

RESOLUCIÓN N° 23/2006 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 519/2005 por el cual la firma MASSALIN PARTICULARES S. A. interpone acción contra la Resolución sin número de fecha 7 de abril de 2005 emitida por la Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que se encuentra habilitada la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, dándose en autos los recaudos de temporalidad previstos por las normas de la materia, por lo que la acción resulta procedente.

Que el contribuyente en el recurso formulado, expresa lo siguiente:

- En el caso, la firma encuadra como contribuyente del Convenio Multilateral en razón de ejercer actividades en más de una Jurisdicción y provenir sus ingresos de un proceso único y económicamente inseparable. La firma tributa la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene conforme lo establecido por el artículo 35 del Convenio Multilateral.
- La Municipalidad de Merlo, a través de la Ordenanza N° 2187 de fecha 10 de septiembre de 2004 dispone la supresión de las deducciones previstas en el punto 2 del artículo 97 de la Ordenanza Impositiva referidas a los importes correspondientes a los ingresos por exportaciones. En función de ello, dicho Municipio determinó a la firma una diferencia en la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene por el período 9/04 a 12/04 incluyendo a las exportaciones en la base imponible, lo que hace que la base de cálculo de la tasa municipal exceda la base imponible atribuida a la Provincia de Buenos Aires.
- La Comisión Arbitral dictó la Resolución General (C.A.) N° 44/93, ratificada por la Resolución General (C.A.) N° 49/94 e incorporada a la Resolución General N° 1/05 art. 6° que dispone que “los ingresos provenientes de las operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”. En concordancia con esta disposición, la Provincia de Buenos Aires dispone que no constituye actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: “las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas”.
- Como se observa, de conformidad con las normas vigentes para los sujetos que tributan de acuerdo con el Convenio Multilateral, las exportaciones no son computables a los fines de la distribución de la base imponible y la exclusión de las exportaciones por parte de la Provincia de Buenos

Aires cercena cualquier pretensión municipal para incluir tales ingresos en la determinación de las tasas municipales.

- El artículo 35 del Convenio Multilateral dispone que las jurisdicciones municipales en las que el contribuyente posee la correspondiente habilitación podrán gravar, en conjunto, el 100% del monto imponible atribuible al Fisco provincial, y por su parte el artículo 52 de la Resolución General N° 1/05 dispone que “al solo efecto de no superar el tope establecido por el artículo 35 del Convenio Multilateral para las Municipalidades que establezcan sus tributos en función de los ingresos del contribuyente, procederá la distribución de la base imponible total correspondiente a la Provincia entre todas aquellas Municipalidades de la misma en que el contribuyente sea sujeto del tributo, respetando las bases imponibles de las Municipalidades que utilicen parámetros distintos para la liquidación del tributo”.
- En el caso, la determinación efectuada por la Municipalidad de Merlo en materia de Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, se funda en la inclusión en la base imponible de las exportaciones, las cuales no se encuentran gravadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires. Esta circunstancia hace que la base de cálculo de la tasa municipal exceda la base atribuible a la Provincia, y por lo tanto, resulte violatoria del artículo 35 del Convenio Multilateral.
- En lo que respecta a las facultades tributarias, la Constitución Nacional solamente establece que la Nación y las Provincias tienen facultades originarias. Por su parte, los Municipios tienen facultades tributarias delegadas, es decir las que les reconozcan los ordenamientos provinciales. Ello surge claramente del artículo 123 de la Constitución Nacional en donde se establece que debe asegurarse la autonomía municipal “...reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.
- Consecuentemente, las Municipalidades deben respetar la “autonomía reglada” que les impone el ordenamiento provincial en lo que respecta a las facultades tributarias. La ley Orgánica de las Municipalidades (Decreto-Ley N° 6769/58) establece, en el artículo 227, que “La denominación “Impuestos” es genérica y comprende todas las contribuciones, tasas, derechos y demás obligaciones que el Municipio imponga al vecindario en sus ordenanzas, respetando los límites establecidos en esta ley y los principios generales de la Constitución”.
- Si la Provincia de Buenos Aires que tiene facultades tributarias originarias, en virtud de la Constitución Nacional, y el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, reconoce que las exportaciones no resultan una actividad gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Municipio de Merlo no puede incluirlos en la base imponible de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, que por definición, es una tasa retributiva de un servicio.
- Ni las Provincias ni los Municipios pueden legislar en materia tributaria sobre las cuestiones que son de competencia exclusiva del Congreso Nacional, límites a los que debe agregarse los provenientes de las normas que garantizan la armonización tributaria en los tres niveles de gobierno, por una parte la Ley de Coparticipación y por la otra el Convenio Multilateral del Impuesto sobre los

Ingresos Brutos, normas que hacen a la coordinación tributaria vertical y horizontal, respectivamente.

Que la Jurisdicción, con motivo del traslado corrido oportunamente manifiesta lo siguiente:

- La pretensión de la Municipalidad no resulta otra cosa que la mera aplicación de las Ordenanzas Fiscales dictadas por el Departamento Deliberativo Municipal, al amparo de lo normado por el art. 24 y ccds. de la Ley Orgánica de las Municipalidades, por lo que la actora intenta entonces, en forma encubierta, y a través de un procedimiento inidóneo, cuestionar la validez de Ordenanzas Municipales.
- La actora pretende a través de esta acción, dejar sin efecto la vigencia de una norma legal, en este caso las normas municipales dictadas a los fines de aplicar la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene, y al respecto debe destacarse que el cuestionamiento de una norma sólo puede hacerse a través del planteo de su inconstitucionalidad. Dicho planteo, bajo ningún aspecto puede promoverse por ante la Comisión Arbitral.
- Como único argumento de defensa sostiene en dicha presentación que la aplicación de la Tasa de Seguridad no puede realizarse sobre los ingresos por operaciones de exportación por cuanto dicha situación "...excede el límite impuesto para el ejercicio del poder tributario municipal...", pero en modo alguno desarrolla cual sería ese límite y en que forma se excede el ejercicio del poder tributario municipal.
- Lo cierto es que la Municipalidad de Merlo, en uso de atribuciones que le son propias y por aplicación de procedimientos de control previstos en normas municipales vigentes, determinó la deuda cuya legitimación la actora cuestiona por entender que la tasa no debe aplicarse sobre los ingresos por operaciones de exportación. En tal sentido, al dilucidar la controversia deberán tenerse presente las previsiones contempladas en la Ordenanza 2187 que legitiman el proceder municipal.
- Debe destacarse que el Convenio Multilateral es, por definición, un acuerdo entre todas las Jurisdicciones que poseen poder tributario, con el objeto de coordinar y distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La finalidad del mismo es evitar la superposición impositiva que se produciría al ejercerse la actividad en varias Jurisdicciones debido a que las normas sobre el impuesto de cada Fisco gravan la totalidad de los ingresos producidos por el ejercicio de la actividad.
- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 35 del Convenio Multilateral, para su aplicación se requieren dos extremos imprescindibles: 1. que se trate de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y 2. que según dicho artículo, la base imponible que se toma para la liquidación del gravamen, no supere en el conjunto de los Municipios que lo aplican dentro de una Jurisdicción, el ciento por ciento del "monto imponible" atribuible al Fisco Provincial.
- Con fundamento en lo antedicho, el artículo 7º de la Ordenanza Fiscal 2187/04 expone claramente que la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene alcanza a los importes correspondientes a los ingresos por exportaciones. No puede establecerse por analogía que el impuesto sobre los ingresos brutos, su base

imponible, y el límite de alcance del gravamen esté siendo conculcado, ya que según se expresa al no estar gravadas las exportaciones por dicho impuesto, las mismas no formarían parte de la base imponible de dicho gravamen, como así tampoco estarían comprendidas en el límite de gravabilidad que impone el art. 35 del Convenio.

- Al no estar gravadas las exportaciones por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no forman parte alguna del monto imponible y no deben computarse con el fin de “adicionar” las mismas hasta el límite (100%) que impone el art. 35 CM, para el cálculo de la base imponible tendiente a la determinación de la Tasa.
- El recurrente interpreta que con el accionar municipal se viola el art. 35 del Convenio Multilateral pero tal situación no surge de la metodología utilizada por el Municipio para la determinación de la TISH, atento que ha respetado el criterio metodológico y aritmético que impone la norma citada, con la limitación expresa de la incorporación de “ingresos de exportaciones” a partir de septiembre de 2004, según dispone la Ordenanza 2187, modificatoria de la Ordenanza 1812, en su art. 7°.

Que de conformidad a la presentación efectuada por la firma contribuyente, el tema central a dilucidar se circunscribe a determinar si la Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires, se encuentra en condiciones de incluir para la determinación de la base imponible a utilizar para el cálculo de la Tasa de Inspección y Seguridad e Higiene los ingresos obtenidos por exportación de bienes.

Que, a los fines de determinar los coeficientes de ingresos y gastos que le corresponde a cada jurisdicción, de conformidad con las disposiciones contenidas en el artículo 2° del Convenio Multilateral, el contribuyente no debe considerar ni los ingresos provenientes por exportación de bienes ni los gastos ocurridos con ese motivo, tal como lo prevé el artículo 6° de la Resolución General N° 1/2006.

Que las citadas son las disposiciones legales y normativas respecto a la determinación de los coeficientes que luego se utilizarán para la atribución de los ingresos brutos del contribuyente entre las Jurisdicciones en que desarrolla actividades, sin entrar a considerar todo lo relacionado con la conformación de la base imponible que cada una de ellas disponga gravar, de acuerdo con sus disposiciones legales locales puesto que esto último es de expresa incumbencia de los Fiscos provinciales, y en este caso concreto municipales, quienes dictan sus disposiciones conforme a sus propias facultades legislativas.

Que en el caso concreto de las presentes actuaciones, si bien para la Provincia de Buenos Aires no constituyen actividad gravada las exportaciones de bienes realizadas por la firma para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y consecuentemente los ingresos obtenidos por ese concepto no forman parte de la base imponible gravada, no ocurre lo mismo en el Municipio de Merlo, en donde los mismos se encuentran incluidos dentro de los ingresos que conforman la base imponible de la Tasa de Seguridad e Higiene conforme a lo dispuesto por la Ordenanza Tributaria dictada oportunamente por el Concejo Municipal.

Que la competencia específica de la Comisión Arbitral es la que le otorga el propio Convenio Multilateral y está limitada a reglar la forma en que se distribuirán los ingresos brutos del contribuyente entre los Fiscos en los que realiza su actividad cuando se dan las causales previstas en el artículo 1° del Convenio Multilateral, sin inmiscuirse en las decisiones de estricta política tributaria de las Jurisdicciones, sean provinciales o municipales.

Que, de conformidad con lo antes expuesto, los coeficientes de distribución de los ingresos brutos se deben determinar aplicando las disposiciones de Convenio Multilateral -art.2°- y lo normado por el artículo 6° de la Resolución General N° 1/2006, es decir, excluyendo los ingresos y gastos producto de las exportaciones de bienes.

Que una vez determinados los coeficientes conforme a lo antes expresado, éstos se deberán aplicar, cuando así corresponda, sobre la totalidad de los ingresos excluyendo los ingresos no alcanzados, como ocurre con los provenientes de operaciones de exportación cuando se trate de Jurisdicciones provinciales, y para el caso concreto de la Municipalidad de Merlo, sin excluirlos tal como reza su disposición legal.

Que el artículo 35 del Convenio Multilateral parte del presupuesto que todos los ingresos del contribuyente se distribuyen entre las distintas jurisdicciones, tal como lo prevé expresamente el artículo 1° del mismo al expresar: "...pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas...", y obviamente los ingresos que se obtienen por la venta productos al exterior, es decir por exportaciones, forman parte integrante de los ingresos brutos del contribuyente.

Que el hecho de que algunas Jurisdicciones provinciales los hayan excluido del hecho imponible no les hace perder el carácter de ingreso, sino que para las mismas los ingresos por ese concepto no se encuentran alcanzados por el tributo, mientras que aquellas que hayan otorgado la exención, los deducen a los fines de la determinación de la base imponible gravada. Cualquiera de las dos situaciones, ya sea exclusión o deducción, tiene un resultado neutro para el contribuyente, puesto que en ningún caso tributa sobre los mismos.

Que el límite impuesto por el artículo en cuestión tiene la pretensión de que ningún contribuyente sujeto a las normas del Convenio Multilateral deba soportar una doble tributación sobre determinados ingresos, en este caso concreto de orden municipal, situación que no se presenta con la inclusión por parte del Municipio de Merlo, de ingresos provenientes de exportación.

Que es importante destacar que la Jurisdicción provincial puede legislar disponiendo cuales son los alcances del hecho imponible y como se conforma la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como así las exenciones, deducciones y todo lo que se relacione con su política tributaria. Así también, es facultad de los Municipios idénticas atribuciones respecto de la Tasa en cuestión. Todo ello es materia exclusiva de su incumbencia, no pudiendo ni debiendo ser analizados por la Comisión Arbitral.

Que por ello, y en relación con las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, no se observa que las disposiciones de la Municipalidad de Merlo colisionen con lo dispuesto por la norma antes citada.

Que las cuestiones relacionadas con la legalidad y/o inconstitucionalidad de la norma dictada por el Municipio de Merlo mediante la cual incluye como gravados los ingresos provenientes de operaciones de exportación no son materia de análisis por parte de esta Comisión Arbitral, debiéndose plantear en el ámbito pertinente.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso formulado por la firma MASSALIN PARTICULARES S.A. contra los términos de la determinación tributaria realizada por la Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires, con fecha 7 de abril de 205, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

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

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE