

RESOLUCIÓN N° 51/2009 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 759/2008 por el cual la firma WAL-MART S.R.L acciona contra la Resolución Determinativa y Sumarial dictada por la Dirección de Recursos de la Secretaría de Economía de la Municipalidad de Río Cuarto - Provincia de Córdoba de fecha 08.04.2008; y

CONSIDERANDO:

Que la acción ha sido interpuesta en tiempo y forma conforme a las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sobre la materia, por lo cual corresponde su tratamiento.

Que la accionante expresa que tiene su sede y varias tiendas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y ejerce actividades en otras provincias, entre ellas la Provincia de Córdoba desde 1999. Que con intención de radicarse también en Río Cuarto, el 8.9.2005 compró un terreno e inmediatamente, el 10.10.2005, inició la construcción del edificio para su nueva tienda, la cual comenzó a funcionar el 21.3.2006.

Que los estados contables de Wal-Mart al 31.12.2005 no registraron ingreso alguno en Río Cuarto y sí gastos, ya sea por la compra del terreno, sueldos, cargas sociales, viajes, reclutamiento y entrenamiento de personal, insumos varios, etc., lo cual fue reflejado para el impuesto sobre los ingresos brutos.

Que la firma consideró iniciación de actividades en dicho Municipio en 2005 y en 2006 tributó según el coeficiente de ingresos y gastos surgido del balance cerrado el 31.12.2005, que fue el primero en reflejar la actividad a través de los gastos.

Que la controversia se centra en la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral a un caso de iniciación de actividades en una nueva municipalidad de una provincia, siendo que el accionante ya ejercía actividades en otra municipalidad de la misma provincia.

Que la Municipalidad de Río Cuarto hizo abstracción total de 2005 y toma como año de iniciación de actividades el año 2006 y se apropia de los ingresos brutos totales de ese año en lugar de gravar solamente los ingresos que resulten del coeficiente confeccionado en base al balance cerrado al 31.12.2005, basado en los gastos de compra del terreno y construcción.

Que el criterio de la firma es el que se ajusta estrictamente a las normas pertinentes del Código Tributario Municipal y del Convenio Multilateral, puesto que inició actividades en 2005, de manera que los ingresos de ese año son base imponible de Río Cuarto, y si no hubo ingresos el tributo a pagar es el mínimo.

Que el Convenio Multilateral distribuye ingresos que deben existir y están gravados, y en el presente caso esos son justamente los ingresos brutos totales de Wal-Mart, su total del país y su total de la Provincia de Córdoba, ingresos que en 2005 no existieron en Río Cuarto en que hubo sólo gastos, pero sí en el resto de las jurisdicciones.

Que el régimen de iniciación de actividades es excepción al criterio general precisamente porque la situación de la nueva jurisdicción no está reflejada en el último balance del año anterior, que es lo que ocurrió con Río Cuarto en el balance cerrado el 31.12.2004, por eso se aplicó el régimen del art. 14 para 2005 y para 2006 en adelante el art. 5°.

Que no es ningún absurdo haber considerado año de iniciación de actividades el 2005 por el hecho de que la tienda se haya inaugurado en 2006, ya que la prestación de servicios forma parte del hecho imponible de la tasa y da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y a su pago.

Que siempre dentro del hecho imponible o presupuesto de procedencia de la tasa, carece de sustento la afirmación de que las actividades cumplidas en 2005 y los gastos consiguientes no tienen vinculación con la actividad de Wal-Mart propiamente dicha que es justamente la de explotar esa tienda como tal, según lo hace en todo el país.

Que el Convenio Multilateral es aplicable a todo sujeto que ejerza actividades en dos o más jurisdicciones y se aplica a sujetos que ya son contribuyentes de los distintos fiscos. No se hacen contribuyentes por mérito del

Convenio, sino que ya lo son por mérito de la norma local, el Convenio lo que hace es, en esos casos, distribuir la base imponible.

Que así como el art. 3º establece una regla en cuanto a los gastos que serán computables a tales efectos, o los arts. 2º y 4º la establecen en cuanto a los aspectos conceptuales y especiales, el art. 5º define los ingresos y gastos que serán tomados en cuenta desde el punto de vista temporal, destacando a tales fines que “se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior”, lo que no da lugar a dudas: si el ingreso o el gasto surge del último balance cerrado el año inmediato anterior, se computa para la conformación del coeficiente distribuidor de la base imponible, de lo contrario no se computa.

Que basta con el ejercicio de actividad -que sí la hubo en Río Cuarto en 2005- y con la prestación del servicio de inspección, seguridad e higiene por parte de la Municipalidad -que la hubo o debió haberla habido en 2005-, sin que la inexistencia de ingresos sea un óbice para la procedencia del tributo (arts. 173, 173 bis, 174, 179, 207 y ccs. Código Tributario Municipal).

Que el balance de 2005 fue suficientemente representativo ya que fue comprado el terreno e iniciado las obras en setiembre de ese año, o sea que el período reflejado es superior a los 90 días que establece la Resolución General N° 91/03. De todas maneras, ha de advertirse que para contribuyentes que ya venían tributando por Convenio Multilateral e inician actividades en una nueva jurisdicción no se exige dicho plazo (art. 1 inc. b) de tal resolución.

Que el Código Tributario Municipal ha definido la procedencia de la Tasa con la máxima amplitud imaginable en sus dos polos: el polo de la actividad se refiere a “cualquier tipo de actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinado a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo” ; y el polo del servicio, alude a “los servicios de higiene, seguridad, asistencia social, organización, coordinación del transporte, y cualquier otro no retribuido por un tributo especial que tienda al bienestar de la población ...”.

Que considera que si la empresa no hubiese declarado actividades en Río Cuarto en 2005 la Municipalidad le hubiese reclamado el pago de la tasa por dicho año, con base a que le prestó servicios. Y si hubiese declarado iniciación de actividades en 2006, estaría enfrentando un requerimiento simétrico a éste pero de parte de la Municipalidad de Córdoba, porque todos los ingresos hubieran sido para Río Cuarto.

Que viene también a solicitar la aplicación del Protocolo Adicional en función del cual, y en los términos de la Resolución General N° 3/07, acompaña copia de las comunicaciones oportunamente cursadas a las jurisdicciones involucradas.

Que expresa que se trata de sumas que reclama la Municipalidad de Río Cuarto por supuestas diferencias en el pago de la Tasa que la firma ya abonó a la Municipalidad de Córdoba. Que no le asiste razón al Municipio reclamante, pero a todo evento, para el caso que se entendiera lo contrario, procedería aplicar el Protocolo Adicional para que entre ambos Municipios se compensen esas eventuales acreencias.

Que la firma no incurrió en la supuestamente errónea asignación de su base imponible por impericia o negligencia, sino como resultado de la recta aplicación del Convenio Multilateral y de las normas locales que a él remiten.

Que manifiesta que fuerza esta presentación el incumplimiento de la Municipalidad de Río Cuarto de citar a la Municipalidad de Córdoba en el trámite de la inspección para darle participación en el ajuste (Resolución CA N° 4/54 y N° 4/79, ambas confirmadas por la Resolución CA N° 62/95).

Que deja constancia que en el caso no hubo omisión de base imponible, cuestionándose únicamente su distribución.

Que hace reserva del caso federal.

Que por su parte, la Municipalidad de Río Cuarto, ante el traslado corrido oportunamente, contesta que el criterio adoptado por la firma resulta ostensiblemente erróneo, y así corresponderá declararlo. Según surge del expediente, que en copia acompaña, el día 24/02/06 el contribuyente presenta solicitud de trámite de inscripción ante la Municipalidad, y de acuerdo a información obrante en dicho expediente, tuvo ingresos a partir del 23/03/06.

Que destaca que la contribuyente abonó la contribución correspondiente al mes de marzo 2006 por ingresos directos y a partir de los períodos fiscales sucesivos, por considerar que no debía tributar por el art. 14 del Convenio Multilateral, declaró saldos a favor.

Que la firma pretende tributar durante el año 2005 en virtud de lo dispuesto por el art. 14 del Convenio Multilateral -ingresos directos -, con la particularidad de no poseer ingresos, abonando importes mínimos, y para el año 2006 hacer lo propio en base a un coeficiente unificado compuesto por un coeficiente de ingresos igual a "0", y un coeficiente de gastos ínfimo para la Municipalidad de Río Cuarto.

Que entiende que el Convenio Multilateral distribuye ingresos que deben existir y estar gravados, por lo que consentir el criterio de la recurrente desvirtúa la finalidad propia del mismo.

Que por otra parte, el art. 14 del Convenio Multilateral es una excepción al art. 5º, en tanto establece una modalidad de tributación para aquellos casos de inicio de actividades en una jurisdicción. La solución prevista consiste en asignar a la jurisdicción nueva ingresos directos ante la imposibilidad de aplicar coeficientes en base a balances cerrados con anterioridad, dado que éstos no reflejan su participación en los ingresos brutos consignados en las Estados Contables, es decir que no son representativos.

Que ante esta situación resulta evidente el absurdo de pretender aplicar al año 2006 coeficientes en función de un balance cerrado el 31/12/2005, fecha en la cual no había comenzado la actividad comercial de la sucursal Río Cuarto, y de tributar por ingresos directos en el año 2005 cuando éstos no existen.

Que la controversia gira alrededor del momento en que ha acaecido el hecho imponible descrito por el art. 173 del CTM. La firma se inscribió con varias actividades y ninguna de ellas fue realizada sino hasta la inauguración de la sucursal, lo que ocurrió con fecha 23/03/06, lo cual es reconocido por la firma.

Que en virtud de ello resultan vanos los esfuerzos efectuados por la contribuyente en tanto pretende que las actividades de "comprar un terreno, tomar posesión del mismo e iniciar la construcción de nuevas instalaciones" constituyen actividades gravadas por el art. 173 del CTM en tanto, en primer término, no es por ellas que la propia contribuyente procedió a empadronarse ante el fisco municipal.

Que resalta que las actividades desarrolladas con anterioridad a la inauguración de su sucursal, de ninguna manera pueden constituir hechos destinados a promover, incentivar, difundir o exhibir alguna actividad comercial, industrial o de servicios, por la sencilla razón de que ninguna de éstas existía.

Que en virtud de ello resulta acreditado que el hecho imponible se produjo recién en la fecha en la que comienza a darse curso al "año de iniciación de actividades" previsto en el artículo 14 inc. a) del Convenio Multilateral. Ello surge del Formulario 446/C presentado por la firma a la AFIP.

Que la base imponible para los períodos fiscales 3 a 12 del año 2006, ambos inclusive, se determinó por aplicación de lo dispuesto por el art. 14 inc. a) del Convenio Multilateral, por la asignación de los ingresos directos del contribuyente, obtenidos a partir del libro IVA Ventas Sucursal Supercenter 1002 – Río Cuarto, los cuales corroboran con el ingreso total anual Río Cuarto correspondiente al ejercicio 2006, informado por el contribuyente.

Que para los demás períodos fiscalizados, la base imponible se determinó tomando los ingresos mensuales total país declarados en el formulario CM 03-DGR, a los cuales se los multiplicó por el coeficiente unificado Córdoba, obteniendo de esta manera los ingresos atribuibles a dicha provincia; y a éstos se les aplicó el coeficiente unificado correspondiente a la jurisdicción Río Cuarto, todo de acuerdo a lo dispuesto por el art. 54 de la Resolución General N° 1/2007.

Que finalmente cita como antecedente la Resolución (CA) N° 11/98 de donde surge que se debe priorizar el criterio de la realidad económica consagrado en el artículo 27 del Convenio Multilateral, por encima de la formalidad ritual dispuesta por el artículo 5º de dicha norma, la que debe ceder ante la evidencia de un balance que resulte no representativo.

Que puesta al análisis del caso, esta Comisión observa que tal como resalta la firma recurrente la controversia se centra en la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral a un caso de iniciación de actividades en una nueva municipalidad de la Provincia de Córdoba, en donde ya ejercía actividad.

Que para ello, es importante determinar el momento en que ha acaecido el hecho imponible descrito en el art. 173 del CTM. Que la definición del hecho imponible es tema de competencia exclusiva de las jurisdicciones locales y está dentro de sus potestades tributarias establecer todas las características y particularidades que se deben cumplir para que se produzca. En el caso de la Municipalidad de Río Cuarto ello se encuentra contemplado en el artículo citado, complementado por los artículos 174 y 209.

Que en las disposiciones citadas se prevé que la procedencia de la Tasa se debe al ejercicio de cualquier tipo de actividad a título oneroso, que para los contribuyentes que ejerzan actividades en más de una jurisdicción son de aplicación las normas del Convenio Multilateral y que ningún contribuyente podrá iniciar sus actividades ni habilitar locales sin haber efectuado previamente el trámite de empadronamiento.

Que la propia norma local es quien debe determinar quien es contribuyente, en qué condiciones y cuando considera que comienza a estar obligado al pago de los tributos que tiene vigente, es decir, cuando comienza a devengarse el derecho a la percepción del tributo, o lo que es lo mismo cuando comienza a generarse el hecho imponible.

Que la firma se inscribió en varias actividades pero ninguna de ellas fue realizada sino hasta la inauguración de la sucursal, lo que ocurrió el 23.03.06. Que las actividades desarrolladas con anterioridad a la inauguración de su sucursal, de ninguna manera pueden constituir hechos destinados a promover, incentivar, difundir o exhibir alguna actividad comercial, industrial o de servicios, por la sencilla razón de que ninguna existía.

Que es importante destacar que en un caso de similares características que el que se plantea en las presentes actuaciones -Resolución (CA) N° 15/2003 (Expte. C.M. N° 342/2002AUCHAN ARGENTINA S.A. c/Provincia de Buenos Aires)-, al que cabe remitirse, esta Comisión ha dicho lo siguiente: “Que el sustento territorial se refiere a que la actividad tenga una base territorial en las jurisdicciones involucradas para participar de la distribución de la materia gravada, para lo cual primero se debe ejercer la actividad gravada y generar los ingresos a distribuir, caso contrario no existe sustento territorial ni necesidad de aplicar el Convenio Multilateral. Que no resulta razonable interpretar que el gasto de adquisición de un terreno, un viaje al exterior u otros gastos preparatorios del inicio de actividad gravada pueda ser indicativo de inicio de actividad en la jurisdicción. Que los hechos y antecedentes que señala la accionante para sostener la existencia del ejercicio de actividad en la Jurisdicción determinante, no responden a la definición dada por la ley de la jurisdicción respecto del nacimiento del hecho imponible por lo cual no deberían ser tenidos en cuenta. Que una cuestión es el objetivo que pueda tener cualquier empresa al momento de su constitución y los distintos pasos que pueda ir realizando para poner en ejecución el proyecto para la cual fue constituida, durante el cual se producirán gastos, lo que no necesariamente implicará a los efectos de la definición del hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el ejercicio de actividad”.

Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, la contribuyente no ha acompañado a la presentación elementos o documentación que acrediten haber cumplimentado lo dispuesto por el artículo 2° de la Resolución General N° 3/2007, que pruebe haber sido inducida a error por algún fisco involucrado, motivo por el cual no pueden prosperar las compensaciones previstas en dicho Protocolo.

Que Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º) – No hacer lugar a la acción planteada por la firma WAL-MART S.R.L. contra la Resolución Determinativa y Sumarial dictada por la Dirección de Recursos de la Secretaría de Economía de la Municipalidad de Río Cuarto - Provincia de Córdoba, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE**