

Voces: AUTONOMIA MUNICIPAL ~ CONVENIO MULTILATERAL ~ MUNICIPALIDAD ~ Oponibilidad ~ Poder Tributario ~ Constitución Provincial ~ Doble Imposición ~ Impuesto Nacional ~ Impuesto Provincial ~ Impuesto Municipal ~ Base Imponible ~ Convenio para evitar la doble imposición ~ Sistema Tributario ~ Percepción del Impuesto ~ Provincia ~ Impuesto ~ Poder Tributario Provincial

Título: Límites a la autonomía municipal en materia tributaria

Autor: Diana, Nicolás

Publicado en: LLLitoral 2006 (julio), 01/07/2006, 721

Fallo comentado: [Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones \(STMisiones\) ~ 2006/03/20 ~ Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c. Municipalidad de Posadas](#)

La sentencia en comentario analiza y resuelve respecto a los alcances que posee el Convenio Multilateral (1) al que la Provincia de Misiones se adhirió hace casi treinta años atrás (2) y su oponibilidad al Municipio de Posadas —quien no suscribió dicho acuerdo—, como así también los límites a la autonomía municipal y su poder tributario, con sustento en los arts. 5° y 123 de la Constitución Nacional y 171 de la Constitución Provincial.

Desde el aspecto formal, es útil referenciar previamente que el art. 22, de la Ley Provincial N° 3064 (Adla, LVI-C, 4446), establece que La acción contenciosa administrativa puede tener por objeto: a) La anulación total o parcial de la disposición administrativa impugnada [...] d) La interpretación que corresponde a la norma o acto que se trate, siempre que existiere un interés concreto y la duda sobre su alcance pueda causar un perjuicio irreparable al peticionante; siendo competente el Superior Tribunal de Justicia, según lo dispuesto en el art. 145, tanto por ejercicio su jurisdicción originaria para conocer y resolver sobre la constitucionalidad del decreto y resoluciones municipales impugnados (inc. 1°), como también por tratarse de una causa contencioso — administrativa (inc. 2°) (3).

La acción fue impetrada en tales términos, buscando la declaración de nulidad de un plexo normativo municipal que soslayaba los términos del acuerdo suscripto por la provincia a la que pertenece y que imponía limitaciones a la determinación de la base imponible para la determinación de un impuesto, a las actividades efectivamente realizadas en el ámbito local.

Ahora bien, es necesario resaltar que la decisión del Superior Tribunal de Justicia es autosuficiente en su fundamentación —a donde nos remitimos por razones de brevedad— la que resulta justa y razonable, con una proyección evidente a efectos de evitar superposición de gravámenes con base en un complejo normativo municipal que desconocía lo establecido en el art. 73 de la Norma Fundamental Provincial (4).

Esa norma dispone que "En una misma fuente no podrán superponerse gravámenes de igual naturaleza y categoría aunque la superposición se opere entre los impuestos nacionales, provinciales y municipales. La Provincia, a fin de evitar la múltiple imposición, convendrá con la Nación y municipalidades la forma de aplicación y percepción de los impuestos que le corresponde recaudar".

Sin perjuicio de ello, el criterio sustentado nos lleva a realizar algunas apostillas que sirvan al operador jurídico para acercarse a la realidad del problema llevado al conocimiento del Máximo Tribunal Provincial. Ello, porque a más de la manda constitucional mencionada, existía una situación fáctica incontrastrable: superposición tributaria en el cómputo de la base imponible (o indebida extensión de ella) correspondiente a una entidad financiera interprovincial (nacional) y con ello, la aplicación directa del mencionado Convenio Multilateral.

La característica fundamental de dicho convenio, "consiste en que no se ha tratado simplemente de subsanar el inconveniente de la doble imposición", sino que armoniza y coordina "el ejercicio de poderes fiscales autónomos, con el objeto de lograr de uno los principios más importantes de la imposición en el Estado Federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones políticas en que se divide el país, no debe acarrear al contribuyente mayores gravámenes de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción" (5).

Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto en fecha reciente, (6) haciendo propio el dictamen del Procurador Fiscal, que el Convenio Multilateral tiene como finalidad "evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal (Fallos: 208:203, cons. 7°), fijando una esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 6°) [pero] no prevé la posibilidad de acrecentamiento de la porción gravable de una jurisdicción frente a la falta de prueba del tributo en otra u otras".

De ese modo, no se adoptó un criterio que buscara eliminar la doble imposición (superposición) por medio de desgravaciones o limitando el poder fiscal según el domicilio del contribuyente, sino que actuó sobre el fondo de la cuestión y con un criterio de justicia (distributiva) a través de "la distribución de la base imponible común entre las diferentes jurisdicciones en proporción con la importancia y la envergadura de la actividad lucrativa ejercida en cada una de las jurisdicciones, cuando los procesos económicos fuesen únicos y

trascendieran los límites políticos de una sola de ellas"⁽⁷⁾.

Trayendo a colación otros precedentes de la Corte Federal, debe indicarse que se ha definido al Convenio Multilateral como "una herramienta de coordinación financiera"⁽⁸⁾ que tiende al orden y equilibrio de la percepción de los gravámenes de las actividades económicas (cualesquiera sean, sin perjuicio de lo que corresponda a impuestos nacionales) entre las distintas provincias.

Esto es así, por cuanto "los arts. 9°, 10, 11, 12, 67 [actual 75] inc. 12, y 108 [actual 116] CN., no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias. Ciertamente no se advierte en la Carta Magna ni en sus fuentes de interpretación elementos que evidencien la existencia de razones por las cuales los contribuyentes de una provincia o de la Capital Federal deban subsidiar permanentemente los servicios que utilizan las entidades dedicadas al comercio de aquella índole (174 U.S. 70; 303 U.S. 250 —en ALR. vol. 115, p. 944—, 423 U.S. 276). La protección que dichos preceptos acuerdan, sólo alcanza, pues, a preservar el comercio interprovincial de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial (doctrina de Fallos 208:521)"⁽⁹⁾.

Esa libre circulación económica, entendida en sentido amplio y no acotada únicamente al comercio interprovincial, es la que imponía el respeto al Convenio Multilateral suscrito por un Estado Provincial. Es que, según lo reconoció el Tribunal Provincial que aunque la Municipalidad no se adhirió al Convenio Multilateral, sí lo había hecho la Provincia de Misiones, por cuanto "es la encargada de organizar aspectos que hacen a la autonomía de aquella y concernientes, en el caso, a una situación tan precisa como es la aplicación de impuestos y gravámenes, en pos de evitar desórdenes tributarios que afecten el patrimonio de los contribuyentes. De manera que, la pretensión municipal de incluir en la base imponible del gravamen, conceptos no establecidos para el impuesto sobre los ingresos brutos", vulneraba el límite establecido en el art. 35 del Convenio Multilateral.

De ahí que no es ocioso señalar que la Constitución Nacional no confiere a los municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno; se les reconoce autonomía en los órdenes institucional, político, administrativo, económico y financiero y a la par, le impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que éstas realicen la determinación de su "alcance y contenido", y esa facultad no se agota en un único ejercicio; ⁽¹⁰⁾ por lo que "Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deben ser delineados por las provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125, de la Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionados por el art. 123 de la Ley Fundamental"⁽¹¹⁾.

Es obvio que todo lo referente a la materia tributaria debe ser correctamente delineado, tratando de impedir una excesiva y yuxtapuesta carga tributaria que obstaculice la normal actividad económica, afectando garantías explícitas a las que las Provincias, entre ellas Misiones, se han comprometido, teniendo como eje el principio de supremacía constitucional plasmado en el art. 31 de la Constitución Nacional, sopesado con su art. 5° y el art. 161 de la Constitución Provincial.

Ello, toda vez que el Convenio Multilateral, se inserta en un marco en el cual los municipios de cada jurisdicción en particular deben subordinarse a las políticas y compromisos encarados por cada Estado Provincial, siempre que no se afecte en forma alguna la existencia y naturaleza propia de los primeros (cfr. arts. 5° y 123, de la Constitución Nacional).

Pues bien, para el caso de Misiones la autonomía municipal consagrada por el art. 161 de la Constitución Provincial, no es limitada e irrestricta, debiendo compatibilizarse con el régimen fiscal provincial y en el orden nacional a través de acuerdos y/o convenios celebrados en tal sentido.

Así se recordó en la sentencia que "El régimen jurídico del Municipio de Posadas, consiste en una autonomía de segundo orden —en relación con la de la Provincia—, o en una autonomía relativa de segundo grado, sin perjuicio de la naturaleza política que tiene la institución y del reconocimiento expreso del art. 170 de la Constitución de la Provincia de Misiones respecto de los poderes municipales para dictar, sus cartas orgánicas. Por ello, no puede predicarse una autonomía absoluta ni cabe hablar de potestades originarias preexistentes en la cuestión en atención a que el régimen del municipio dependerá de lo que establezca la Constitución de la Provincia, con sujeción a las cuales se dictó la Carta Orgánica; de acuerdo, además, a los preceptos de la Constitución Nacional, por imperio de lo dispuesto por el art. 31 (STJ Misiones, 24/10/96 —Resolución N° 481— Provincia de Misiones c. Municipalidad de Posadas s/ Planteo de Competencia)"⁽¹²⁾.

Por lo que, la encargada de organizar los aspectos propios de la autonomía municipal y más aún, en lo referente "a la aplicación de impuestos y gravámenes, en pos de evitar desórdenes tributarios que afecten el patrimonio de los contribuyentes, es la Provincia de Misiones. De manera que, la pretensión municipal de incluir en la base imponible del gravamen, conceptos no establecidos para el impuesto sobre los ingresos brutos,

evidentemente vulneraba el límite establecido en el art. 35 del Convenio Multilateral."⁽¹³⁾

También, como corolario, se aludió a los términos de la Resolución N° 32/2003 dictada por la Comisión Arbitral —Convenio Multilateral 18/08/77— en la cual se declaró su competencia, estableciendo que para la determinación de los ingresos imponibles para la liquidación del gravamen de Tasa de Comercio, Derecho de Inspección, Registro y Servicio de Contralor de la Municipalidad de Posadas, Provincia de Misiones, son aplicables las disposiciones del art. 35 y concordantes del Convenio Multilateral.

En esa misma línea argumental, resaltamos que "La supremacía del gobierno federal es política, no financiera. En cuanto a los poderes fiscales, es la Constitución la que los reparte entre la Nación y las provincias y, por delegación de las provincias pero por implícito imperativo constitucional, los municipios también los tienen"⁽¹⁴⁾ antes y después de la reforma de 1994.

En síntesis, las autoridades municipales deben respetar el grado de autonomía asignado en los diferentes niveles de gobierno por el constituyente provincial, cuya preservación no admite limitaciones acotadas por el grado o medida en que las autoridades provinciales franqueen el ámbito reservado a la libre disposición comunal ⁽¹⁵⁾.

En ese camino, debe repararse en que "no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 de la CN (Fallos, 7:373), siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, sin que los tribunales puedan declararlos ineficaces a título de ser opresivos, injustos o inconvenientes, sino son contrarios a la Constitución (Fallos, 105:273, consid. 11, p. 292), porque entre los derechos que constituyen la autonomía de las provincias, es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña (Fallos, 51:349; 114:282; 137:212, entre otros)"⁽¹⁶⁾.

Empero, la razonabilidad y coherencia del sistema tributario a nivel nacional, exige la complementariedad y homogeneidad en el modo y alcance de la percepción de los impuestos, tasas y contribuciones evitando recargar el cómputo de la base imponible, so pretexto de encontrarse amparado en una competencia municipal ⁽¹⁷⁾ que desconocía la inclusión de ese ente territorial en el ámbito de otro superior, es decir, un Estado Provincial ⁽¹⁸⁾.

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) Del 18 de agosto de 1977.

(2) Durante el último gobierno usurpador, en 30/12/77.

(3) Son aspectos pendientes a analizar e interesantes, pero que no serán tratados en la presente todo lo referente a los efectos de la sentencia de marras (arts. 79, 80 y 81, Ley 3064) y en especial el carácter expansivo del fallo, en cuanto a la interpretación realizada por el Superior Tribunal del Convenio Multilateral (cfr. art. 82, mismo plexo normativo).

(4) Sobre la problemática en general que reviste la percepción de tasas y contribuciones municipales, tanto frente al orden provincial como federal, nos remitimos al análisis efectuado por TEIJEIRO, Guillermo O., "Aplicación de las normas tributarias en el espacio", en AA.VV. Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario, García Belsunce, Horacio A. (director), Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 857 y ss. (v. también ZUCCHERINO, Ricardo Miguel, "La problemática municipal tributaria", Revista de Derecho Público 2004-2 - Derecho Municipal, Buenos Aires - Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2004, p. 51).

(5) JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 2° ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, ps. 832/3.

(6) Sentencia del 7 de febrero de 2006, "in re": "YPF S.A. c. Municipalidad de Concepción del Uruguay s/acción meramente declarativa", Y.5.XXXIX.

(7) JARACH, D., ob. cit., p. 833.

(8) HEREDIA, JOSÉ RAÚL, Reflexiones sobre la oponibilidad del convenio multilateral a los municipios a propósito de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, publicado en www.eldial.com; aunque no coincidimos con las conclusiones a las que allí se arriba, especialmente con que "La doble o múltiple imposición, aunque no deseable, es un fenómeno posible, propio del régimen federal de gobierno instaurado por la Constitución Nacional; el régimen federal que impera (art. 1° CN) significa la coexistencia de diversas esferas de gobierno con competencias y poderes propios cada una de ellas, cuyo ejercicio está garantizado en la Constitución Nacional (artículos 1°, 5°, 75, 121, 122, 123, 125, 129)"; "La cooperación y la coordinación de los niveles impide la superposición y sobrecarga impositiva sobre los contribuyentes; pero ello comporta la concertación entre niveles que se reconocen con una misma dignidad institucional" y que "La potestad tributaria del Municipio en el ámbito de su competencia, ligada al cumplimiento de sus fines, no reconoce dependencia ni origen en la delegación de poderes provinciales". Del presente trabajo surgirán las propuestas que procuramos, que no desconocen la autonomía municipal, pero que parten del supuesto que dichas autoridades administrativas territoriales se insertan dentro de otra autoridad territorial superior, cual es el estado provincial, el que, a su vez,

hace lo propio con el estado federal.

(9) 31/05/1984, "in re": "Transportes Vidal v. Prov. de Mendoza"; LA LEY, 1984-C, 225).

(10) Disidencia parcial del Dr. Carlos S. Fayt, en la causa "Ponce, Carlos Alberto c. San Luis, Provincia de s/ acción declarativa de certeza"; 24/02/05; LA LEY, 2005-B, 222.

(11) CSJN, "in re": "Municipalidad de La Plata s/inconstitucionalidad del decreto ley 9111"; Fallos, 325:1249, cons. 7°.

(12) Fundamentos del Dr. Piñero, en el fallo en comentario.

(13) Ídem nota anterior.

(14) FRIAS, Pedro J., "El federalismo argentino. Introducción al Derecho Público Provincial", Buenos Aires, Depalma, 1980, p. 131.

(15) CSJN, "in re": "Ponce, Carlos Alberto c. San Luis, Provincia de s/ acción declarativa de certeza"; 24/02/05; LA LEY, 2005-B, 222.

(16) CSJN, "in re": "Administración Nacional de Aduanas v. Municipalidad de Bahía Blanca s/ Acción meramente declarativa"; Fallos, 324:933.

(17) Hace más de cincuenta años, Bielsa señalaba con un alto sentido realista que "Los conflictos de la doble o triple imposición tienen su origen en la propensión natural de todo gobierno a crearse fuentes de recursos, con fin fiscal principalmente [...] Los conflictos de doble imposición dentro de un Estado generan cuestiones jurisdiccionales, a veces insolubles. A este respecto, en nuestro sistema constitucional hay dos órdenes o categorías de reglas. El conflicto, en rigor, sólo puede producirse entre la Nación y las provincias, pues aunque se conciba un tercer poder —el municipal— este peligro se conjura fácilmente mediante un texto legal provincial. En efecto, dada la naturaleza de nuestro régimen municipal, las municipalidades (noción comprensiva de todo tipo de administración comunal) son delegaciones de los gobiernos provinciales, y su poder impositivo es el fijado en las leyes orgánicas comunales" (BIELSA, Rafael, "Estudios de derecho público", t. II, Derecho Fiscal, Buenos Aires, Depalma, 1951, ps. 36/7).

(18) Tal es la solución aplicada en la sentencia y en la Resolución N° 7/1996, de la Comisión Arbitral creada por imperio del Convenio Multilateral, en cuanto establece —entre otras cosas— la limitación de la potestad tributaria del municipio a los límites territoriales del mismo.