

Resolución de Plenario N° 107/2006

Santa Cruz, 20 de Abril de 2006

VISTO

La Resolución 314 del Comité Ejecutivo dictada en el Expediente N° 520/01 – “Futura AFJP S.A. contra Provincia de Entre Ríos – Municipalidad de Concordia (tercero coadyuvante) – Impugna “Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad”, “Tributo Adicional Especial para Integración del Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo” y “Contribución Especial para Promoción del Parque Industrial”. Expediente 526/01 – } “Futura AFJP S.A. contra Provincia de Entre Ríos – Municipalidad de Concordia (tercero coadyuvante) – Impugna “Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad”, “Tributo Adicional Especial para Integración del Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo” y “Contribución Especial para Promoción del Parque Industrial”. Expediente 526/01 – Unión de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones” – Adhesión a la demanda promovida por Futura AFJP S.A. – Adhesión a la demanda promovida por Futura AFJP S.A. y los recursos de revisión por ellas interpuestos, y

CONSIDERANDO:

Que con fecha 28 de Diciembre de 2001 comparece ante esta Comisión Federal de Impuestos el Dr. Fernando Benzo, en su calidad de apoderado de la firma *Futura AFJP S.A.*, a mérito del poder especial que en copia fiel corre agregado a fs. 136 de autos, e impugna - por considerarlos contrarios al régimen de coparticipación federal de impuestos - los siguientes tributos originarios de la Municipalidad de Concordia:

- Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad;
- Tributo Adicional Especial para Integración del Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo
- Contribución Especial para Promoción del Parque Industrial.

Que, con relación al primero de los tributos cuestionados, fundamenta su posición en que *“a) ...el hecho imponible está dado por el ejercicio de ciertas actividades a título oneroso en jurisdicción municipal (exactamente igual que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos), y b) ...la supuesta “causa” de la tasa es la prestación de servicios totalmente indeterminados y generales, tales como el “registro” y el “control” las*

actividades (sic), y "otros servicios" por los que no se prevean gravámenes especiales".

Que, por otra parte, agrega que en *"la versión más reciente del Código Tributario (Ordenanza 31.991) se desapega totalmente de la prestación individualizada de un servicio por parte de la Municipalidad al contribuyente, al aclarar en forma expresa que: Art. 29: "...La habilitación no será necesaria para los contribuyentes que carezcan de local establecido en la jurisdicción, quienes deberán inscribirse en los registros de la tasa con anterioridad a la iniciación de sus actividades en el Municipio."*

Que también expresa que *"bajo la denominación "tasa" (se regula) un tributo que no es sino un verdadero e inequívoco impuesto..."*

Que, asimismo, manifiesta que *"...es importante mencionar que en jurisdicción de la Municipalidad de Concordia mi representada no posee local, oficina o establecimiento alguno, ni ninguna otra forma de presencia física, de bienes ni de empleados, ni jamás lo ha tenido desde el inicio de sus actividades. De este modo, la única vinculación territorial entre la actividad de la AFJP y la Municipalidad de Concordia es que algunos de los afiliados a la AFJP tienen domicilio en su jurisdicción."*

Que argumenta finalmente que, no siendo una tasa retributiva de servicios, colisiona con la ley convenio 23.548 por resultar análoga por la *"materia imponible"* con el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado y que a esto último no empece que las AFJP se encuentran circunstancialmente exentos del IVA.

Que, con relación a los otros dos tributos denunciados expresa que no se encuentran previstos en el Código Tributario sino directamente en las Ordenanzas Tarifarias, resultando verdaderos impuestos -según sus dichos- con afectación específica, a los que cabe aplicar los argumentos vertidos respecto del primero de los tributos denunciados del que resultan complementarios en tanto la obligación se calcula como un porcentaje sobre aquel.

Que, efectuado el traslado a la Provincia de Entre Ríos y la Municipalidad de Concordia, en su carácter de "coadyuvante", ambas contestan en tiempo y forma negando todos y cada uno de los puntos de la denuncia.

Que, luego de contestada la demanda en el Expediente 520/01 señalado precedentemente, comparece el representante convencional de la Unión de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, acreditando la personería invocada y la calidad de entidad oficialmente reconocida (ver constancias de fs. 1/131 de autos).

Que, en tal carácter solicitó adherir a la demanda promovida por Futura AFJP S.A. en contra de las normas tributarias citadas de la Municipalidad de Concordia, Provincia de Entre Ríos, por los mismos fundamentos, en tanto manifiesta que *"el interés en el presente proceso está dado por el hecho de que las normas y actos*

municipales que ha cuestionado Futura AFJP (S.A.) causan gravamen cierto a todas las empresas asociadas a esta Unión que carecen de sucursal u otro tipo de local habilitado en jurisdicción de Concordia.” (Ver fs. 2, punto III, letra b).

Que, dado que la *litis* había sido trabada en ocasión de la contestación formulada por la Provincia de Entre Ríos y la Municipalidad de Concordia con anterioridad a esta presentación, se corrió nuevo traslado a estas jurisdicciones, respondiendo en tiempo y forma como surge de las constancias de fs. 137/153 de autos.

Que, dada la completa identidad de objeto y de parte demandada en la presente *litis*, se resolvió acumular los Expedientes N° 520/01 y 526/01, debiendo ser identificados en lo sucesivo como *“Expediente N° 520/01 – Futura AFJP S.A. contra Provincia de Entre Ríos – Municipalidad de Concordia (tercero coadyuvante) y su acumulado: Expediente N° 526/01 – Unión de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones contra Provincia de Entre Ríos – Municipalidad de Concordia (tercero coadyuvante) s/ Impugnan tributos municipales varios”*.

Que, en ambas actuaciones, se ha declarado la cuestión como de puro derecho atento a que de las constancias de autos surge evidente que resulta totalmente innecesaria la producción de la prueba informativa citada que, sólo para el caso de desconocimiento o impugnación de la demandada, ha propuesto la parte actora, circunstancia que no se ha verificado en la causa. Asimismo se ha tenido por suficiente y admisible la prueba agregada por las partes y coadyuvante.

Que, previo a decidir acerca de la denuncia interpuesta el Comité Ejecutivo precisó en la Resolución de marras el alcance de la competencia habilitada para resolver la Comisión.

Que, así y como se resolviera e interpretara de manera reiterada en precedentes anteriores, se decidió que ella no alcanza a la denuncia interpuesta respecto de la presunta superposición del tributo municipal cuestionado con el **Impuesto a los Ingresos Brutos**. Y así se dijo: *“Como se sabe, no es materia que hace a la competencia de la Comisión el determinar si los tributos municipales colisionan con el régimen tributario provincial ni, mucho menos, tutelar eventuales superposiciones, en desmedro de los intereses subjetivos del contribuyente, entre un tributo municipal y otro provincial”*.

Que, en cuanto a los demás supuestos denunciados, y descriptas las posiciones de las partes, el Comité recordó lo establecido en precedentes anteriores, (cfr. Resoluciones 174 y cc) -y ratificado el Plenario- respecto de lo que constituye el alcance de sus decisiones. Recuerda que así se ha dicho: *“Ello consiste en determinar **primero** la naturaleza del tributo cuestionado para luego, y sólo en caso de que lo asista la convicción de que no se trata de una **“tasa retributiva de servicios efectivamente prestados” (lo que constituye la excepción de ley al planteo incoado)**, pasar recién a considerar la presunta analogía con los impuestos nacionales Que ello resulta de lo dispuesto por el invocado artículo 9º, inciso b), segundo párrafo, por el que se determina que no alcanza a las “tasas retributivas de servicios efectivamente prestados” la obligación de no gravar “...por vía de*

*impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley. Que, a tal fin, resultan irrelevantes las cuestiones de hecho que se pudieren alegar, aunque como se ha visto ello no ha ocurrido dado que sólo surgen de la documental agregada. Se trata, entonces, de determinar estrictamente, teniendo como referencia las leyes municipales en sentido amplio: Carta Orgánica y ordenanzas y, en particular, la que crea el tributo impugnado, si conforme a los elementos normativos de que se trata puede o no admitirse como "tasa retributiva de servicios efectivamente prestados" a la contribución prevista... Que en este punto resulta sustancial interpretar que, cuando la ley 23.548 se refiere a "servicios efectivamente prestados", la cuestión que constituye competencia de la Comisión **no es verificar si tales servicios han sido efectivamente prestados en el orden de la realidad, sino si la norma que se refiere a ellos permite, en su redacción, dudar o no acerca de si tal prestación deberá concretarse, de algún modo, para tornar legítima la pretensión de percibir el tributo.** Que, por ello, lo que aquí importa es si la definición del hecho imponible se integra normativamente en forma adecuada con la exigencia de servicios divisibles destinados a prestarse efectivamente."*

Que luego de recordar los principios indubitables que surgen de la doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en relación con las características del instituto "tasa", reiteradamente considerados en los precedentes citados, expresa nuevamente que:

*"...respecto de estos principios, lo que constituye incumbencia específica de este Comité **no consiste en tratar de verificarlos fácticamente, en el caso concreto, a fin de considerar la legitimidad de la tasa conforme a las normas constitucionales, lo que remitiría a un tipo de análisis y a la probanza de cuestiones de hecho que resultan ajenas a su competencia y propias de la instancia judicial correspondiente, sino tenerlos como referencia y precedente jurídicos a fin de interpretar si la norma impugnada de creación de un tributo que se pretende sea una tasa retributiva de servicios, permite concluir que nos encontramos ante este tipo de gabela o no.** Esto es lo que puede, dentro de su competencia, realizar el Comité y, eventualmente, la Comisión por vía de revisión, previo el análisis de una eventual pugna de tributos por analogía."*

Que, por otra parte, precisó también que "...sin embargo, en estas actuaciones debe resolverse previamente si corresponde o no considerar las reformas introducidas por las Ordenanzas N° **32.856, 32.857 y 32.906** a las normas impugnadas y con qué alcance.

Que, al respecto, ya tal como se ha decidido en anteriores y similares precedentes (292/2004 y 293/2004 de este Comité), la consideración de dichas normas resulta procedente e ineludible para el decisorio de la Comisión.

Que, en segundo lugar, debe recordarse aquí los precedentes de las Resoluciones N° 98/94, 102/94, 292/04 y 293/04 del Comité Ejecutivo, así como la N° 48 de Plenario.

Que, en tales precedentes, se impugnaban tributos municipales. Durante la tramitación las Ordenanzas cuestionadas fueron modificadas. Teniendo en cuenta tales reformas, el Comité Ejecutivo primero y el Plenario después resolvieron: "...tampoco en este caso se justifica un pronunciamiento de la Comisión habida cuenta de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación conforme a la cual las resoluciones deben dictarse en atención a los presupuestos fácticos existentes al momento del pronunciamiento, aunque los mismos fueran posteriores a la interposición de los recursos".

Que la aplicación de estos precedentes al caso bajo análisis corresponde en tanto en todos ellos se impugna un tributo por resultar en pugna con disposiciones al respecto contenidas en la ley convenio 23. 548, lo que resultaría según las denuncias respectivas de las normas que los regulan, y –en todos los casos- ha tenido lugar una reforma de la norma atacada en lo que se corresponde con la materia denunciada.

Que, sin embargo, en el caso que motiva las presentes actuaciones, para concluir de idéntico modo a los precedentes invocados, debe previamente atenderse al hecho de que si el ataque contra la Ordenanza modificada se fundaba en la distinta naturaleza tributaria atribuida a la contribución en cuestión (tasa para el Municipio; impuesto para la Provincia hasta su modificación y para la denunciante), no deben existir dudas en cuanto al actual carácter de tasa según la definición del tributo conforme a la reforma introducida.

Que cabe aquí, a criterio de este Comité, advertir dos cuestiones de relevancia:

- a) En el caso del tributo legislado por las Ordenanzas N° **31.991, 32.857 y 32.906**, no nos encontramos frente a dos tributos distintos sino ante el mismo tributo modificado parcialmente para precisar su hecho imponible. Esta práctica, como se sabe, ha sido común en la legislación de impuestos nacionales y provinciales.*
- b) Y lo que importa especialmente: recordar que el Plenario de la Comisión tiene reiterada la doctrina de la Corte acerca de la naturaleza de sus decisiones. Así se ha dicho (Resolución 207 del Comité Ejecutivo):*

*"... a consideración de los Sres. Representantes la jurisprudencia uniforme de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en orden a su interpretación acerca de la naturaleza de las decisiones de la Comisión Federal de Impuestos. Así desde el fallo ya citado "Electrometalúrgica Andina S.A." en 1973 hasta "Cámara de la Industria del Petróleo y Cámara de Empresas Petroleras Argentinas" del mes de Febrero de 2001, pasando especialmente por "Transportes Chevallier" (Fallos:317:1548), la doctrina mayoritaria de la Corte ha reiterado que **"...no se resuelven controversias justiciables mediante estas decisiones sino que, por el contrario, ellas buscan establecer si la legislación tributaria de determinada jurisdicción, independientemente de sus casos de aplicación concreta, satisface o no el***

sistema de la ley 20.221. En resumen... la participación que otorga la ley al contribuyente, facultándolo a provocar un pronunciamiento de la Comisión Federal de Impuestos, no apunta a tutelar su derecho subjetivo -que según (se tiene) dicho no es apto para fundar la nulidad del tributo (fallos 255:207) y aún cuando lo fuera podría este derecho ciertamente esfumarse en la medida en que el Estado Provincial afectado decidiese abandonar el pacto tributario-, sino a brindar un mecanismo ágil de supervisión del comportamiento de los fiscos comprometidos, contando para ello con la denuncia de aquellas personas que pueden estar interesadas en una decisión del organismo por la influencia que puede ejercer éste sobre el miembro del sistema que hace recaer sobre aquellas su poder tributario” (“Electrometalúrgica Andina S.A.” –Fallos 302:150).

Y agrega con mayor precisión la doctrina de la Comisión: “Que, por otra parte, cuando la minoría de la Corte o, como en el caso que se cita en la Resolución de Plenario bajo examen, cuando la Procuradora Fiscal de la Nación no coinciden con la mayoría de los Ministros del Alto Tribunal, respecto de la admisibilidad del recurso extraordinario invocando la necesidad que tiene el contribuyente de un pronunciamiento de la Comisión (cuando ha elegido esta vía) para obtener la repetición de impuestos declarados en pugna con la ley convenio, aún en este caso -cabe insistir- en que se alude a que no solo existe un interés general de preservar el sistema de dicha ley sino un interés concreto del particular, tampoco se admite que las decisiones de la Comisión resuelven controversias entre fisco y contribuyente, sino en lo que se refiere a la pugna de un tributo -que aquel pretende aplicarle a éste-, con las disposiciones de la ley convenio.”

Que, como bien enseña entonces la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes citados, la aceptación del contribuyente como denunciante tiende a ampliar el universo de interesados potenciales en que se respeten las normas de armonización tributaria pactadas en la ley convenio por las Provincias para sí y sus municipios, a fin de la tutela del acuerdo en este aspecto. Esta es la función de la Comisión Federal de Impuestos y no el resolver los conflictos entre fiscos locales y contribuyentes, materia deferida a los organismos administrativos y órganos judiciales municipales y provinciales.

Que, por lo expuesto, se resuelve que debe estarse al análisis de la modificación de las Ordenanzas impugnadas para determinar si las mismas se encuentran o no en pugna con la ley convenio 23.548.

Que, en orden a ello, corresponde según antes se ha dicho y conforme a los precedentes de la Comisión, el cotejo de los textos vigentes con los criterios jurisprudenciales reseñados.

Que, entonces, y a los efectos del cotejo de la norma que crea los tributos cuestionados con tales conclusiones extraídas de la reseña de doctrina y jurisprudencia efectuadas, transcribiremos en primer lugar las normas que definen el hecho y base imposables de los mismos:

1. **Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad...**

Conforme a la Ordenanza **32.857** agregada posteriormente a la denuncia el nuevo artículo 19 expresa:

“La Tasa prevista por este Título es la prestación pecuniaria que se debe realizar al Municipio por los servicios de:

- a) *Registro y control de actividades empresarias, comerciales, profesionales, científicas, industriales, de servicios y oficios y toda otra actividad que fuera ejercida a título oneroso,*
- b) *De preservación de salubridad, de moralidad, seguridad e higiene;*

No dejará de gravarse un ramo o actividad por el hecho de que no haya sido prevista en forma expresa en esta Ordenanza o en la Ordenanza Tributaria Anual. En tal supuesto se aplicará la alícuota general que se establezca en esta última. Los contribuyentes sujetos al Convenio Multilateral, estarán afectados al gravamen objeto de este título, debiendo ajustar la liquidación de la Tasa a las normas del citado convenio. No son aplicables a los contribuyentes citados en el párrafo anterior, las normas relativas a importes mínimos ni fijos.”

El artículo 29º, referido a la no exigencia de habilitación para quienes “carezcan de local establecido en la jurisdicción”, se mantiene igual.

*Conforme a la nueva Ordenanza **32.906**, modificatoria del Código Tributario Municipal se ha modificado el artículo 29º mediante la supresión del párrafo que establecía: “La habilitación no será necesaria para los contribuyentes que carezcan de local establecido en la jurisdicción, quienes deberán inscribirse en los registros de la tasa con anterioridad a la iniciación de sus actividades en el Municipio”.*

2. **Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo...**

3. **Contribución Especial para Promoción del Parque Industrial...**

*Ambos tributos han sido suprimidos por la Ordenanza **32.856** al modificar la Ordenanza Tributaria Anual 2004, **32.638**.*

...por lo anterior, conforme a lo expresado “supra” y sin más consideraciones debe tenerse a la denuncia respecto de estos dos últimos como devenida en una cuestión abstracta respecto de la cual carece de relevancia jurídica decidir.

Que, con relación a la **Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad**, según texto de la Ordenanza **32.857**, la Resolución atacada expresa que *“...del cotejo efectuado con la doctrina y jurisprudencia reseñada y los precedentes de la Comisión surgen dos consideraciones a juicio de este Comité, en relación con la calificación de tasa que pretende el tributo denunciado:*

- a) *En primer lugar el enunciado genérico del hecho imponible en el inciso c) del artículo **19º** de la Ordenanza **31.991** denunciada, ha sido suprimido. De tal*

manera, no puede concluirse en el texto actual que no resulten identificados expresamente los servicios a prestar retribuidos por la tasa en cuestión.

- b) *En segundo lugar, resulta de la adecuada interpretación de la nueva redacción consecuencia de la Ordenanza **32.906** que ahora es necesario para la exigibilidad de la tasa la existencia de sustento territorial, ello es: establecimiento o local en jurisdicción municipal."*

Que, conforme a todo lo anterior, el Comité decidió a través de la Resolución N° 314 del 19 de Mayo de 2005:

"ARTICULO 1°: *Declarar la incompetencia de la Comisión Federal de Impuestos en las presentes actuaciones respecto de la denuncia sobre la presunta pugna de los tributos denominados "Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad", regulada por el Código Tributario Municipal de la Municipalidad de Concordia, Provincia de Entre Ríos, y "Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo" y "Contribución Especial para Promoción del Parque Industrial", regulados por las Ordenanzas Tarifarias Anuales de la misma Municipalidad, con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Provincial, por los considerandos de la presente.*

ARTICULO 2°: *Desestimar la denuncia planteada por FUTURA S.A., con la adhesión de UNION DE ADMINISTRADORAS DE FONDOS DE JUBILACIONES Y PENSIONES, sobre la presunta pugna de los tributos denominados "Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad", regulada por el Código Tributario Municipal de la Municipalidad de Concordia, Provincia de Entre Ríos, y "Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo" y "Contribución Especial para Promoción del Parque Industrial", regulados por las Ordenanzas Tarifarias Anuales de la misma Municipalidad, con la ley convenio 23.548, sus modificatorias y complementarias; todo por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente."*

El recurso de revisión

Que contra esta Resolución N° 314/2005 se presenta la denunciante FUTURA A.F.J.P. S.A., a través de su apoderado debidamente acreditado con el objeto de "interponer el RECURSO DE REVISIÓN previsto en el Artículo 22 de la Ordenanza Procesal (texto s/ Res. 91/2004) contra la Resolución del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos N° 314 de fecha 19 de mayo de 2005, notificada a FUTURA AFJP el 7 de junio del corriente." solicitando se revoque la Resolución recurrida.

Que el recurso ha sido interpuesto en legal tiempo y forma. En la misma fecha de interposición del recurso presentó además escrito acompañando el soporte magnético requerido por el artículo 8º de la Ordenanza Procesal.

Que, en su presentación, y luego de efectuar una reseña de los antecedentes, la recurrente expresa, para precisar sus agravios que:

“La resolución recurrida agravia a esta parte, en tanto:

(a) Declara la incompetencia de la Comisión Federal de Impuestos para decidir en el presente caso, y consecuentemente desestimar la denuncia de FUTURA AFJP. Para así resolver, el Comité Ejecutivo tuvo especialmente en cuenta que el marco jurídico que regía la Tasa por Inspección al momento de promoverse la presente habían sido modificadas con posterioridad a la denuncia.

Dichas modificaciones, a entender del organismo, provocan que el tributo cuestionado responda actualmente a una definición de una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados, lo cual le impide expedirse.

(b) Entiende –precisamente- que la definición actual del hecho imponible de la Tasa por Inspección (conf. Ords. 32.856, 32.857 y 32.906) es adecuada a una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados.

ante lo cual, FUTURA AFJP considera que,

(a) La Comisión Federal es competente para entender en la presente cuestión, más allá de las modificaciones que ha sufrido la normativa que regía la Tasa impugnada, toda vez que su función es controlar que los gravámenes provinciales y municipales no se opongan a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, así como el estricto cumplimiento por parte de los fiscos locales de los compromisos asumidos por cada jurisdicción en el marco de dicha ley convenio. Al no expedirse en este caso, admite la violación de la Ley 23.548 por parte de la Municipalidad de Concordia, máxime cuando a través de su Asesoría Jurídica y de los considerandos de la Resolución N° 314/05 se reconoce que la Tasa por Inspección tal como fuera originalmente impugnada no es retributiva de servicios efectivamente prestados.

(b) Sin perjuicio de lo expuesto, sostendré que las modificaciones introducidas por las Ordenanzas 32.856, 32.857 y 32.906, no llegan a satisfacer los recaudos que debe reunir la definición del hecho imponible y condiciones de gravabilidad para que el tributo pueda ser considerado una tasa retributiva de servicios.

Como fundamentos del recurso expresa en cuanto a la competencia de la Comisión Federal de Impuestos:

"El fundamento que da lugar al Comité Ejecutivo para declararse incompetente implica, paradójicamente, un acuerdo con los planteos efectuados por FUTURA AFJP y la Unión de A.F.J.P., ya que se reconoce que la Tasa por Inspección impugnada era ilegítima y pugnaba al régimen de Coparticipación."

.....

"Coincidimos con el Comité Ejecutivo cuando invoca la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia según la cual las resoluciones deben dictarse en atención a los presupuestos fácticos y jurídicos existentes al momento del pronunciamiento, aunque los mismos fueran posteriores a la interposición de los recursos y acciones.

Sin embargo, yerra el citado organismo al tomar dicho principio como base para declarar su incompetencia. A nuestro entender, lo que debió hacer es considerar efectivamente las reformas sufridas por la normativa municipal, pero para resolver sobre la ilegitimidad del tributo antes de las modificaciones. Una declaración en tal sentido es totalmente actual, no abstracta y hasta obligatoria para la Comisión Federal, pues una abstención en este caso avala la concreta violación al Régimen de Coparticipación.

En efecto, el marco jurídico municipal que mantuvo vigencia durante años (y sobre cuya ilegitimidad pocas dudas caben) es en el que todavía la comuna de Concordia se ampara para exigir la Tasa por Inspección a mi mandante y a otros sujetos que se encuentran en sus mismas condiciones, sin mencionar los cobros que ya ha efectivizado en el período de vigor de las normas en cuestión. La actualidad del perjuicio al Régimen de Coparticipación es evidente, ya que todas las sumas que percibió, percibe y percibirá el municipio en concepto de la gabela de marras respecto de todos los períodos no prescriptos supone la falta de acatamiento PRESENTE y ACTUAL a dos fundamentales compromisos emergentes de la ley 23.548: (a) No aplicar gravámenes análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley (art. 9º inc. b), 1er. párr.); y (b) No aplicar tasas que no sean retributivas de servicios efectivamente prestados (art. 9º inc. b), 2do. párr.).

Y la consecuencia –también PRESENTE y ACTUAL- de ello es el ilegítimo e inconstitucional desvío de fondos destinados a la coparticipación (cuya percepción corresponde en forma exclusiva a la Nación) hacia un Municipio que percibe impuestos análogos a los distribuidos por la Ley 23.548.

A esta altura me permito aclarar que no intento probar –ni necesito hacerlo- que el tipo de exacciones a las que me refiero tengan lugar efectivamente, pues reconozco que esa Comisión Federal no debe distraer su función rectora en la solución de conflictos entre los Fiscos y el Contribuyente. Lo que sí sostengo es que la Municipalidad de Concordia ha instrumentado un sistema jurídico que la habilita a percibir la cuestionada "Tasa", lo cual basta para tener por configurado el agravio al Régimen de Coparticipación.

Es que más allá de los pronunciamientos invocados por el Comité para declarar su incompetencia, lo cierto es que a partir de la reforma constitucional de 1994, la

Comisión Federal ha sido investida con la responsabilidad de ser la autoridad de aplicación del un sistema de jerarquía constitucional.

Ello, sumado a que de la Ley 23.548 no surgen limitaciones sobre competencia que contemplen la modificación normativa, o la falta de vigencia de ellas, ese Plenario debe declarar que la Tasa por Inspección regida por las Ordenanzas Nros. 21.906, modificatorias y 31.991 se encuentra en pugna con el Régimen de Coparticipación. Lo mismo se solicita respecto del Tributo Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo y para la Contribución Especial para la Promoción del Parque Industrial."

*Que, luego, la recurrente continúa ya más específicamente con los fundamentos de su expresión de agravios manifestando respecto del "... **nuevo marco jurídico municipal y la violación a la Ley 23.548**" que:*

"Sin perjuicio de lo sostenido precedentemente, nos dedicaremos en este punto a expresar los agravios que genera la Resolución N° 314/05 al considerar que a partir de las Ordenanzas 32.856, 32.857 y 32.906, la Tasa por Inspección puede válidamente considerarse como retributiva de servicios efectivamente prestados.

Es que FUTURA AFJP considera que la nueva normativa no es suficiente para subsanar los ya reconocidos vicios que registraba el marco jurídico antecedente. (La negrita nos pertenece).

*No desconozco que la supresión del inciso c) del art. 19 –Parte Especial del CTM- (enumeración ambigua y genérica de servicios) y del 2do. párrafo del art. 29 – también de la Parte Especial- (obligatoriedad de inscripción de quienes no posean local) **es un avance importante para que el tributo Tasa por Inspección llegue a ser lo que realmente debe ser: una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados. Sin embargo, ello es insuficiente.*** (La negrita nos corresponde).

Que, seguidamente, interpreta que "...según los arts. 19° y 20° del Código Tributario Municipal – Parte Especial (indistintamente, en la redacción de las Ordenanzas 32.857 y 32.906) el municipio se encuentra habilitado a gravar con la Tasa por Inspección el mero desarrollo de una actividad, sin hacer referencia alguna sobre la necesaria existencia de local o presencia física. Veamos.

Art. 19°: "La Tasa prevista por este Título es la prestación pecuniaria que se debe realizar al Municipio por los servicios de: a) Registro, control de actividades empresarias, comerciales, profesionales, científicas, industriales, de servicios y oficios y toda otra actividad que fuera ejercida a título oneroso".

Art. 20°: "La tasa prevista en este Título deberá abonarse por el ejercicio en el Municipio, en forma habitual y a título oneroso, de las actividades citadas en el Inciso a) del artículo anterior, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la desarrolla...".

*Es decir, que solo se exige el desarrollo de actividades a título oneroso; **no le interesa al Municipio de Concordia –según el cuerpo normativo analizado– que esa actividad se ejerza en un establecimiento, local, oficina, o por un sujeto que se encuentre (o sus bienes) físicamente en el ejido municipal.*** (La negrita corresponde a la recurrente).

Avala lo antedicho:

- (a) *Que la redacción del Código Tributario Municipal según la Ordenanza 21.906 y modificatorias (es decir antes de la entrada en vigencia de la Ordenanza 31.991), que fuera impugnada por FUTURA AFJP en esta acción, y en la que la municipalidad apoyó sus pretensiones de cobro a esta empresa, no difiere en lo sustancial del actual texto del CTM (Ord. 32.906), ya que exigía la habilitación previo al inicio de la actividad y no disponía que dicha habilitación no sería necesaria para los contribuyentes que carezcan de local (este agregado vino recién con la Ord. 31.991).*

Entonces, si con base en la Ordenanza 21.906 la Municipalidad de Concordia se consideró habilitada a gravar la actividad de mi mandante, bien puede hacerlo ahora, aún habiendo suprimido el párrafo bajo análisis.

La única forma de considerar que la Tasa por Inspección es retributiva de servicios efectivamente prestados, es ante la existencia de una expresión positiva que disponga que la misma recae únicamente sobre actividades que se realicen en locales, establecimientos, etc. o cuando los servicios sean prestables en relación a algo materialmente individualizado del contribuyente. (La negrita nos corresponde).

- (b) *Ni la denunciada –Provincia de Entre Ríos–, ni el municipio coadyuvante se manifestaron o reconocieron los alcances de las modificaciones en el sentido dado por el Comité Ejecutivo.*

Si bien ello no indica per se que las normas municipales permitan gravar la mera “actividad” con desprecio del sustento territorial, debe tenerse en cuenta como elemento interpretativo.

La redacción del CTM actual permite asimilar la “actividad” como suficiente manifestación de capacidad contributiva en la Provincia a los efectos de establecer un impuesto, como es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a la “actividad” como hecho jurídico-económico susceptible de recibir un servicio concreto e individualizado de fiscalización y control de sus condiciones de seguridad, higiene, salubridad, moralidad, etc., por y en el municipio en forma suficiente como para constituir la causa jurídica de una tasa retributiva. Éste último concepto debe prevalecer en la especie, y no el primero como admite la normativa municipal.

Se configura entonces, una clara afrenta a la Ley de Coparticipación Federal, en virtud de los motivos ya expresados en este recurso y en presentaciones anteriores,

en cuanto a la desnaturalización del instituto Tasa retributiva de servicios y a la imposición de gravámenes análogos a los nacionales coparticipados.

Que, finalmente, mantiene la reserva del caso federal y solicita

- 1. Tener presentado el Recurso de Revisión en tiempo y forma.*
- 2. Se sustancie el mismo, y se revoque la Resolución del Comité Ejecutivo N° 314/05, en los términos expuestos en el presente.*

Que a fs. 616 y siguientes se presenta también, por medio de apoderado debidamente acreditado, la adherente UNIÓN DE ADMINISTRADORAS DE FONDOS DE JUBILACIONES Y PENSIONES, a fin de *"...interponer el RECURSO DE REVISIÓN previsto en el Artículo 22 de la Ordenanza Procesal (texto s/ Res. 91/2004) contra la Resolución del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos N° 314 de fecha 19 de mayo de 2005, notificada a la UNIÓN DE ADMINISTRADORAS DE FONDOS DE JUBILACIONES Y PENSIONES el 7 de junio del corriente.*

En razón de los fundamentos que expondré, solicito a los Señores Representantes del Plenario se revoque la Resolución recurrida, en la forma y con los alcances que se expresan más abajo.

Destaco que simultáneamente a esta presentación, la firma FUTURA A.F.J.P. S.A. interpone un remedio análogo al presente, al cual esta Unión adhiere en todos sus términos. No obstante ello, me permito reeditar aquí los fundamentos expuestos por la empresa citada y que esta Unión de A.F.J.P. hace suyos."

Que, por lo expuesto en esta presentación no se reseñan los fundamentos de este recurso.

Que, corrido el traslado de estilo a la Provincia de Entre Ríos y la Municipalidad "coadyuvante", la primera contesta en tiempo y forma a fojas 634 a través de sus apoderados, adhiriendo a la contestación efectuada por la Municipalidad coadyuvante.

Que, esta última contesta a fs. 632. Solicita el rechazo del recurso en base a dos argumentaciones:

- 1) La primera de orden formal, en razón de que la recurrente, según sus dichos, no habría presentado el recurso en la forma debida atento a que no acompañó el soporte magnético exigido por el artículo 8 y 1 de la Instrucción Anexa de la Ordenanza Procesal. Cabe notar que la coadyuvante, en esta presentación, no cumplió, por su parte, con tal requisito, según consta por Secretaría.
- 2) Con respecto a los fundamentos de su presentación, manifiesta que *"...en honor a la brevedad, se dan por reproducidos y reiterados cada uno de los argumentos vertidos por esta parte al contestar conjuntamente con la*

Provincia de Entre Ríos la demanda interpuesta en su oportunidad, entendiendo que ni el anterior ni el actual texto del Código Tributario Municipal de Concordia contraviene la ley 23.548. Por otra parte, la resolución recurrida, en lo que respecta a la declaración de incompetencia y desestimación de la denuncia realizada, tiene antecedentes varios en diferentes pronunciamientos del Comité Ejecutivo y del Plenario de la Comisión Federal de Impuestos, constituyendo doctrina de tal organismo el resolver en el sentido hecho en la Resolución recurrida por los denunciantes”.

Que, por último, mantiene la cuestión federal.

Que, respecto de estas presentaciones al contestar los traslados, cabe señalar:

- 1) La recurrente ha acompañado en tiempo (misma fecha) y por escrito separado, el soporte magnético exigido por la O.P., como surge de las constancias de Secretaría en estos autos. Por ello solo cabe desestimar “in limine” el fundamento interpuesto para rechazar el recurso.
- 2) En todo caso, corresponde a este Plenario, atento a la falta de cumplimiento por parte de la coadyuvante de tal requisito, resolver si se tiene por contestado el traslado en razón de sus mismos argumentos.

Que por ello, corresponde tener por no contestado el traslado por parte de la coadyuvante, en razón de no dar cumplimiento a los requisitos formales establecidos por la Ordenanza Procesal.

Que, sin embargo, no siendo imputable a la Provincia tal incumplimiento, y habiéndose remitido ella en el marco de la buena fe procesal, a los fundamentos invocados por la coadyuvante, se tendrá a la contestación de aquella por efectuada en tiempo y forma.

Que, entrando al fondo del objeto recursivo, los fundamentos que pretenden sostener los agravios de las denunciantes no alcanzan a conmover lo resuelto por el Comité, en mérito a las siguientes consideraciones:

1) En cuanto a la decisión sobre la competencia de la Comisión:

Por razones que no se alcanzan a explicar, la concurrente confunde la declaración de incompetencia decidida por el artículo 1º de la Resolución N° 314 del Comité Ejecutivo y referida estrictamente a la presunta pugna de los tributos denunciados con el **impuesto sobre los ingresos brutos**, con lo decidido en el artículo 2º, en pleno ejercicio de la competencia, respecto de la pugna de los mismos con el régimen de la ley convenio 23.548.

En tal sentido, y como se verá, no hay agravio posible ni fundamento sobre lo primero y sí acerca de lo segundo.

Por ello, y más allá del encuadre defectuoso, siendo claro el agravio expresado y expuestos los fundamentos al respecto correspondería tenerlos como expresados, es decir, como recurriendo lo decidido por el artículo 2º de la Resolución atacada.

2) En cuanto a la consideración del tributo Tasa por Inspección de Higiene, Sanitaria, Profilaxis y Seguridad, según texto de la Ordenanza 32.906:

Los argumentos de la recurrente constituyen solo su particular interpretación acerca de la norma.

En efecto, la última versión conforme a la Ordenanza **32.906 CITADA POR LA RESOLUCIÓN N° 314 EN SUS CONSIDERANDOS** establece:

“Artículo 19º: La tasa prevista por este título es la prestación pecuniaria que se debe realizar al municipio por los servicios de:

- a) Registro y control de actividades empresarias, comerciales, profesionales, científicas, industriales, de servicios y oficios y toda otra actividad que fuera ejercida a título oneroso;*
- b) De preservación de salubridad, de moralidad, seguridad e higiene...”*

De esta transcripción resulta evidente:

- a) Que se encuentran claramente identificados seis servicios: **registro, control, preservación de salubridad, moralidad, seguridad e higiene.**
- b) Que se identifica a las **actividades** beneficiarias de tales servicios.
- c) Que resulta **necesaria la existencia de sustento territorial** dado que tales servicios solo pueden prestarse-rectamente interpretada la norma- respecto de local o establecimiento instalado en jurisdicción municipal.
- d) Que en ningún caso la norma actual autoriza a concluir que resulta obligado un contribuyente sin local o establecimiento en jurisdicción municipal.

La quejosa sostiene que *“La única forma de considerar que la Tasa por Inspección es retributiva de servicios efectivamente prestados, es ante la existencia de una expresión positiva que disponga que la misma recae únicamente sobre actividades*

que se realicen en locales, establecimientos, etc. o cuando los servicios sean prestables en relación a algo materialmente individualizado del contribuyente.”

Al respecto cabe señalar que ni de la doctrina de los autores ni de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación puede concluirse tamaño rigor positivista. Resulta evidente que es suficiente para tener en este aspecto a una tasa por tal- desde el punto de vista normativo- el que los servicios se encuentren identificados en su naturaleza –por ende individualizables- y puedan alcanzar a todos los contribuyentes.

Asimismo, basta con que la norma respectiva no establezca expresamente la excepción –como lo hacían las normas denunciadas en su anterior redacción- para concluir de suyo en la necesidad de sustento territorial como elemento inescindible del instituto “tasa” aún cuando no se lo mencione taxativamente.

3) En cuanto al carácter abstracto de la denuncia original:

Sostienen los denunciantes, como se ha visto que: ***“Coincidimos con el Comité Ejecutivo cuando invoca la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia según la cual las resoluciones deben dictarse en atención a los presupuestos fácticos y jurídicos existentes al momento del pronunciamiento, aunque los mismos fueran posteriores a la interposición de los recursos y acciones.*** (La negrita nos pertenece)

Sin embargo, yerra el citado organismo al tomar dicho principio como base para declarar su incompetencia. A nuestro entender, lo que debió hacer es considerar efectivamente las reformas sufridas por la normativa municipal, pero para resolver sobre la ilegitimidad del tributo antes de las modificaciones. Una declaración en tal sentido es totalmente actual, no abstracta y hasta obligatoria para la Comisión Federal, pues una abstención en este caso avala la concreta violación al Régimen de Coparticipación....”

...“A esta altura me permito aclarar que no intento probar –ni necesito hacerlo- que el tipo de exacciones a las que me refiero tengan lugar efectivamente, pues reconozco que esa Comisión Federal no debe distraer su función rectora en la solución de conflictos entre los Fiscos y el Contribuyente. Lo que sí sostengo es que la Municipalidad de Concordia ha instrumentado un sistema jurídico que la habilita a percibir la cuestionada “Tasa”, lo cual basta para tener por configurado el agravio al Régimen de Coparticipación.”

Respecto de tales argumentaciones, cabe reiterar que resulta suficientemente clara la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citada, en dos sentidos:

- a) *“...las resoluciones deben dictarse en atención a los presupuestos fácticos existentes al momento del pronunciamiento, aunque los mismos fueran posteriores a la interposición de los recursos”.*
- b) *“...la aceptación del contribuyente como denunciante tiende a ampliar el universo de interesados potenciales en que se respeten las normas de armonización tributaria pactadas en la ley convenio por las Provincias para sí y sus municipios, a fin de la tutela del acuerdo en este aspecto. Esta es la función de la Comisión Federal de Impuestos y no el resolver los conflictos entre fiscos locales y contribuyentes, materia deferida a los organismos administrativos y órganos judiciales municipales y provinciales.”*

De ello debe deducirse-como lo ha hecho la Comisión en precedentes anteriores ya citados- que su función remite a la tutela efectiva-**al momento de resolver**- de la vigencia de las normas de armonización tributaria pactadas en la ley convenio que, por otra parte, obligan también a los municipios partícipes en forma derivada.

De otro modo, se desnaturalizaría la función de esta Comisión claramente precisada por el más Alto Tribunal.

Así lo ha decidido el Comité Ejecutivo- y confirmado esta Comisión en Plenario, recordando tal doctrina en precedentes anteriores (Resolución N° 292 y cc, todas firmes):

*“Que, por otra parte, cuando la minoría de la Corte o, como en el caso que se cita en la Resolución de Plenario bajo examen, cuando la Procuradora Fiscal de la Nación no coinciden con la mayoría de los Ministros del Alto Tribunal, respecto de la admisibilidad del recurso extraordinario invocando la necesidad que tiene el contribuyente de un pronunciamiento de la Comisión (cuando ha elegido esta vía) **para obtener la repetición de impuestos declarados en pugna con la ley convenio, aún en este caso -cabe insistir- en que se alude a que no solo existe un interés general de preservar el sistema de dicha ley sino un interés concreto del particular, tampoco se admite que las decisiones de la Comisión resuelven controversias entre fisco y contribuyente, sino en lo que se refiere a la pugna de un tributo -que aquel pretende aplicarle a este -, con las disposiciones de la ley convenio.”***

*Que, conforme a tales precedentes, debemos hacer notar que, según la propia manifestación del denunciante al agravarse de la presentación efectuada por la coadyuvante y la Provincia comunicando la reforma de la Ordenanza impugnada, **su interés apunta a que se decida que, en su anterior redacción, la misma se encontraba en pugna con la ley convenio 23.548; y todo ello a fin de que no le resulte exigible pago alguno en consecuencia.***

*Que en este punto debe señalarse con precisión que, **más allá de la razón que pueda asistirle o no al denunciante, no es competencia de esta Comisión tutelar su interés subjetivo en orden a dicho agravio.***

Que, en efecto, como bien enseña la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes citados, la aceptación del contribuyente como denunciante tiende a ampliar el universo de interesados potenciales en que se respeten las normas de armonización tributaria pactadas en la ley convenio por las Provincias para sí y sus municipios, a fin de la tutela del acuerdo en este aspecto. Esta es la función de la Comisión Federal de Impuestos y no el resolver los conflictos entre fiscos locales y contribuyentes, materia deferida a los organismos administrativos y órganos judiciales municipales y provinciales.

*Que conforme al artículo 14 de la ley convenio 23.548 "Los contribuyentes afectados por tributos que sean declarados en pugna con el régimen de la presente ley, podrán reclamar judicial o administrativamente ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos." (ello) **no debiera llevar a invertir la vía procesal ordinaria para la tutela de los intereses particulares. El derecho a repetir es una consecuencia de la decisión en torno a tutelar la vigencia de la armonización tributaria. Si este fin jurídico se alcanza ello es suficiente en la esfera de competencia de la Comisión, sin perjuicio de los planteos que en orden a sus intereses puedan efectuar los contribuyentes en sede administrativa o judicial local.**"(Resolución N° 292/04 y cc. de CE).*

La aplicación de tan claro precedente al caso actual resulta indubitable.

4) Con relación a los tributos denominados "Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo" y "Contribución Especial para la Promoción del Parque Industrial."

Por los fundamentos dados corresponde confirmar lo decidido por el Comité Ejecutivo al respecto en la Resolución recurrida. Allí se dijo: *"Ambos tributos han sido suprimidos por la Ordenanza **32.856** al modificar la Ordenanza Tributaria Anual 2004, **32.638**...por lo anterior, conforme a lo expresado "supra" y sin más consideraciones debe tenerse a la denuncia respecto de estos dos últimos como devenida en una cuestión abstracta respecto de la cual carece de relevancia jurídica decidir."*

Que, conforme entonces a los antecedentes reseñados – y por las razones expuestas "supra" – esta Comisión en Plenario entiende que no existe fundamento suficiente para hacer lugar al recurso de revisión interpuesto contra la Resolución N°

314/2005 del Comité Ejecutivo, debiendo rechazarse el mismo y confirmarla en todas sus partes.

Que por ello, oído la Asesoría Jurídica, y en ejercicio de las facultades que le asigna el art. 11, inciso d) y 12 de la Ley N°. 23.548,

El Plenario de Representantes de
la Comisión Federal de Impuestos
RESUELVE:

ARTICULO 1°: No hacer lugar a los recursos de revisión interpuestos por “Futura AFJP S.A.” y la “Unión de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones” contra la Resolución N° 314 del Comité Ejecutivo, de fecha 19 de Mayo de 2005, con fundamento en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°: Confirmar, en consecuencia, la Resolución N° 314/2005 del Comité Ejecutivo, en todas sus partes.

ARTICULO 3°: Notificar esta Resolución a las recurrentes, a la Provincia de Entre Ríos y a la Municipalidad de Concordia y comunicar lo resuelto a los demás fiscos adheridos.

Firmado: Srta. Débora M. V. BATAGLINI – Secretaria Administrativa.
Cr. Daniel R. HASSAN - PRESIDENTE.