

## RESOLUCIÓN N° 24/2006 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 521/2005 iniciado por la firma PIRELLI NEUMATICOS SAIC c/ Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires, y

### CONSIDERANDO:

Que la recurrente se presenta a los fines de interponer la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, contra lo resuelto por la Municipalidad de Merlo, Provincia de Buenos Aires, mediante acta de verificación tributaria de fecha 7 de abril de 2005, dado que se ha producido el caso concreto conforme lo dispuesto por el artículo 49 de la Resolución General N° 1/2006 de esta Comisión en razón de que, de quedar firme dicho acto, queda expedita la vía ejecutiva.

Que dicha presentación se ha efectuado conforme a las disposiciones legales y normativas respecto a las formalidades exigidas por las mismas, por lo que es procedente su tratamiento.

Que mediante el recurso interpuesto la firma manifiesta lo siguiente:

- La Municipalidad de Merlo pretende computar a los fines del cálculo de la base imponible de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene los ingresos obtenidos por operaciones de exportación, cuando la Provincia de Buenos Aires no considera actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las exportaciones, excluyéndolas así, como todas las Jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral, de la base de imposición, lo que implica una manifiesta vulneración de lo establecido por el artículo 35 de dicho cuerpo legal en cuanto no se respetaría el límite establecido por la mencionada norma como uno de los requisitos esenciales para la aplicación de la tasa respecto de las actividades objeto del Convenio.
- La firma, como contribuyente del Convenio Multilateral, liquidó la Tasa en cuestión según lo establecido por el artículo 35 del mencionado Convenio, y en consecuencia no incluyó dentro de la base imponible de la tasa a los ingresos obtenidos por operaciones de exportación, en tanto es decisión de todos los Fiscos adheridos al citado Convenio Multilateral que ninguna Jurisdicción grave los ingresos derivados de las exportaciones.
- Cabe recordar que la reforma constitucional de 1994 incorporó el artículo 123 que dispone que “cada Provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en su artículo 5°, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

- En el supuesto de admitirse la más amplia autonomía de los Municipios, el ejercicio por éstos de su potestad tributaria normativa se encontrará siempre limitada y condicionada en mérito a lo establecido en el artículo 5° de la Constitución Nacional en donde se garantiza el libre goce y ejercicio de las instituciones provinciales, pero a condición de que dicten para sí una Constitución conforme a los principios, declaraciones y garantías de la Ley Fundamental, y en ese sentido, dentro de los principios, derechos y garantías que limitan y encausan el ejercicio de la potestad tributaria normativa municipal se encuentra el carácter exclusivamente nacional de los derechos de importación y exportación, ya que éstos constituyen una zona reservada a la Nación, estando vedada en consecuencia a los planos subnacionales, incluido el municipal.

- Esta situación ha sido sostenida y reconocida en numerosas oportunidades por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria en tanto consideran que los límites en materia tributaria están claramente definidos por el reconocimiento desde la misma Constitución Nacional de la potestad originaria en materia tributaria de la Nación y las Provincias, la primera en cuanto a la competencia exclusiva del Congreso de la Nación de legislar en determinados temas (gravabilidad de las exportaciones, comercio interjurisdiccional, establecimientos de utilidad nacional, etc.), las segundas en tanto conservan el poder tributario que expresamente no hubieran delegado a la Nación.

- Así, considerando que a los límites específicos establecidos por la Constitución Nacional deben agregarse aquéllos que provienen de las normas que garantizan la armonización tributaria en los tres niveles de gobierno mencionados, la Ley Convenio N° 23.548 de Coparticipación Federal dispuso tanto la obligatoriedad por parte de las Provincias de aplicar las disposiciones del Convenio Multilateral, como así también la de establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de la coparticipación para los Municipios de las Jurisdicciones Provinciales.

- En ese orden de ideas, el Convenio Multilateral al cual está adherido la Provincia de Buenos Aires, regula en el artículo 35 el modo en que deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos a ese régimen, normas éstas que el Municipio de Merlo debe respetar. El citado artículo fija un tope a la base de imposición de los Municipios de una misma Provincia, estableciendo que en conjunto no podrán gravar más allá de los ingresos totales que por aplicación del Convenio, sean atribuibles a la misma.

- Resulta importante mencionar lo dispuesto por la Comisión Arbitral en la Resolución General N° 44 de fecha 26 de mayo de 1993, ratificada por la Resolución General N° 49/94, norma que en los considerandos sostiene que dado que de hecho ninguna Jurisdicción grava a los ingresos derivados de las exportaciones, deja expresamente establecido que es decisión de todos los Fiscos adheridos que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no recaiga sobre los ingresos provenientes de exportaciones.

- De acuerdo con lo dispuesto por el Convenio Multilateral, los ingresos provenientes de operaciones de exportación no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible, disposición que es lógicamente recogida por la Provincia de Buenos Aires en cuanto no considera actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las exportaciones. Asimismo, el

mencionado Convenio, establece en su artículo 35 como deben tributar las tasas municipales los contribuyentes sujetos al régimen, disposiciones éstas que la Municipalidad de Merlo debe respetar.

- En consecuencia, de aplicarse el criterio planteado por la Municipalidad en tanto pretende computar a los fines del cálculo de la base imponible los ingresos provenientes de operaciones de exportaciones, se vulnera el límite establecido en el artículo 35 del Convenio Multilateral.

Que el Municipio 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 (Concejo Deliberante) 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 las 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 que la aplicación de la Tasa de Seguridad e Higiene 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", claro que 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 (y cuya constitucionalidad no fue planteada en el único ámbito posible: el judicial).
- 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.
- Dicho Convenio se aplica aún cuando no se da una superposición impositiva, debido por ejemplo a que una de las Jurisdicciones declare exenta la actividad en cuestión. Permite el reparto equitativo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo que confirma que el mismo se aplica para la distribución de la

base imponible de dicho impuesto.

- 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 art. 7° de la Ordenanza Fiscal 2187/04 expone que la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene alcanza a los importes correspondientes a los ingresos por exportaciones, no pudiendo establecerse por analogía que el impuesto sobre los ingresos brutos, su base imponible, y el límite del alcance del gravamen esté siendo conculcado, ya que según se expresa, las exportaciones, al no estar gravadas por dicho impuesto, no formarían parte de la base imponible de dicho gravamen, como tampoco deben computarse con el fin de “adicionar” las mismas hasta el límite que impone el art. 35 del Convenio 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 pero tal situación no surge de la metodología utilizada por el Municipio para la determinación de la Tasa de Seguridad e Higiene, atento que ha respetado el criterio metodológico y aritmético que impone la norma citada, con la limitación expresa de la incorporación de los ingresos por operaciones de exportación a partir de septiembre de 2004, según dispone la Ordenanza 2187.

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 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 están limitadas 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 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 PIRELLI NEUMATICOS SAIC 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**