

## RESOLUCIÓN N° 36/2006 (C.A)

VISTO el Expediente C.M. N° 547/2005, iniciado por la firma SUPERMERCADO MAYORISTA YAGUAR S.A. contra la determinación impositiva realizada por el Fisco de la Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires, con fecha 23 de setiembre de 2005; y

### CONSIDERANDO:

Que, si bien no existe una Resolución Determinativa, la intimación realizada por el Municipio, de quedar firme, habilita la vía ejecutiva, cumpliendo de esa manera lo previsto en el artículo 4° de la Resolución General N° 106 (hoy art. 49 de la Resolución General N° 1/2006).

Que la firma en su presentación manifiesta las siguientes consideraciones:

- En el caso de autos, se arriba a la resolución apelada sin cumplir con los mínimos requisitos de formación del acto administrativo, negando al contribuyente toda participación en la inspección realizada, y en consecuencia se ha violado su derecho de defensa en juicio, amparado por la Constitución Nacional, la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires y la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Avellaneda.
- Del acta notificada no surge ninguna fundamentación de los ajustes como así tampoco existen actas y/o actuaciones anexas de donde pueda conocerse el criterio fiscal. La Municipalidad emite una liquidación, compuesta únicamente por números y títulos, sin dar fundamento alguno de la misma al contribuyente.
- Como consecuencia de los vicios acaecidos durante el procedimiento, el acto con el cual se puso fin al mismo, se encuentra afectado de nulidad absoluta y por tanto no puede producir efecto alguno sobre el contribuyente, por lo que la Administración Municipal no puede iniciar ninguna actuación material que limite los derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la decisión que le sirva de fundamento jurídico.
- La empresa desarrolla actividades en varias Jurisdicciones provinciales donde debe tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, disponiendo el propio Convenio Multilateral que la base imponible se distribuye conforme a las pautas establecidas en el mismo, siendo también sujeto pasivo de la Tasa de Seguridad e Higiene percibida por la mayoría de los Municipios del país, por lo que será necesario verificar que la potestad tributaria municipal se encuentre en armonía con el régimen impositivo provincial y nacional, pues así lo exigen la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación Federal.

- A fin de que el Municipio pueda exigir el pago de la tasa, debe existir un requisito fundamental respecto de ellas, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio. La tasa que se pretende cobrar no se presta en forma concreta, efectiva e individualizada, sino que son servicios generales no susceptibles, por naturaleza, de ser prestados en la forma descripta por la Corte Suprema.
- No hay aquí lugar para argumentaciones construidas sobre la autonomía, pues en la Provincia de Buenos Aires ningún Municipio tiene una Carta Orgánica, sino que se encuentran todos por igual, regidos por la Ley Orgánica de las Municipalidades. En consecuencia, esta norma ha venido a acotar las atribuciones del ente municipal en consonancia con la cláusula constitucional prevista en el art. 123, que obliga a cada Provincia a reglar el alcance y contenido de las autonomías municipales en los aspectos administrativos, económicos, financiero, etc.
- Sin perjuicio de lo que en definitiva se resuelva, respecto a las defensas expuestas en los puntos anteriores, se demostrará también que la base imponible ajustada por el Municipio es ilegítima, aun aceptando la aplicación del artículo 35 del Convenio Multilateral, puesto que sus normas son aplicables tanto a las Provincias entre sí como a los Municipios dentro de cada Jurisdicción Provincial.
- La primera regla que impone el antes citado artículo, es aquélla que les permite gravar únicamente la parte de ingresos brutos atribuible a la Provincia adherida, como resultado de la aplicación de las normas del Convenio. Para el caso, la base imponible utilizada por la Municipalidad de Avellaneda para calcular la Tasa de Seguridad e Higiene es inferior a la porción correspondiente a la Provincia de Buenos Aires. Sin embargo, ello no implica que una tasa por un servicio municipal pueda utilizar como base imponible la totalidad de la facturación de una empresa en todo el territorio de la Provincia, por más que la alícuota sea baja.
- Tampoco puede aplicarse el párrafo de ese artículo que autoriza a las Jurisdicciones donde el contribuyente tenga local habilitado, a gravar el 100% del monto imponible atribuible al Fisco Provincial, pues la firma posee locales en diversas localidades de la Provincia de Buenos Aires y, asimismo, ejerce actividad en otras tantas, por lo que sería justo distribuir la base en función de las ventas concretadas en cada una de ellas.
- El hecho de no poseer habilitación en una Municipalidad, no puede ser aprovechado por otra para acrecentar su base imponible, abarcando ventas realizadas en un territorio donde no presta servicio alguno. No puede excluirse de la base imponible total a los Municipios en los que no existe sustento territorial, pues del texto del Convenio Multilateral resulta indubitado que se atribuye base imponible a los distintos Municipios en que se ejerza actividad, sin que tenga relevancia fiscal que haya o no local habilitado.
- Tampoco existe una norma a nivel provincial que habilite a cobrar la Tasa de Seguridad e Higiene exclusivamente a los Municipios donde el contribuyente tenga local habilitado, razón por la cual cualquier disposición de la Ordenanza Municipal que le asigne la facultad de atribuirse la totalidad de la

base imponible en desmedro de otros Municipios resultaría violatoria del Convenio Multilateral.

- Por el valor que tiene, en mérito de la prelación de las normas, el hecho de que las Provincias se hayan auto inhibido de gravar las exportaciones y, en rigor, por el contenido imperativo que tiene la limitación contenida en el Régimen de Coparticipación Federal y en el Convenio Multilateral, de los que los Municipios deben considerarse suscriptores a través de sus Provincias, debe entenderse, razonablemente, que a los mismos les está vedado gravar las exportaciones. Es por ello, que el ajuste realizado por el Municipio de Avellaneda, pretendiendo gravar una base imponible representativa del mercado externo, resulta inconstitucional, pues sólo el Gobierno Nacional tiene facultad de establecer derechos de importación y exportación, conforme al artículo 4° de la Carta Magna.

- Asimismo, el Fisco Municipal no ha cumplimentado las exigencias previstas en la Resolución General N° 62/95, dado que no ha hecho saber a las demás Jurisdicciones involucradas el inicio de la inspección que la misma practicara a la firma, al igual que tampoco ha notificado dentro del plazo contemplado en la citada Resolución, el acto administrativo cuestionado, motivos por los cuales se ha violado la normativa reglamentaria del Convenio Multilateral, perjudicando al propio contribuyente y a los demás Fiscos municipales.

Que la Jurisdicción Municipal, ante el traslado corrido oportunamente, expresa lo siguiente:

- La Comisión Arbitral no tiene competencia para dirimir sobre las decisiones y/o actos administrativos emanados de la Municipalidad, señalando que en la Ley de Procedimiento Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, se adopta como precepto la cláusula general que circunscribe la competencia del fuero a “las pretensiones que se deduzcan en los casos originados por actuación u omisión, en el ejercicio de funciones administrativas, de los órganos de la Provincia, los Municipios, los entes descentralizados y otras personas, con arreglo a las prescripciones del presente Código”. De lo cual se advierte que la actuación u omisión de dichos órganos, en el ejercicio de funciones administrativas, ha sido el criterio adoptado para establecer la competencia de los Tribunales Contencioso Administrativos.

- Esa parte considera que los jueces naturales para con el Municipio son los jueces de primera instancia en lo contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires. Caso contrario, se estaría violando la garantía del juez natural, quien tiene competencia para dirimir en casos como el presente. Los Estados locales tienen como facultad no delegada al poder central la administración de justicia en las cuestiones de derecho común que alcanza a sus habitantes. Dicha facultad forma parte de la autonomía provincial, sobre la cual se basa la estructura federal del país.

- No existe en el ámbito municipal norma legal alguna que haya autorizado a la Municipalidad a someter sus actos administrativos a los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral, por lo que la Municipalidad de Avellaneda no está facultada para apartarse de la competencia de los Tribunales Contencioso Administrativos de la Provincia de Buenos Aires.

- La Comisión Arbitral no puede pronunciarse sobre cuestiones que hacen a la esfera de competencia de las potestades tributarias locales. Dentro del marco de su poder impositivo originario las Municipalidades gozan de las más amplias atribuciones derivadas de la propia Carta Magna, toda vez que “la percepción de impuestos municipales es legítima en virtud de la satisfacción de las necesidades colectivas que con ella procura siendo en esta materia las facultades del gobierno comunal irrenunciables e intransferibles”.

- Sin perjuicio de lo expuesto y para el hipotético caso de que la Comisión Arbitral se declare competente para entender en el caso concreto planteado, el Municipio de Avellaneda deja expresado que no se considera obligado a dar cumplimiento a resolución alguna que dicte dicha Comisión, por los argumentos ut-supra manifestados y por no resultarle vinculante la disposición que se adopte.

Que en primer lugar, procede que esta Comisión analice y se expida acerca de la aplicabilidad de las normas del Convenio Multilateral en el Municipio de Avellaneda.

Que al respecto esta Comisión, ante situaciones similares se ha expedido, dejando sentado que la reforma constitucional de 1994 en su artículo 123 dispone que “cada Provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto en su artículo 5º, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

Que el artículo analizado no se limita a declarar la autonomía de los Municipios, sino que encomienda a las Provincias asegurar el mismo, reglamentándolo, de lo que se infiere que las normas provinciales pueden poner límites a esa autonomía.

Que asimismo, 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 cuanto conservan el poder tributario que expresamente no hubieren delegado a la Nación.

Que a esos límites específicos, deben agregarse aquéllos que provienen de las normas que garantizan la armonización tributaria en los tres regímenes de gobierno, determinando al respecto la Ley N° 23548 de Coparticipación Federal la obligatoriedad por parte de las Provincias de aplicar las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977, así como de establecer un sistema de distribución de ingresos provenientes de coparticipación para los Municipios de las Jurisdicciones Provinciales.

Que el Convenio Multilateral así como el sistema de Coparticipación Provincial y

Municipal constituyen normas de armonización tributaria cuya aplicación es obligatoria tanto para las Provincias como para los Municipios, no violando disposiciones constitucionales provinciales ni normas municipales.

Que corresponde en consecuencia que esta Comisión se expida sobre la cuestión de fondo planteada en este expediente.

Que en primer término, la recurrente expresa que el acto administrativo de determinación de deuda contiene vicios en su conformación. También hace referencia a que para que el Municipio pueda exigir el pago de la tasa debe existir un requisito fundamental como es que al cobro del tributo debe corresponder la prestación de un servicio, el cual, en el caso, no se presta en forma concreta, efectiva e individualizada. Otro de los aspectos cuestionados está vinculado con la alícuota que le aplicara el Municipio para el cálculo de la tasa.

A este respecto es necesario destacar que los planteos antes descriptos escapan a la competencia de esta Comisión Arbitral, la cual debe circunscribirse exclusivamente a lo relacionado con la distribución de los ingresos brutos que corresponde atribuir a cada una de las Jurisdicciones, en el caso en particular los Municipios, por lo cual los mismos deben ser analizados en sede local.

Que conforme al planteo efectuado por la firma contribuyente, el primer aspecto por dilucidar es el relacionado con la aplicación de las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, considerando si resulta imprescindible la existencia de una norma de carácter provincial que exija el requisito establecido en el tercer párrafo del antes citado artículo, o bien si ello se puede dar de acuerdo con otros parámetros.

Que de acuerdo con los antecedentes y manifestaciones contenidas en las actuaciones no se ha probado la existencia de una ley provincial que establezca la obligación de que el tributo municipal se aplique exclusivamente cuando exista local habilitado. Sin embargo, en determinados casos considerados por los Organismos del Convenio Multilateral se ha sostenido la aplicación del tercer párrafo del artículo 35 cuando exista el requisito del local habilitado como determinante para la aplicación del tributo, circunstancia que se cumple en el caso concreto en consideración.

Que uno de los casos resueltos en ese sentido ha sido el iniciado por la firma Akapol SACIFI c/ Municipalidad de General San Martín, Provincia de Buenos Aires, en el cual la Comisión Arbitral ha dictado la Resolución N° 8/2004, ratificada mediante Resolución N° 20/2004 de la Comisión Plenaria, donde se menciona el hecho de que oportunamente la Subsecretaria de Asuntos Municipales del Ministerio de Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, ante una consulta realizada expresamente en ese sentido, puso en conocimiento que la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene prevista en la Ley Orgánica Municipal de esa Provincia sólo puede ser percibida en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires siempre que se preste el servicio de inspección en los locales habilitados para el ejercicio de la actividad, lo que refuerza la posición asumida por el Fisco Municipal.

Que en el mismo sentido que el expuesto precedentemente, se ha resuelto el caso tramitado mediante Expte. C.M. N° 476/2004 Parmalat Argentina S.A. c/Municipalidad de Vicente López, Provincia de Buenos Aires, por intermedio de la Resolución N° 44/2005 (C.A.). En la misma se ha destacado que la tasa en cuestión en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires se encuentra relacionada con los servicios de inspección prestados por los Municipios para garantizar la seguridad e higiene en comercios o industrias, lo que implica la existencia de un establecimiento habilitado para el desarrollo de la actividad.

Que de acuerdo con los antecedentes antes mencionados se entiende que dentro de la Provincia de Buenos Aires se encuentra debidamente acreditado que sólo se permite a los Municipios y/o Comunas ubicadas dentro de su Jurisdicción, la percepción de la tasa cuando exista local, establecimiento u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, motivo por el cual el Municipio de Avellaneda podrá gravar, en conjunto con las Jurisdicciones donde se reúna las mismas condiciones, el ciento por ciento del monto imponible atribuible al Fisco de la Provincia de Buenos Aires.

Que a los fines de la determinación de los coeficientes entre las Jurisdicciones Municipales se deberá observar lo previsto en el segundo párrafo del artículo 35 del Convenio Multilateral, que expresamente establece que: “ 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”.

Que en lo referente a la inclusión de los ingresos por exportación a los efectos de la determinación de la base imponible para el cálculo de la tasa, se entiende 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...”. Obviamente que los ingresos que se obtienen por la venta de productos al exterior 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 aquéllas que hayan otorgado la exención los deducen a los fines de la determinación de la base imponible gravada. Cualquiera de las dos situaciones tiene un resultado neutro para el contribuyente, puesto que en ningún caso tributa sobre los mismos, ya sea exclusión o deducción.

Que el límite impuesto por el artículo en cuestión, se entiende, 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 como gravados a los ingresos por exportación por el Municipio de Avellaneda.

Que es por ello, y en relación a las disposiciones del artículo 35 del Convenio Multilateral, que con la aplicación de la metodología antes descripta no se observa que las disposiciones de la

Municipalidad de Avellaneda colisionen con lo dispuesto por la norma antes citada, motivo por el cual no corresponde hacer lugar al planteo de la firma recurrente.

Que las cuestiones relacionadas con la inconstitucionalidad de la norma dictada por el Municipio de Avellaneda mediante la cual incluye como gravados los ingresos provenientes de operaciones de exportación no son materia de análisis 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) - Declarar que esta Comisión Arbitral resulta competente para entender en el caso planteado.

ARTICULO 2º) - No hacer lugar a la acción promovida por la firma SUPERMERCADO MAYORISTA YAGUAR S.A. contra la determinación tributaria efectuada por la Municipalidad de Avellaneda, Provincia de Buenos Aires, con fecha 23 de setiembre de 2005, de conformidad con los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 3º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

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

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**