÁS, José O., "La hacienda local en la Constitución y la jurisprudencia", en Derecho tributario municipal, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 32.

(6) REVILLA, Pablo, "Sujeción...", cit.

(7) En dicho decisorio la Cámara "HSBC BanK Argentina SA", sent. 169 del 05/05/2005, la Cámara sostuvo: "la Municipalidad de Rosario posee total autonomía para disponer interna y localmente sobre la porción de base imponible que le atribuye el Convenio Multilateral".

(8) BULIT GOÑI, Enrique, "Convenio multilateral. Distribución de ingresos brutos", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 165-171.

(9) Art. 77.- "Son contribuyentes del derecho instituido precedentemente, las personas físicas o ideales, titulares de actividades o bienes comprendidos en la enumeración del artículo anterior, cuando el local en donde se desarrollan aquellas o se encuentren estos últimos esté situado dentro de la jurisdicción del Municipio". Base imponible Art. 78: "El Derecho se liquidará, salvo disposiciones especiales, sobre el total de los ingresos brutos devengados en la jurisdicción del municipio, correspondiente al período fiscal considerado y por el cual el contribuyente o responsable debe dar cumplimiento a la obligación tributaria".

(10) En este sentido también puede citarse CS "Empresa de pasajeros Navarro SRL c. Municipalidad de Puerto Tirol", Fallos 319:2211 que indica que la tasa debe guardar proporción con una

prestación que se cumpla dentro de la municipalidad que la percibe.

(11) Existen otros artilugios de los fiscos locales para burlar el límite del tercer párrafo del art. 35 del CM. En efecto, el establecimiento de montos mínimos o fijos. Al respecto se ha expedido la CA sobre el primer supuesto en RG CA 106; CA 34/05, entre otros ver por más REVILLA, Pablo, "Sujeción...", cit., p. 411, ya que escapa el objeto del presente pero está relacionado por ello se cita. Al respecto, la CA resolvió en "YPF c. Municipalidad de Carcarañá", que "los Organismos del Convenio Multilateral vienen sosteniendo que la exigencia de importes mínimos de impuestos o tasas fijas con independencia de la base imponible atribuible a la jurisdicción por aplicación de las normas contenidas en el Convenio Multilateral, desvirtúa los propósitos perseguidos por la legislación y torna inoperante su aplicación". También la RG 106/2004, la CA resuelve que "cuando para la determinación de la base imponible del tributo, la municipalidad considere a los ingresos brutos del contribuyente como elemento de medición, se supone que el establecimiento de montos mínimos vulnera las disposiciones del art. 35 del Convenio Multilateral". Si bien en otras resoluciones dictadas estableció diferencias entre importes mínimos y fijos y en función del criterio de cada municipio para establecer la tasa. Nuevamente resultan resoluciones fluctuantes.

(12) SPISSO, Rodolfo, "Potestad tributaria de los distintos niveles de gobierno", obra colectiva Tasas municipales, cit., p. 270.

(13) CORTI, Arístides H. M., "Repensando el instituto de la repetición de impuestos", publicado en LA LEY 2005-A, 1169.

(14) SACCONI, Mario A., "Manual de Derecho Tributario", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2002, prefacio.

(15) <http://www.corteidh.or.cr/>.

(16) Existen en Argentina 163 tributos (40 de nivel nacional, 41 provincial y 82 nivel municipal) y al menos 100 regímenes de recaudación anticipada Informe Algañaraz Nadin, Director del IARAF, publicado en Diario Clarín del 24/02/2019, Informe económico, p. 6.