

Resolución de Plenario N° 45/1994

Buenos Aires, 16 de Diciembre de 1994

VISTO:

El Expediente N° 300/93, en el cual el Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires, ha interpuesto recurso de revisión (art. 12 de la Ley N° 23.548) atacando la Resolución N° 88, del 28 de diciembre de 1993, por la cual se hizo lugar a la demanda instaurada por la Cámara de Fabricantes de Almidones, Glucosas, Derivados y Afines, contra el Municipio del Partido de Chacabuco en tanto allí se resolviera hacer lugar a la demanda declarando la analogía de la denominada Tasa de Contralor de Concesión de Servicios como análoga al Impuesto al Valor Agregado que grava las locaciones y prestaciones de servicios efectuadas por quienes provean electricidad, y

CONSIDERANDO:

Que la impugnación de la Fiscalía de Estado Provincial desarrolla dos fundamentos en virtud de los cuales el gravamen local se encontraría al amparo de la dispensa recogida por el art. 9°, inc. b), tercer párrafo, *in fine*, de la Ley N° 23.548, al establecer que quedan excluidos de las obligaciones referidas en los párrafos precedentes *"los impuestos o tasas municipales y/o municipales vigentes al 31/12/84, que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen ..."*.

Que el primero de los fundamentos se centra en que la normativa consigna como requisitos de la dispensa dos únicas condiciones: a) que los tributos estén vigentes al 31 de diciembre de 1984; y b) que se encuentren afectados a obras o inversiones provinciales o municipales, hipótesis que se configuraría en la especie. Remite en tal sentido a la doctrina que dimanaría de la Resolución N° 63 del Comité Ejecutivo, dictada el 3 de mayo de 1989, en la causa *"Celulosa Argentina S.A. c/ Municipalidad de General Bermúdez"*, Expediente n° 200/88. Agrega, finalmente, que las sucesivas aplicaciones dadas a lo recaudado por el tributo han sido en todos los casos el financiamiento de obras públicas.

Que el segundo de los fundamentos se orienta a que la Cooperativa Eléctrica, ha sido ininterrumpidamente sujeto pasivo del tributo, concluyendo que la esencia del mismo no se altera por el hecho de que haya actuado en una etapa como contribuyente y en otra como agente de percepción del gravamen.

Que a todo evento, la Fiscalía de Estado solicita que *"para el improbable caso que se entendiera que desde el dictado de la ordenanza 1109/92, el gravamen ha sufrido*

una alteración tal en su estructura que lo convierte en un tributo distinto al creado en el año 1984 ... la pretendida incompatibilidad con el Impuesto al Valor Agregado, recién deberá reconocerse desde el dictado de dicha normativa municipal".

Que la representación provincial, finalmente, planteó el caso federal para ocurrir si prosperara la demanda, ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por la vía que autoriza el art. 14 de la Ley N° 48.

Que por su parte, en su presentación, la Municipalidad de Chacabuco además de adherir al recurso interpuesto por la Fiscalía de Estado Provincial, señaló que la resolución del Comité Ejecutivo, se apartaría de los planteos articulados por la actora para arribar a su conclusión de analogía. Tal supuesto quedaría configurado al orientar el análisis a la consideración de la base imponible de la tasa y no de la materia imponible.

Que al correrse traslado del recurso de revisión a la actora (fs. 195), la misma lo evacuó (fs. 196/216), solicitando se declarara desierta la apelación por articulación tardía, y en subsidio respondió a los agravios articulados.

Que la primera de las peticiones dio lugar a la Resolución N° 95 del Comité Ejecutivo, del 10 de junio de 1994, en virtud de la cual se rechazaron los planteos de la accionante orientados a tener por inexistente o nula la decisión del Comité Ejecutivo decretando una suspensión o prórroga en el plazo para interponer el recurso de revisión, con motivo de lo cual se tuvo a éste por presentado en término.

Que la representación provincial ante esta Comisión Federal ha acompañado copia del fax que se le hiciera llegar, conteniendo la Ordenanza N° 1.498/94 de la Municipalidad de Chacabuco, de esa Provincia, por la cual se derogó la tasa legislada por la Ordenanza n° 1383/94, Capítulo XX, art. 45, aplicada a la Cooperativa Eléctrica de Chacabuco Ltda., en concepto de control de concesión de servicios (v. fs. 328). En el aludido fax se consigna: "De acuerdo al compromiso asumido por el Sr. Intendente Municipal Cr. D. Héctor N. Francolino ante la Comisión Federal de Impuestos le acompañamos Ordenanza ya promulgada por la que se deroga la Tasa de Control de Concesión de Servicios. Ruégole su esfuerzo para lograr, ahora, la declaración de abstracción del problema planteado. Firmado: Jorge A. Ortega".

Que a su vez, la representación provincial ante esta Comisión insistió en el planteo articulado por su Fiscalía de Estado, solicitando que de declararse la incompatibilidad del gravamen municipal por analogía con el Impuesto al Valor Agregado, se la retrotraiga al dictado de la Ordenanza n° 1109/92.

Que entrando al fondo de la cuestión, este Plenario anticipa su opinión en el sentido de que la resolución del Comité Ejecutivo debe ser confirmada en la instancia.

Que se estima que los agravios formulados no se hacen cargo que la creación del gravamen que aquí se impugna, se produjo mediante la Ordenanza N° 85 del año 1984, Capítulo XIX, relativo a la "*Tasa por Control de Concesión de Servicio Eléctrico*", y que a tenor del art. 26 de dicha normativa se fijó el valor de la misma por las contraprestaciones contempladas en la Ordenanza de Concesión del Servicio

Eléctrico n° 6/61. En tales circunstancias, y con una cabal caracterización de tasa, ese era el tributo vigente al 31 de diciembre de 1984, y no el instituido bajo el mismo nombre, pero con distinta naturaleza por la Ordenanza Fiscal para el año 1985 que lleva el N° 165/84, y que en consecuencia recién receptoría en sus prescripciones los hechos imposables que acaecieran a partir del 1° de enero del año siguiente. Ello así, la afectación que aduce la Fiscalía de Estado Provincial del recurso instituido por la Municipalidad de Chacabuco a "*subsidios con destino a la construcción de un fondo comunitario de financiación de obra pública a realizarse en jurisdicción del Partido*", habría de operarse con posterioridad a la fecha que como hito temporal se contempla en el art. 9, inc. b), párrafo 3° de la Ley N° 23.548, esto es, el 31 de diciembre de 1984.

Que desde otro ángulo, las sucesivas modificaciones producidas en cuanto a la aplicación del recurso, no operaron solamente en el campo presupuestario municipal, sino que resultan gravitantes para la caracterización del tributo, ya como tasa, ya como impuesto con afectación específica. Es así que en el primero, la efectiva e individualizada prestación del servicio -y también su costo y financiamiento parcial o total-, se convierte en la causa eficiente del nacimiento de la obligación tributaria, lo que descarta, invirtiendo los términos, que el servicio se constituya en la mera excusa para validar la exacción fiscal. Por su parte, en el impuesto, su hecho imponible describirá -como tributo no vinculado-, una particular situación del contribuyente con aptitud para denotar capacidad contributiva y ajena, por tanto, de la actividad que despliegue el ente público en relación al contribuyente o destino de los fondos.

Que en la especie el instituto en consideración, más allá de mantener inalterado su *nomen iuris*, se mostró hasta el 31 de diciembre de 1984 como una tasa típica, mutando a partir del ejercicio 1985 en un impuesto con afectación específica. Tal extremo, se comprueba desde que la aplicación del recurso se ha visto sucesivamente alterada como consecuencia del dictado de las Ordenanzas N° 85/84 (para el ejercicio 1984), N° 165/84 (para los ejercicios 1985 y siguientes) y N° 1109 (para el ejercicio 1992 en adelante).

Que en cuanto a la afirmación sustentada por la Fiscalía de Estado Provincial en el sentido que la Cooperativa Eléctrica como contribuyente o como agente de percepción siempre ha sido sujeto pasivo del tributo, y que la alteración producida en dicho aspecto no haría a la esencia del gravamen, la misma se ve controvertida por las definiciones categóricas de la doctrina tributaria nacional que ha advertido sobre las consecuencias jurídicas y económicas que se derivan de la caracterización en una u otra categoría. Por tanto, la definición de los sujetos pasivos se convierte en un elemento básico de todo gravamen y en uno de sus componentes estructurales, cuales son: el material (objeto del impuesto); el espacial (criterios de vinculación y ámbito de aplicación); y el temporal (vigencia e instantaneidad o periodicidad del presupuesto de hecho).

Que en cuanto al planteo en subsidio efectuado por la Fiscalía de Estado Provincial - de que a todo evento la incompatibilidad recién surgiría con el dictado de la

Ordenanza N° 1109/92-, puede admitirse tal hipótesis, en tanto es en dicha ocasión cuando se desnaturaliza total y absolutamente el instituto tributario originario.

Que en otro orden, la articulación de la Municipalidad de que se habría resuelto alterando el principio de congruencia al fijar la analogía del gravamen municipal con el Impuesto al Valor Agregado, no sobre la materia imponible, sino tomando en cuenta la base imponible, apartándose del planteo de la accionante, se desentiende de las argumentaciones formuladas en la demanda, cuando a fs. 11 se consigna que *"A mayor abundamiento se agregan facturas, del servicio eléctrico prestado por la Cooperativa de cuya observación surge que tanto el Impuesto al Valor Agregado, como la Tasa por Control de Concesión de Servicios, tienen la misma base de imposición"*.

Por ello, lo dictaminado en sentido concordante por la Asesoría Jurídica, y en ejercicio de las facultades que le reconoce el art. 11, inc. d) y art. 12, de la Ley 23.548,

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

ARTICULO 1º. Desestimar el recurso de revisión articulado por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires, y al que adhiriera la Municipalidad de Chacabuco de la Provincia de Buenos Aires contra la Resolución N°88 del Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, la cual se confirma en todos sus términos, sobre la base y con los alcances que surgen de los considerandos precedentes, si bien se la retrotrae al dictado de la Ordenanza N° 1109/92, ocasión en la cual se desnaturaliza total y absolutamente el tributo originario.

ARTICULO 2º. Tener presente la reserva efectuada del caso federal.

ARTICULO 3º. Disponer se notifique la presente resolución confirmatoria a la Provincia de Buenos Aires, a la Municipalidad de Chacabuco, a la Cámara de Fabricantes de Almidones, Glucosas, Derivados y Afines, dando noticia de ello a las demás jurisdicciones contratantes.

ARTICULO 4º. Decretar, para una vez firme y ejecutoriada la presente Resolución se preceda al archivo de las actuaciones en que así se decide.

Firmado por: Dr. E. C. CABANILLAS (Secretario), Cr. G. J. OCAMPO (Entre Ríos).
Presidente.