

FALLO DE LA CORTE ANOTADO ABAJO

Publicado en elDial.Expres del día 22 de marzo de 2006

Impuestos municipales. Arbitrariedad de sentencia

Y.5.XXXIX - "Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa" - CSJN - 07/02/2006

Suprema Corte:

-I-

A fs. 399/405, la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó la sentencia de la instancia anterior, en cuanto declaró que Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. (en adelante Y.P.F.) debía liquidar la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y seguridad de la Municipalidad de Concepción del Uruguay sobre la base del cien por ciento (100%) de los ingresos atribuibles a la Provincia de Entre Ríos.-

Para así resolver, consideró acertada la interpretación del Convenio Multilateral efectuada por el a quo, pues se había apoyado en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, la cual era evidenciada por sus ingresos brutos.-

Esta capacidad, en su criterio, confiere al Municipio aptitud recaudatoria sobre el total de los ingresos asignados a la jurisdicción provincial a la que pertenece, supeditado ello a la posibilidad que cabría al contribuyente de demostrar que -en otras localidades de la misma provincia- abonó una tasa similar, hipótesis en la cual se reduciría el monto a pagar.-

Afirmó que la actora ha omitido probar debidamente estas cancelaciones y, en consecuencia, la demandada puede exigir su tasa sobre el (100%) de los ingresos provinciales.

-II-

Disconforme, a fs. 408/417, la actora interpuso recurso extraordinario, concedido por el a quo a fs. 421.-

En lo sustancial, sus agravios pueden resumirse del siguiente modo:

- (i) el decisorio apelado se equivoca cuando sostiene que YPF ataca el art. 35 del Convenio Multilateral, pues en él sustenta su derecho;
- (ii) el a quo resuelve acerca de la posibilidad del Municipio de calcular la tasa sobre los ingresos brutos, aspecto que no era objeto del pleito ni es cuestionado por YPF;
- (iii) la sentencia es arbitraria por cuanto omite analizar la cuestión de fondo, que, en el caso, consiste en determinar si el Municipio de Concepción del Uruguay puede exigir que la empresa abone la tasa sobre el 100% de los ingresos atribuidos a la Provincia de Entre Ríos, en lugar de pagarla sobre aquellos que, por aplicación del art. 35 del Convenio Multilateral, le corresponden a dicha municipalidad. De esta manera, el tema sobre el cual correspondía pronunciarse ha quedado sin adecuada resolución;
- (iv) el a quo yerra al sostener que, 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. En tal sentido, olvida que la potestad tributaria de un municipio no acrece porque el contribuyente no tribute en los otros municipios de la Provincia, o porque aquéllos decidan no gravarlo;
- (v) la tasa sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el éjido de la Municipalidad demandada y como retribución o contraprestación por servicios públicos divisibles efectivamente prestados por aquélla dentro de su territorio;
- (vi) lo decidido, en la medida que autoriza al municipio de Concepción del Uruguay a computar, como base imponible de la tasa, aquellos ingresos brutos que YPF obtiene en otros municipios de la provincia de Entre Ríos, vulnera tanto la ordenanza impositiva local como el Convenio Multilateral.-

-III-

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. párrafo 2º, art. 35 del Convenio).-

Más 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 (Fallos: 208:203, cons. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 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).-

Inveteradamente ha sostenido V.E. que es condición de validez de las sentencias judiciales que ellas sean fundadas y que constituyan, por tanto, derivación razonada del derecho aplicable, con referencia a los hechos comprobados de la causa (Fallos: 261:209; 262:144; 268:186 y sus citas, entre muchos otros).-

En tales condiciones, pienso que el fallo cuestionado no cumple con tales recaudos, toda vez que sólo se apoya en una afirmación dogmática para resolver un punto controvertido de derecho y trasunta un análisis insuficiente de los preceptos del Convenio mencionado (Fallos: 304:504, cons. 4º), razón por la cual estimo que procede su descalificación con sustento en la conocida doctrina de V.E. sobre arbitrariedad de sentencias (Fallos: 294:420).-

-IV-

Por lo expuesto, opino que corresponde hacer lugar al recurso extraordinario, revocar la sentencia de fs. 399/405 y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a derecho.-

Buenos Aires, 16 de septiembre de 2004.-

Fdo.: RICARDO O. BAUSSET

Buenos Aires, 7 de febrero de 2006.-

Vistos los autos: "Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa".-

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente tratadas en el dictamen del señor Procurador Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias.-

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ELENA I. HIGHTON DE NOLASCO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - RICARDO LUIS LORENZETTI.-

NOTA A FALLO

REFLEXIONES SOBRE LA OponIBILIDAD DEL CONVENIO MULTILATERAL A LOS MUNICIPIOS A PROPÓSITO DE UN FALLO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Por José Raúl HEREDIA

joseraul@uolsinectis.com.ar

I. INTRODUCCIÓN

El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído in re "*Y.P.F. S.A. c/ Municipalidad de C. del Uruguay s/ acción meramente declarativa*" en 7 de febrero de 2006, resuelve en contra de la Municipalidad de Concepción del Uruguay la controversia suscitada en torno al modo de liquidar la tasa por inspección sanitaria, higiene, profilaxis y

seguridad pretendida por esa Municipalidad sobre la base del ciento por ciento (100%) de los ingresos brutos atribuibles a la Provincia de Entre Ríos.

La Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Paraná sostuvo esa tesis, que la Corte revoca en su pronunciamiento al mandar dictar un nuevo fallo conforme con los postulados del dictamen del Procurador General. La Cámara, entendió que la Municipalidad podía exigir el tributo sobre la totalidad de los ingresos brutos generados en jurisdicción provincial porque la empresa no había acreditado que abonaba semejante gravamen en otras localidades de la Provincia, situación esta última que reduciría el monto a pagar.

En sus agravios ante la Corte, reseñados por el Procurador General, YPF sostuvo que la sentencia era arbitraria por cuanto omitía analizar la cuestión de fondo, que, en el caso, consiste en determinar si el Municipio de Concepción del Uruguay puede exigir que la empresa abone la tasa sobre la totalidad de los ingresos atribuidos a la Provincia de Entre Ríos, en lugar de pagarla sobre aquellos que, por aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral, le corresponden a dicha Municipalidad. Asimismo, adujo que la potestad tributaria de un municipio no acrece porque el contribuyente no tribute en los otros municipios de la Provincia, o porque aquéllos decidan no gravarlo.

En tradicional defensa de los contribuyentes frente a la pretensión municipal de percibir tributos, añadió que la tasa sólo puede recaer sobre el ejercicio de actividades económicas en el ejido de la Municipalidad demandada y como retribución o contraprestación por servicios públicos divisibles efectivamente prestados por aquélla dentro de su territorio. Finalmente, afirmó que lo decidido, en la medida que autoriza al municipio de Concepción del Uruguay a computar, como base imponible de la tasa, aquellos ingresos brutos que YPF obtiene en otros municipios de la provincia de Entre Ríos, vulnera tanto la ordenanza impositiva local como el Convenio Multilateral.

El Procurador General en su dictamen, que la Corte hace suyo, sostiene que:

(...) se encuentra fuera de debate en el sub iudice 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. párrafo 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 (Fallos: 208:203, cons. 7º), fijando una determinada esfera de imposición para cada una de éstas (Fallos: 298:392, cons. 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).

Interesa esta sentencia de la Corte para examinar, brevemente aquí, las potestades tributarias municipales frente al Convenio Multilateral que se ha invocado en las tres instancias, aunque con disímil interpretación de sus normas.

II. EL CONVENIO MULTILATERAL

1. En primer lugar, recordemos que el Convenio multilateral es una herramienta de coordinación financiera¹ tendiente a evitar las superposiciones impositivas. Lo dijo así nuestra Corte Suprema al afirmar que ese Convenio, suscripto en 1964 entre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y las provincias, tuvo como finalidad [lo que cabe para sus sucesores] fijar a cada uno de los respectivos fiscos una determinada esfera de imposición cuando una actividad lucrativa es ejercida en más de una jurisdicción y el monto de los ingresos brutos deba atribuirse a varios de ellos².

De tal suerte, se procura superar una anomalía económica cual es la múltiple imposición. Como se ha dicho, “Si bien un régimen impositivo razonablemente organizado

¹ En nuestra obra *El Poder Tributario de los Municipios* [Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, octubre 2005], citamos: "... el conjunto de técnicas que tienden a armonizar las estructuras, las actuaciones y los intereses de los sistemas fiscales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales(...)... la coordinación ha de ser, en primer lugar, normativa (...) la coordinación ha de existir también en la aplicación del sistema fiscal por la respectiva Administración, en colaboración o cooperación con los demás (...) estos intereses deben ser comunes y no contrapuestos (...) los sistemas de coordinación fiscal ‘basculan entre la autonomía y el centralismo’, o entre los sistemas de ‘separación de fuentes’ y los de ‘transferencias’” [Albert De Rovira i Mola, en "La coordinación financiera estatal, autonómica y local", Barcelona, 1984, Escola d' Administración Pública de Catalunya, así citado por Alberto Ricardo Dalla Vía y Pablo María Garat en "La situación de las Provincias, Descentralización Fiscal y Coparticipación federal", iNAP, Instituto Nacional de la Administración Pública, Bs. As., junio de 1998].

² S.A. E.T.M.O. Remolcador Guaraní C.I. c/ Provincia de Buenos Aires, 1977, T. 298, P. 392.

no ha de desentenderse de las peligrosas consecuencias que la excesiva presión tributaria puede causar en la economía del país, el problema que ello plantea no concierne al régimen impositivo de la Constitución Nacional sino a la política de las relaciones económicas de la Nación con las provincias”³.

Podríamos objetar que no se mencione en esa aseveración, básicamente correcta, a los municipios, que indudablemente ejercen poder tributario propio –originario y no delegado, según lo hemos sostenido en nuestra obra específica sobre el particular⁴-. Es que el régimen impositivo del país se completa con las potestades municipales [conf., artículos 1º, 5º, 123 y 75 (30), C.N.] y computando a éstas, democráticamente, esto es, con respeto por su *dignidad institucional*⁵, únicamente es posible organizarlo adecuadamente.

2. En segundo lugar, interesa detenerse en la norma del artículo 35 del Convenio Multilateral porque ella está en juego en la materia del fallo que analizamos aquí. Dice esa norma:

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 o 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

³ Votos de los dres. Boggiano, Fayt y Levene (h) en disidencia (*Fallos*, 316:2206), in re Satecna Costa Afuera c. Bs. As. Prov. de, fallado en 30 de setiembre de 1993.

⁴ *El Poder Tributario de los Municipios*, citado antes.

⁵ Llamamos dignidad institucional de los municipios a su exacta consideración en el conjunto de la organización estatal [v. *El Poder Tributario de los Municipios*, Ob. cit.].

actividad gravada, las jurisdicciones referidas en las que el contribuyente posea la correspondiente habilitación, podrán gravar en conjunto el 100% (ciento por ciento) 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.

Esta disposición, presente en el fallo, se pretende, por la postura dominante hoy en la doctrina y en la jurisprudencia, aplicable a los municipios “de provincia”⁶ a pesar que éstos no han suscripto el Convenio Multilateral. Obsérvese la previsión con detenimiento: 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.

Es decir, las jurisdicciones signatarias del Convenio se han ubicado claramente en la postura que solo admite la autarquía municipal, que significa la dependencia de los municipios a las normas nacionales y locales. Específicamente, esta posición conlleva afirmar la supremacía del derecho provincial sobre el derecho tributario de los municipios “de provincia” y oponibilidad a estos últimos de los convenios de coordinación y armonización tributaria concertados entre la Nación [en rigor, Gobierno federal], las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o entre estas últimas⁷.

Podría atribuirse esa posición al hecho que el Convenio Multilateral se suscribió mucho tiempo antes [18 de agosto de 1977 el texto al que se remite el fallo] de la reforma constitucional de 1994, entendiendo que ha sido conmovida al consagrarse la expresión

⁶ Expresión preferida entre tributaristas y administrativistas, que denota pertenencia y aun subordinación, es decir, los municipios le “pertenecen a las provincias”: Nosotros combatimos esa expresión porque “provincias” en ella significa “gobierno provincial”, al igual que cuando se habla de la relación “Nación-provincias” se quiere referir en rigor a “Gobierno federal-provincias” [v. *El Poder Tributario de los Municipios*, ob.cit.].

⁷ Así se afirma por José Osvaldo Casás en diversos trabajos; v., p. e. “*Globalización y justicia tributaria*”, MJD2694 (ED, 199-730).

“autonomía municipal” en el artículo 123, C.N. Sin embargo, como lo hemos demostrado⁸, la postura autarquista goza en el país de muy buena salud a pesar del propósito declarado de la reforma constitucional, que expresamente se planteó subrayar la autonomía municipal, según un sector de la doctrina, o de consagrarla, para otros autores.

Citamos:

Anticipamos las cuatro conclusiones principales que el tema nos sugiere: 1) La reforma constitucional de 1994 no ha alterado sustancialmente las potestades tributarias de los municipios de las provincias./ 2) La autonomía que las provincias deberán asegurar a sus municipalidades no podrá ser de nivel equiparable a la que la misma Constitución les reconoce a ellas./ 3) Las provincias podrán seguir asumiendo acuerdos entre ellas y con la Nación por sí y en representación de sus municipalidades, que incluyan la materia tributaria./ El Régimen de Coparticipación Federal, el Convenio Multilateral, y los llamados ‘Pactos Federales Fiscales’, no han sido afectados en su validez⁹.

Podemos añadir esta otra cita:

Más allá de caracterizar el *status* del municipio provincial como autónomo, la extensión, alcance y contenido que en cada caso se asigne a dicho ente público territorial dependerá de las regulaciones que en concreto sancione cada provincia, con lo cual la reforma constitucional de 1994 ha ratificado nuevamente la subordinación y dependencia jerárquica del municipio respecto de la provincia.¹⁰

Es, en verdad, lo que puede trascender de este fallo de la Corte que se ha basado en la opinión del Procurador General. Éste, ha entendido 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 ante la ausencia de un acuerdo

⁸ V. *El Poder Tributario de los Municipios*, Ob. cit.

⁹ Enrique G. Bulit Goñi en “*Implicancias de la Reforma Constitucional de 1994 en materia de las potestades tributarias municipales*”, trabajo presentado en las *XXV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal*, celebradas en Mar del Plata el 2-11-95, y publicado en ‘*la información*’, n° 793, enero 1996, pp. 37 y ss., a quien citamos en *El Poder...*, Ob. cit.

¹⁰ José O. Casás en *Derecho Tributario Municipal*, Prefacio, pp. 11-16, obra colectiva, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., setiembre de 2001, que igualmente citamos en *El Poder...*, Ob. cit.

interjurisdiccional específico que lo reemplace, citando el párrafo 2º del artículo 35 del mismo.

III. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS MUNICIPIOS NO DEBE SUBORDINARSE A CONVENIOS QUE ÉSTOS NO HAN SUSCRIPTO NI HAN APROBADO EN EL ÁMBITO DE SU COMPETENCIA CONSTITUCIONAL

Dos premisas gobiernan nuestro razonamiento, a saber: primero, no hay autonomía municipal –ésta, consagrada en los artículos 1º, 5º, 123, C.N. conforme con la lectura que propiciamos de ellos y del artículo 31, C.N.¹¹- sin *autarcía* [autosatisfacción económica y financiera, derivada de la posesión de recursos propios y complementada con la posibilidad de disponer de ellos, que nosotros caracterizamos como *soberanía de recursos*], y, segundo, no es posible la armonización tributaria en nuestro país sin convocar a los municipios en acuerdos interjurisdiccionales que hagan realidad el federalismo de concertación¹², que supone superar la confrontación entre las diversas competencias pero respetando todas las dignidades institucionales que la Constitución Nacional ha definido. Otra cosa, se erige en un *centralismo prepotente*.

Los acuerdos interjurisdiccionales que faltan en Entre Ríos, como en otras provincias argentinas, no pueden suplirse con normas devenidas de convenios a los que los municipios son ajenos.

Hemos controvertido la postura dominante en la doctrina de tributaristas argentinos, que sostiene lo siguiente en relación con el citado artículo 35 del Convenio Multilateral:

Esta cláusula es oponible a los municipios de provincia, aunque, por su mecánica de aprobación, no hayan adherido nunca a los Convenios que regularon y hoy se aplican al impuesto sobre los ingresos brutos y gravámenes municipales equivalentes, por no ser partes contratantes directas. De todos modos, la ratificación provincial hace que los Convenios se incorporen al ordenamiento jurídico de los Estados locales, con lo cual resultan plenamente obligatorios para los municipios de su jurisdicción, tal como lo ha

¹¹ V. *El Poder...* Ob. cit.

¹² (...) sólo la concertación, que asocia los roles dispersos, reconstruye el sistema normativo requerido por la realidad; así las competencias no quedan solitarias en un ejercicio insular [Frías].

puntualizado la más calificada doctrina, a pesar de que, incluso antes de la reforma constitucional de 1994, algunos municipios, como por ejemplo el de San Miguel de Tucumán o el de La banda del Río Salí, pretendieron que dado el status jurídico que ellas se asignaban, se encontraban al margen de sus estipulaciones¹³.

En relación con las leyes de coparticipación, Dino Jarach sostuvo:

La obligación asumida por las provincias de no establecer impuestos análogos a los nacionales unificados, se extiende también a los organismos descentralizados de su jurisdicción, sean administrativos o municipales y gocen o no de autarquía. Esta disposición se remonta a la ley 12.139 y tiene como antecedentes inmediatos las leyes 14.390 y 14.788. Puede ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las municipalidades si se reconoce a éstas un poder fiscal originario. A mi entender, el poder fiscal municipal es el fruto de una delegación del Estado como lo he señalado anteriormente. Pero aún admitiendo la opuesta tesis, considero que las provincias pueden obligarse por el comportamiento de las municipalidades y, con mayor razón, de los organismos descentralizados, responsabilizándose por ellos. La eficacia de esa obligación depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr la unidad de propósitos con las municipalidades. Por otra parte, siempre existe la solución para las provincias que se consideren constitucionalmente imposibilitadas de asumir obligaciones por la municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las comunas, antes de prestar su adhesión.¹⁴

Se prestará atención a que Jarach expresamente adujo que *puede ponerse en tela de juicio el derecho de las provincias de asumir obligaciones por las municipalidades si se reconoce a éstas un poder fiscal originario*. Él no admitió esa dimensión del poder tributario municipal, que nosotros, en cambio, hemos procurado demostrar como constitucionalmente inequívoco¹⁵, pero alcanzó a indicar el camino correcto: *siempre*, argumentó, *existe la solución para las provincias que se consideren constitucionalmente*

¹³ José O. Casás, en “*Armonización de la Codificación Tributaria Provincial y Municipal...*”, v. *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Ad-Hoc, Bs. As., 2002., pp. 20-75.

¹⁴ *Coparticipación provincial en impuestos nacionales*, t. 2, cap. III, G, II, b), pp. 155 y ss., citado por Casás en op. cit nota inmediata anterior.

¹⁵ En *El Poder...*, Ob cit.

imposibilitadas de asumir obligaciones por la municipalidad, de someter el régimen al acuerdo previo de las comunas, antes de prestar su adhesión. Obsérvese, esta su afirmación: la eficacia de esa obligación [obligarse las provincias por los municipios] depende, en última instancia, de la posibilidad política de lograr la unidad de propósitos con las municipalidades.

Muy bien: ¿por qué no comenzar por el principio? Decimos nosotros¹⁶:

Ninguna potestad municipal puede ser objeto de convenios entre diversos niveles de gobierno sin la participación en su formación de los municipios, requisito sin el cual no les resultan oponibles. La aprobación previa, concomitante o posterior a la formalización de los convenios, debe hacerse mediante norma legal emanada de los órganos deliberativos municipales, de un modo expreso.

Exigimos la manifestación legislativa expresa porque todo pacto sobre una potestad municipal, que conlleve su restricción o aun renuncia, requiere cuando menos de una inequívoca determinación en tal sentido que únicamente el poder legislativo está en condiciones de otorgar.

De tal suerte, la pretendida aceptación tácita¹⁷ por los municipios de los convenios que celebran las provincias, en tanto reciben remesas coparticipables, no es tal. No cabe invocar aquí el artículo 919 del Código Civil para hacer valer el silencio o la conducta aparentemente incompatible como expresión de la voluntad. Ello así, porque las potestades y prerrogativas, que son en verdad *potestades-deberes*, deben ejercerse según lo manda y admite la Constitución, no de otro modo. Y la voluntad de un ente estatal solo se expresa a

¹⁶ *Ibidem.*

¹⁷ Señalamos en *El Poder...*, Ob. cit.: *Rodolfo R. Spisso*, autor que contemporáneamente ha contribuido a la postura de la autonomía municipal, es citado por *Casás* en apoyo de su posición autarquista; nosotros no compartimos la respuesta que *Spisso* da al interrogante que se plantea: “*Ante el reconocimiento de la autonomía municipal, hecha por la Corte y consignada en numerosas constituciones provinciales, cabe la pregunta de si los municipios pueden considerarse no obligados por las disposiciones de la ley de coparticipación federal y por el Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, concertados por las provincias por sí y también por sus respectivos municipios*” [v. *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Bs. As., 1991, n° 35, p. 167]. El solo interrogante, pese a la autoridad del autor que reconocemos expresamente, denota confusión conceptual según nosotros creemos y conforme lo afirmamos en el texto.

través de sus órganos competentes. Que se trata de una atribución legislativa es incuestionable, desde que se está en materia tributaria.

Por lo demás, si se apela al Código Civil o a la prolongación de aquella previsión que, es cierto, tiene en el derecho administrativo diversas aplicaciones [v.gr., la mora en los recursos], entonces, deberíamos remitir a lo que él prevé en materia de renuncia de los derechos [arts. 19, 873, 874]. Sin embargo, no nos es menester más que invocar principios de derecho público ya que, como regla, las delegaciones de potestades propias de los órganos de poder están prohibidas, al igual que su renuncia. Si se admiten como excepción, ellas deben decidirse por ley¹⁸.

Con todo, aun aceptando por un instante la incorrecta afirmación, ello implicaría de todos modos asumir, por los que la niegan, la potestad del municipio de oponerse a los convenios que suscriben las provincias sin su intervención, porque bastaría el rechazo expreso de toda participación en el régimen convenido para enervar el efecto pretendido. Y porque se le otorga valor, como manifestación de la voluntad del municipio, a su silencio, que comportaría, según ellos mismos dicen, la tácita adhesión al régimen del convenio en cuestión.

A esta altura, es forzoso sentar lo siguiente: lo que ha ocurrido con las leyes de coparticipación federal y los convenios suscriptos entre el Gobierno federal, las provincias y la Municipalidad de Buenos Aires, es que en todos los casos se ha ignorado por completo a los municipios. Los ha ignorado el Gobierno federal –el Congreso- y los han ignorado los gobiernos provinciales.

Hay que decirlo sin hipocresías: la formal declaración de su condición de autonomía no ha bastado; ella no ha sido obstáculo para que las diversas jurisdicciones avanzaran concertando entre sí, dando por supuesto que la tal autonomía no merecía atención específica. Las provincias –los gobiernos- se han considerado en aptitud de asumir compromisos negociando potestades fuera de su competencia constitucional. El temor por el desorden fiscal –al “caos institucional”¹⁹-, no debe llevar a aniquilar las potestades municipales, a punto de incurrirse en el gravísimo error de pretender oponibles

¹⁸ Recordamos el artículo 12 de la Constitución de Chubut de 1994, norma difundida en las constituciones provinciales, en cuanto él dice: “*Los Poderes públicos no pueden delegar las facultades que les son conferidas por esta Constitución...*”.

¹⁹ *Spisso*, citado por *Casás*, op. y lug. cit., p. 45, nota 72.

a un ente autónomo e independiente en el ejercicio de sus funciones –así declarado en la Constitución nacional y en casi todas las constituciones provinciales- normas jurídicas a cuya formación no ha concurrido.

Otra cosa es examinar en detalles los efectos de esos convenios en la esfera municipal y su aceptación por el municipio. Se pretende también que la aceptación por los municipios de recursos coparticipables implica, lisa y llanamente, aceptación de las leyes y convenios que suscriben las provincias con el Gobierno federal, sin su participación.

Siempre se invierte el razonamiento; lo natural es que se empiece por acordar al municipio el rango institucional que inviste según la Constitución. Si así se hiciera, se lo invitaría, por lo general antes y no después, para no imponerle hechos consumados que degradan su autonomía, a participar en las negociaciones previas y a expresar su opinión. La provincia podrá representar esa voluntad, pero una voluntad expresa y no supuesta, menos subordinada. ¿Y si no se consigue la unanimidad? Pues, no hay que asustarse porque la diversidad es propia de las sociedades libres. En tal caso, seguramente el municipio que no acepte los términos de una negociación en curso –por último, los de una ley o convenio ya consumados- habrá balanceado las ventajas e inconvenientes, y se quedará con su decisión autónoma, lo que no está mal sino muy bien.

IV. CONCLUSIONES

Viene a propósito este pronunciamiento de la Corte para insistir en nuestra posición. Hemos afirmado, luego de nuestra investigación y desarrollo argumental, entre otras proposiciones, lo siguiente²⁰:

1. Genuinamente comprendido, en el régimen federal no existe como principio subordinación de una esfera de gobierno respecto de otra sino en el límite de las competencias que les son propias a cada una de ellas.

2. Las relaciones normativas, específicamente en materia tributaria, no se rigen por el principio de jerarquía sino por el principio de competencia.

²⁰ En *El Poder...*, Ob.cit.

3. El municipio está dotado de una misma dignidad institucional que las otras esferas de poder, y, así, investido del poder de imposición que les es propio o inherente a todos los niveles de gobierno en un país federal.

4. 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. 1º, C.N.) 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 1º, 5º, 75, 121, 122, 123, 125, 129).

5. 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.

6. 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.

7. Toda restricción a dicho poder inherente u originario que unilateralmente provenga de las otras esferas o entes estatales, supone quebrantar la autonomía municipal, que no es tal si se admite esa posibilidad, y, por tanto, una violación a la Constitución [arts. 5º y 123, C.N.].

Repetimos:

8. Ninguna potestad municipal puede ser objeto de convenios entre diversos niveles de gobierno sin la participación en su formación de los municipios, requisito sin el cual no les resultan oponibles. La aprobación previa, concomitante o posterior a la formalización de los convenios, debe hacerse mediante norma legal emanada de los órganos deliberativos municipales, de un modo expreso.

9. No se nos escapa el fenómeno de la *perversión* de la categoría *tasa* por parte de muchas municipalidades en el país, derivado de las limitaciones de recursos que provienen de los entes considerados “mayores”. Se ha quejado YPF en su recurso ante la Corte, que motiva el fallo de que tratamos, por lo que considera un exceso de la jurisdicción municipal que persigue el cobro de una tasa retributiva de servicios, por servicios que en verdad no presta.

En este orden, conviene subrayar lo que sostenemos²¹: los municipios deben asumir su *dignidad institucional* y la dimensión originaria de su poder tributario. Las limitaciones a que se ven sometidos ha obligado y obliga a los gobiernos municipales a abusar y pervertir, como dice Rubio de Urquía, su escaso poder tributario forzado por las crecientes necesidades que deben atender que determinan un aumento del gasto aplicado a funciones de subsidiariedad. Y marca muy bien el citado autor español la encrucijada en que se encuentran, cuando aumenta el gasto en el que se ven obligados a incurrir y, sin embargo, paralelamente disminuye su participación en los ingresos “estatales”, una de sus principales fuentes de financiación. Es claro que los municipios solo pueden procurar su defensa en el único ámbito en el que tienen capacidad para ello, en el ámbito de sus tributos propios.

De allí que interesen estas dos cosas: definir correctamente el alcance de ese poder tributario, para no permitir su injusto cercenamiento, contrario al diseño y a los fines constitucionales, en primer lugar; y, en segundo lugar, explorar los mecanismos para mejorar su contenido con el doble sentido de impedir desbordes con potencialidad para generar inseguridad jurídica y la reacción negativa, para los intereses locales, por parte de los contribuyentes, generando una situación de conflictividad que muchas veces se traslada al ámbito judicial, y, a la par, incrementar los recursos de un modo genuino, es decir, constitucional.

El confinamiento del municipio a un ámbito residual de la tributación, a partir de ese proceso centralizador que caracteriza el sistema tributario, amparado por la doctrina de la Corte Suprema y por el empeinado esfuerzo doctrinal por mantenerla, como lo hemos mostrado, a punto que no ha alcanzado para revertir la crónica dependencia del municipio en dicha concepción la reforma constitucional de 1994, artículo 123, C.N., ha llevado a que se recurra a incrementar las bases imponibles y las alícuotas para aumentar los recursos

²¹ *Ibidem*.

provenientes del Impuesto Inmobiliario, o las tasas de servicios a la propiedad en aquellos municipios que no perciben este impuesto, y del Impuesto a los Automotores. Y a disfrazar como tasas lo que en verdad constituyen impuestos, para gravar determinadas capacidades contributivas que de otro modo quedarían fuera de la esfera de tributación municipal, aunque esto no sea así siempre a pesar de la opinión de los tributaristas argentinos que hemos citado, muy contrarios al poder tributario autónomo de los municipios.

Es lo que permite hablar a Rubio de Urquía de abuso y perversión. Si se parte, como lo hacemos nosotros, de la exacta dimensión institucional del municipio y de su proyección lógica constitucional en el campo de la tributación, no será menester apelar a mecanismos como los indicados sino de desarrollar adecuadamente el poder tributario propio que sin duda ostentan los municipios.