

## Resolución de Plenario N° 74/2000

Buenos Aires, 19 de Octubre de 2000

### VISTO:

Las Resoluciones N° 160/98 y 165/98 del Comité Ejecutivo dictadas en el Expediente N° 440/98 "VICENTÍN S.A.I.C. c/ Municipalidad de San Lorenzo - Provincia de Santa Fe y

### CONSIDERANDO

Que contra las mismas la denunciada coadyuvante interpuso recursos de revisión presentado en tiempo y forma.

Que la Provincia de Santa Fe manifestó su expresa voluntad de que los mismos se tengan por interpuestos a fs. 212.

Que, asimismo, se cumplió con los traslados de rito.

Que la denunciante y la Provincia contestaron los mismos en tiempo y forma.

Que los recursos fueron admitidos por el Comité Ejecutivo a los fines de su elevación al Plenario de la Comisión previo traslado de rito. Todo ello por Resolución N° 175 del 30 de Septiembre de 1999.

Que, por las razones expuestas en el dictamen de Asesoría Jurídica, que esta Comisión comparte, los mismos pueden tenerse por fundados en orden a su admisibilidad según el requisito previsto por el artículo 22 de la Ordenanza Procesal.

Que, también por los fundamentos del dictamen citado, atento a la conexidad de la cuestiones que constituyen su objeto, a que ambos recursos fueron considerados en forma conjunta en todo el trámite de estas actuaciones, y por razones de economía procesal, resulta procedente mantener dicho criterio a los efectos de su tratamiento por parte del Plenario de la Comisión.

Que, como antecedente para la consideración de los recursos presentados debe recordarse que, en las presentes actuaciones, la denunciante, Vicentín SAIC, requiere de la Comisión Federal de Impuestos se pronuncie decidiendo acerca de la pugna de la tasa municipal denominada "Derecho de Registro e Inspección" de la Municipalidad de San Lorenzo, Provincia de Santa Fe, con las disposiciones de la Ley Convenio 23.548.

Que, sustancialmente requiere que "...la CFI haga que la M. De S.L. cese en la ilegítima pretensión que ha exteriorizado respecto de mi representada, en cuanto a la

tasa denominada "derecho de Registro e Inspección"...". Se trata de la "...diferencia entre el importe ingresado y el que hubiera correspondido ingresar por el Derecho de Registro e Inspección...sin que ...se suministre fundamento alguno respecto de tamaño pretensión."

Que la presentante supone una explicación al afirmar seguidamente que "Descontamos que tal diferencia habrá de derivarse de la circunstancia de que Vicentín S.A. liquida el Derecho de Registro e Inspección de la Municipalidad de San Lorenzo, en proporción a sus ingresos brutos gravados (es decir sin computar los provenientes de exportaciones), y aplicando el Convenio Multilateral, régimen general y art. 35".

Que de lo cual se deduce allí mismo que para la denunciante la Municipalidad utiliza otro criterio de cálculo para determinar el monto de la obligación.

Que de inmediato pasa a referirse a ciertos precedentes de esta Comisión, a fin de que "...ponga en inmediata ejecución el antecedente con que cuenta, referido a la propia Municipalidad de San Lorenzo, y estrictamente sobre el mismo tema. Casi no se trataría de decidir una cuestión, sino de recordar (sic) a las jurisdicciones comprometidas lo que ya se ha decidido, con anterioridad, respecto del mismo caso, y afectando a la misma Municipalidad, de manera que esta cumpla lo que ya ha sido decidido".

Que luego precisa que tales antecedentes se referían a "una queja idéntica a la que aquí traemos" y que se resume de esta manera: "a) Como se sabe el derecho de Registro e Inspección (denominación en los municipios de Santa Fe del tributo que en la mayoría de las jurisdicciones se llama Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene), toma como base imponible a los ingresos brutos devengados por el ejercicio habitual y a título oneroso de actividades económicas y que reciben los servicios de inspección, seguridad, higiene, etc....b) Los ingresos brutos derivados de exportaciones no pueden ser localmente gravados...c) Así lo dispone, en efecto, ...la Ordenanza Fiscal de la propia Municipalidad de San Lorenzo...d) No obstante esa clara prohibición, la Municipalidad pretende aplicar a Vicentín el "Régimen Especial" (que contempla la Ordenanza)...por el cual ciertos contribuyentes, en lugar de tributar en un porcentaje sobre sus ingresos brutos...deben tributar un muy alto monto fijo...dentro del cual quedan claramente gravados los ingresos por exportaciones, que de otro modo...estarían exentos."

Que, asimismo explica que esta situación guarda a su entender total semejanza con la "Denunciada hace años ...por CIARA a esta Comisión Federal de Impuestos ...que diera lugar al Expediente 298/93 (contra la Municipalidad de San Lorenzo).

Que de tales antecedentes, origen de estas actuaciones, cabe concluir que:

- a) La denuncia no plantea la vigencia de un tributo análogo en su estructura a otro nacional coparticipable, con el cual se encontraría en pugna.
- b) No pide por ende que se decida en orden a la pugna por analogía del tributo local con uno nacional coparticipable.

c) Por otra parte la denunciante no duda del carácter de tasa municipal que le atribuye al "derecho" cuestionado. Ello, por ende concluiría sin más la cuestión "in límine" si la intención fuera solicitar se declare la pugna. Ello en razón, como se sabe, de que las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados no se encuentran alcanzadas por la obligación de no gravar por vía tributaria las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos por la ley convenio 23.548 (art. 9, inciso b) segundo párrafo).

d) Debe considerarse entonces si nos encontramos entonces ante otro supuesto que habilita la competencia de la Comisión. Según la presentación se denuncia que la Municipalidad de San Lorenzo no cumple las obligaciones asumidas por la Provincia en materia de Ingresos Brutos, en orden a dos cuestiones concretas:

d.1) El gravar las exportaciones

d.2) La aplicación del Convenio Multilateral.

e) Al respecto no denuncia que surjan de la norma cuestionada ambos extremos, sino que ello sería consecuencia de que la aplicación de un determinado régimen de monto fijo, previsto por la Ordenanza que regula el tributo, implica gravar sus ingresos derivados de exportaciones.

Que a su turno la Municipalidad de San Lorenzo, en su carácter de coadyuvante contestó el traslado respectivo negando todas y cada una de las impugnaciones, como así también la competencia de esta Comisión para entender en la cuestión planteada. Además, niega el carácter de tasa al tributo cuestionado, alegando una clara diferenciación entre las tasas y los derechos.

Que la Provincia, en esa oportunidad, no contestó el traslado de rito.

Que en tales circunstancias se produjo el dictamen n° 28/98 de Asesoría Jurídica y el dictado de la Resolución N° 160, el 15 de Octubre de 1998, la primera de las recurridas y aquí bajo análisis.

Que dicha Resolución estableció en su parte dispositiva:

"ARTICULO 1º: Tener por presentado y como coadyuvante al Municipio de San Lorenzo con el domicilio constituido.

ARTICULO 2º: Rechazar los planteos de incompetencia articulados por la demandada por basarse en apreciaciones de orden constitucional no atendibles en esta sede (autonomía municipal, inoponibilidad a dicho plano de gobierno de la ley de coparticipación y del convenio multilateral, inconstitucionalidad de leyes provinciales, violación del principio del juez natural y del principio de defensa en juicio) y ante las precisas directivas que la habilitan para conocer de que da cuenta el art. 11, inc. d), de la Ley N° 23.548.

ARTICULO 3º: Desestimar la prueba ofrecida por ambas partes por considerarla inconducente habida cuenta la inatingencia de la misma para resolver la cuestión, más allá de la documental ya agregada a las actuaciones y los expedientes invocados obrantes en esta instancia.

ARTICULO 4º: Declarar la cuestión de puro derecho y correr traslado de la presente resolución a las partes por el término de cinco (5) días corridos (arts. 1º y 18 de la Ordenanza Procesal)".

Que, contra ella la Municipalidad de San Lorenzo presentó el primero de los recursos.

Que funda el mismo en que no pueden negarse sus planteos de incompetencia alegando el Comité Ejecutivo que se basan en apreciaciones de orden constitucional no atendibles en esta sede. Que, además, "al desestimarse la prueba ofrecida...queda en total y absoluto estado de indefensión, violándose de esa manera los principios constitucionales del debido proceso y la defensa en juicio, lo que tornan dicha resolución en inconstitucional".

Que, por último se agravia de que la Resolución N° 160 "está viciada de nulidad absoluta por cuanto la misma en un solo acto resolutorio desestima la prueba ofrecida y declara la cuestión de puro derecho, impidiéndome el ejercicio del derecho que me otorga el artículo 15, segunda parte, de la ordenanza procesal...al otorgárseme un plazo de cinco días corridos para presentar memorial tal como lo establece el artículo 4to. de la resolución impugnada se está cercenando mi derecho a impugnar el artículo 3ero.de dicha resolución, impugnación para la que la norma citada ( el artículo 15, O.P.) me otorga un plazo de sesenta (60) días."

Que en razón de esto último pide "Se suspenda el plazo fijado para la presentación de memorial hasta tanto no se resuelva el recurso de revisión aquí planteado." e insiste en que se declare la Comisión incompetente para entender en la cuestión de fondo.

Que, a su turno, la denunciante, Vicentín SAIC, contestando el traslado de la Resolución N° 160, consiente la misma efectuando diversas manifestaciones tendientes a subrayar que debe considerarse - al momento de analizar la prueba documental agregada y admitida, como así también los precedentes de la Comisión invocados-, que respecto de la denuncia planteada esta Comisión ya se ha expedido haciendo lugar a la misma en casos que plantean absoluta identidad. Asimismo, manifiesta que "la cuestión de puro derecho se integra pues, con la de que los fiscos deben ajustarse a las decisiones firmes y consentidas de los organismos que integran, las que, en el caso se asientan, básicamente, en los elementos destacados, todos los cuales están acreditados en la causa".

Que en razón de lo invocado por la recurrente (la Municipalidad de San Lorenzo), el Comité Ejecutivo dictó, previo al tratamiento del recurso la Resolución N° 165, del 25 de Noviembre de 1998, que dice en lo pertinente: "Que se advierte en este acto que el término por el cual se corrió traslado de aquella resolución, particularmente en lo tocante a la inadmisibilidad de la prueba, no se compadece con lo previsto en el segundo párrafo del art. 15 de la Ordenanza Procesal, que contempla un plazo de sesenta (60) días.

Que en tanto el Comité Ejecutivo no se ha desprendido de su competencia corresponde dicte una nueva resolución en consonancia con la prescripción referida

en el párrafo precedente, a efectos de sanear cualquier vicio procesal, preservar con la mayor plenitud la garantía constitucional del derecho de defensa y atender el principio de celeridad procesal.

Que de tal modo no sólo se preservarán adecuadamente los derechos de las partes, sino que también así la instancia revisora del Plenario podrá ejercitar, en su tiempo, la jurisdicción apelada con la mayor amplitud.

Que sobre la base de lo dictaminado concordantemente por la Asesoría Jurídica, en mérito a lo dispuesto por el art. 15, segundo párrafo de la Ordenanza Procesal y art. 34, inc. 5º, ap. b), del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, esta última norma de aplicación supletoria en la especie,

EL COMITE EJECUTIVO DE LA  
COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS

RESUELVE:

ARTICULO 1º: Correr nuevo traslado a las partes de la Resolución N° 160 del Comité Ejecutivo, de fecha 15 de octubre de 1998, y de esta resolución por el término de sesenta (60) días corridos a partir de la fecha de su notificación.

ARTICULO 2º: Vencido dicho plazo, con las presentaciones que puedan efectuarse, se corra vista a la Asesoría Jurídica previo a la elevación de las actuaciones al Plenario de Representantes".

Que corrido el traslado de la Resolución N° 160 en los plazos que dispone la N° 165, la Municipalidad se presenta dentro de los mismos a los efectos de plantear un hecho nuevo y, sin perjuicio de reiterar su planteo de incompetencia, interponer sendos recursos de revisión contra las Resoluciones N° 160 y 165. Solicita, por ende, se tenga presente el hecho nuevo; para el caso de que no se considerara el mismo subsidiariamente se tengan por interpuestos dichos recursos y "Se haga lugar a la incompetencia planteada y a los recursos de revisión teniéndose presente que los mismos no sólo se fundan en la incompetencia sino también en la nulidad e inconstitucionalidad de las resoluciones impugnadas."

Que mediante Resolución N° 175, del 30 de septiembre de 1999, el Comité Ejecutivo, luego de considerar el hecho nuevo y los recursos interpuestos subsidiariamente, decidió:

"ARTICULO 1º: Denegar, con fundamento en los considerandos de la presente, la solicitud de la Municipalidad de San Lorenzo, Provincia de Santa Fe por la que se requiere que el objeto de la demanda planteada en el Expediente 440/98, sea declarado como cuestión que ha devenido abstracta.

ARTICULO 2º: Admitir los recursos de revisión interpuestos subsidiariamente por la Municipalidad de San Lorenzo, Provincia de Santa Fe contra las Resoluciones N°s 160 y 165 del Comité Ejecutivo, por los fundamentos de los considerandos, debiendo correrse el traslado de práctica, por el término de diez (10) días corridos, una vez firme lo resuelto por el artículo 1º."

Que luego de quedar firme la denegatoria expresada en el Artículo 1° de la Resolución N° 175, se procedió al traslado de los recursos interpuestos por la Municipalidad de San Lorenzo contra las Resoluciones N° 160 y 165.

Que los mismos, como se ha dicho, fueron contestados en tiempo y forma por la denunciante, Vicentín SAIC y por la Provincia de Santa Fe, en su carácter de parte necesaria, en tanto que la Municipalidad actúa como coadyuvante.

Que debe tenerse en cuenta que lo sustancialmente relevante como materia del recurso "sub exámine" en lo que a la Resolución N° 160/98 se refiere, el Comité Ejecutivo decidió:

"...ARTICULO 2°: Rechazar los planteos de incompetencia articulados por la demandada por basarse en apreciaciones de orden constitucional no atendibles en esta sede (autonomía municipal, inoponibilidad a dicho plano de gobierno de la ley de coparticipación y del convenio multilateral, inconstitucionalidad de leyes provinciales, violación del principio del juez natural y del principio de defensa en juicio) y ante las precisas directivas que la habilitan para conocer de que da cuenta el art. 11, inc. d), de la Ley N° 23.548.

ARTICULO 3°: Desestimar la prueba ofrecida por ambas partes por considerarla inconducente habida cuenta la inatingencia de la misma para resolver la cuestión, más allá de la documental ya agregada a las actuaciones y los expedientes invocados obrantes en esta instancia.

ARTICULO 4°: Declarar la cuestión de puro derecho y correr traslado de la presente resolución a las partes por el término de cinco (5) días corridos (arts. 1° y 18 de la Ordenanza Procesal).".

Que al fundar el recurso la coadyuvante expresa, en síntesis:

a) "...del escrito de interposición de demanda y su contestación surge, sin lugar a duda alguna, que existen hechos controvertidos, al existir hechos controvertidos, la causa debe abrirse a prueba, caso contrario se estaría violando el derecho constitucional a la defensa en juicio, ya que deja a la Municipalidad de San Lorenzo en un total y absoluto estado de indefensión (sic)".

b) "...el Comité Ejecutivo desestima la prueba ofrecida por las partes por "considerarla inconducente", olvidándose que de acuerdo con la Ley que rige este procedimiento, sólo puede expedirse sobre la "procedencia y admisibilidad de la prueba", ver art.15°, segunda parte y ello es lógico, ya que si una prueba es "conducente" o "inconducente", sólo puede determinarse en el momento del juzgamiento de la prueba y al dictarse resolución y no antes que esa prueba sea producida como pretenden hacerlo los miembros del Comité Ejecutivo".

c) "...destaco a esa Comisión Federal de Impuestos que no existe en la actualidad en vigencia ninguna Ley de coparticipación, ni pacto (sic) fiscales vigentes, razón por la

que considero la intervención de la misma no sólo incompetente para intervenir en la cuestión planteada sino ilegal".

Que, a su turno, y contestando los respectivos traslados, se manifiestan la Provincia y la denunciante.

Que la Provincia, representada por su Fiscal de Estado, sustancialmente expresa que:

a) Frente al traslado que se le ha corrido "La Provincia de Santa Fe bajo el régimen de la ley 23.548 tiene el imperativo de coadyuvar a su cumplimiento aún cuando el acto hipotéticamente lesivo del ordenamiento, proviniese de un ente institucional que la normativa le asigna cierta autonomía en el ejercicio del poder tributario. Empero y frente al conflicto instalado, no es su función la de asumir la defensa procesal de actos administrativos locales, sino la de asegurar la averiguación de la verdad material cuando se debate la eventual pugna de ordenamientos de diversa jurisdicción ello, como queda dicho, en la esfera de su participación multilateral de la ley 23.548".

b) Con respecto a la inadmisibilidad de la prueba ofrecida y la declaración de la cuestión como de puro derecho, expresa que a su entender ello no resulta "prima facie compatible con las funciones" de la Comisión "ni con la determinación objetiva de la materia en conflicto".

Interpreta ello en razón de que, a su juicio, "...un análisis finalista de la ley 23.548, no admite una declaración de superposición en abstracto o, aún si se quiere, una mera confrontación entre los alcances de uno de orden local frente al que el ordenamiento tutela". Así, según esta interpretación, cuando la ley convenio 23.548 establece en el artículo 11, inciso d), como función de la Comisión decidir "...si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en que medida a las disposiciones de la presente" nos daría "una primera pista a la finalidad de evitar la superposición impositiva...La superposición o la doble imposición, es una cuestión de grado y no un sistema exclusivamente ordenatorio de la legislación tributaria. De allí que el precepto que analizamos mande a la Comisión a establecer la "medida" de la oposición...".

Agrega luego que "...constituye un presupuesto esencial de invalidación de la normativa objetada, vincular sus aspectos sustanciales (hecho y sujeto imponible, alícuota, etc.), con la medida de la pugna u oposición con el ordenamiento genérico, punto al que únicamente se puede arribar luego de desandar el camino de la prueba de un perjuicio económico relevante, cuestión que ha señalado con claridad la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Compañía General de Combustibles S.A."...citado por la Comisión en la Resolución 48 dictada en el precedente "CIARA"".

Insiste, por otra parte en que "Tanto la doctrina como la jurisprudencia es conteste en que el fenómeno de la superposición o doble imposición requiere de la demostración del agravio económico concreto. Una hipótesis de pugna del tributo sólo puede basarse en una afectación grave de la renta empresaria más allá de lo razonable...".

Concluye que "En el caso y ante la ausencia de demostración en concreto del perjuicio, solo podría conducir a una declaración de potencial pugna."

Que, afirmado todo ello señala, sin embargo, para precisar su posición que "...en punto a considerar exclusivamente la declaración de puro derecho y, por ende la legitimidad de la desestimación probatoria, el análisis entendemos posibilita la adopción de dos únicos caminos, a saber:..." :

a) que la Comisión adoptase el criterio análogo al resuelto en el caso "Microsules y Bernabó S.A." en la Resolución 174 de C.E. y 70 de Plenario en cuanto a que se apartan de las hipótesis de pugna a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados. En tal caso "...mas allá de la discusión de si la tasa importa o no una afectación de la renta empresaria que la constituye en pugna...se adopta el criterio análogo de que por tratarse de una contribución correspondiente a un servicio efectivamente prestado no cabe tal análisis (y) la conclusión es que sería correcta la declaración de puro derecho e inatención de la prueba para resolver la cuestión".

b) Que "Por el contrario, si al dictar la Resolución n°160 la Comisión no consideró tales corolarios y la resolución de mérito es factible de expedirse en relación al fondo de la queja del demandante, la Provincia de Santa Fe entiende que no puede prescindirse de la prueba ofrecida por las partes en orden a los principios que adelantamos en este memorial y la exigencia del art.11 inc. D) de la ley 23.548 de establecer la "medida" de la oposición".

Que no se pronuncia la Provincia respecto del planteo de incompetencia y cabe concluir de sus dichos que no tiene dudas acerca de que corresponde a la competencia propia de la Comisión entender en la cuestión que motiva esta actuación.

Que por su parte la denunciante (Vicentín SAIC), plantea como cuestión previa el que a su entender "el municipio no está habilitado a interponer recurso de revisión".

Que fundamenta ello en que, conforme a la ley convenio 23.548 (art. 12) y la Ordenanza Procesal (arts. 4° y 22°), se reconocen únicamente como partes a la Nación y las Provincias.

Que asimismo indica que la propia Resolución N° 175 admite que las municipalidades no son parte en los procesos del art. 11 inc. d) de la ley 23.548 "...y no pueden interponer recurso de revisión contra las resoluciones del Comité Ejecutivo".

Que señala también que "Frente a ese texto claro de la norma general obligatoria, la supuesta conformidad de la provincia no puede otorgar a la municipalidad un derecho que aquella no le otorga. Si la provincia aspira a que una decisión del Comité Ejecutivo sea revisada por la Comisión Federal en pleno, lo que debe hacer es interponer ella el recurso de revisión, aún cuando lo haga en el único interés de la municipalidad, cuya calidad de parte coadyuvante solo se verifica, obviamente, respecto de la propia provincia".

Que agrega "...en consideración a que se ha violado el texto expreso de la ley, a que la Provincia de Santa Fe no ha adherido ni mucho menos a los recursos interpuestos,

y a que las Resoluciones del Plenario que se citan como supuestos antecedentes para conceder los recursos ninguna vinculación guardan con el caso, ni expresamente han tratado y justificado como excepción la apelación por parte de un municipio, solicito se declare mal concedidos los recursos interpuestos por el Municipio de San Lorenzo...".

Que concluye señalando "El Comité Ejecutivo y la Comisión Federal en pleno sólo deben admitir recursos de revisión interpuestos por las partes, y las municipalidades no lo son...los organismos de aplicación no pueden apartarse de lo que disponen las normas generales que deben aplicar...tales comisiones sólo podrían modificar la ordenanza procesal...pero con las mayorías necesarias y sólo para el futuro; el actual ordenamiento acuerda el derecho a la revisión solamente a las provincias, en el caso la provincia no ha recurrido sino todo lo contrario, no respalda la postura sustantiva de la municipalidad, no pudiendo suplirse lo dispuesto por quienes dictaron la ordenanza procesal, en sintonía estricta con la ley 23.548...pues ello supondría desinformación, ligereza, distracción o torpeza del legislador, lo que es inadmisibles al interprete(Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos....).

Que este planteo de cuestión previa exige su tratamiento inmediato.

Que obviamente no nos encontramos ante un recurso de revisión contra la Resolución N° 175 del Comité Ejecutivo. Ello en tanto que la misma denunciante no lo ha planteado como tal más allá de expresiones como que "La resolución n° 175 debe ser revocada...". ya que párrafos mas adelante precisa su petición en orden a que " se declare mal concedidos los recursos...y pasen las actuaciones a resolver la cuestión de fondo introducida por mi mandante en su demanda".

Que respecto pues a los fundamentos de tal solicitud, esta Comisión entiende que los términos en que se concreta la presentación de la provincia de Santa Fe a fs. 212, sostienen formalmente los recursos interpuestos por la Municipalidad de San Lorenzo y apoyan su admisión mediante la Resolución N° 175 del Comité Ejecutivo, todo lo cual no cede ante estos nuevos argumentos de la denunciante.

Que, por ello, y de conformidad a la opinión de la Asesoría Jurídica en su dictamen, debe desestimarse sin más esta cuestión previa, reiterando el criterio seguido por el Plenario en las Resoluciones 46 y 60 las que, a pesar de lo sostenido por la denunciante, son de estricta aplicación al caso aquí bajo tratamiento.

Que, luego de la cuestión previa referida a la legitimación de los municipios para plantear el recurso de revisión, y con relación al mismo, la denunciante distingue los dos aspectos que, a su juicio, integran la materia a considerar:

- a) El rechazo al "planteo de incompetencia de la Comisión Federal por razones constitucionales.
- b) El rechazo a la inadmisibilidad de "la prueba propuesta por ambas partes por considerarla inconducente, en mérito de lo cual declara a la cuestión de puro derecho."

Que, con respecto a la cuestión de competencia señala que "La competencia de la Comisión Federal de Impuestos surge en forma clara de la ley 23.548...(y que)...Es correcto lo dispuesto...en el art.2° de la Resolución n° 160/98 al considerar no atendible en esta sede el planteo que además resulta contradictorio con la deducción por la municipalidad de los recursos de revisión y con la pretensión de que se le reconozca como parte en el proceso, lo que entre otras cosas importa la voluntaria aceptación de someterse a sus resultados".

Que en relación con la declaración de la cuestión como de puro derecho "...entiende razonable lo dispuesto por la Resolución N° 160/98, en tanto significa prescindir solamente del resto de la prueba propuesta por las partes, habiendo sido admitida, y no cuestionada por la municipalidad, la documental agregada y los expedientes obrantes en esta instancia".

Que sentadas así suscitadamente las posiciones de las partes y la coadyuvante en torno al recurso interpuesto por esta última contra la Resolución N° 160 del Comité Ejecutivo y habiendo entendido "supra" esta Comisión Federal que corresponde mantener el criterio de que los municipios se encuentran legitimados para interponer el recurso de revisión que prevé el artículo 12 de la ley convenio 23.548, corresponde resolver sobre aquellas presentaciones.

Que en primer lugar conviene precisar las cuestiones a considerar:

1) Se trata de decidir si la Comisión Federal de Impuestos se encuentra habilitada para entender, de conformidad a la ley convenio 23.548, en las denuncias de los contribuyentes contra los municipios, por incumplimiento de las obligaciones que las Provincias han asumido en su nombre al adherir al régimen de la misma. No nos encontramos ante el supuesto de las denuncias de los contribuyentes respecto de un tributo municipal por entender que su estructura resulta análoga a la de un impuesto nacional distribuido por dicho régimen (sería el caso previsto por el artículo 9, inciso b); párrafo segundo.), sino ante los supuestos referidos a los impuestos sobre los ingresos brutos y aplicación del Convenio Multilateral (son los casos previstos por el artículo 9, inciso b); punto 1 e inciso d)).

2) Se trata de decidir en este caso concreto si, a tales efectos, resulta procedente declarar que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho. Aquí conviene recordar qué es una "cuestión de puro derecho" en materia procesal. Enseña el reputado maestro del Derecho Procesal Lino Enrique Palacio que " La causa debe declararse como de puro derecho cuando el demandado admite los hechos expuestos en la demanda pero desconoce, en cambio, los efectos jurídicos que el actor les ha asignado.". Por su parte, Carlos Fenochietto y Roland Arazi enseñan que "Cuando en el proceso no hay hechos controvertidos o, habiéndolos, pueden acreditarse con las constancias agregadas en los autos. El juez declarará la cuestión de puro derecho".

Estos supuestos son extraídos de la doctrina procesal y de las disposiciones del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria a nuestro

procedimiento, en tanto que la Ordenanza Procesal no precisa la naturaleza de la cuestión

Que respecto de la cuestión de la competencia, y más allá de las razones invocadas por la recurrente, esta Comisión hace suya la opinión de la Asesoría Jurídica en orden a que ninguna duda cabe respecto de que se encuentra habilitada la Comisión Federal de Impuestos para abrir su competencia a los efectos de entender en la denuncia planteada.

Que ello es así en razón de que la denuncia en cuestión se refiere concretamente al incumplimiento, por parte de un municipio que integra el territorio de una Provincia adherida al régimen de la ley convenio 23.548, de las obligaciones que ésta contrajo por sí y en su nombre al momento de la adhesión.

Que ya el hecho de interpretar solamente si tales obligaciones le resultan oponibles a los municipios habilitaría claramente dicha competencia. Con cuanta más razón el decidir acerca del incumplimiento de las mismas, lo que supone aquello.

Que con relación a la declaración de la cuestión planteada como de puro derecho, entendemos de utilidad aplicar los criterios doctrinarios y legislativos citados más arriba. Así, debemos preguntarnos:

- a) ¿La recurrente ha admitido los hechos planteados en la denuncia, aunque mas no fuere para asignarles un efecto jurídico distinto al que le asigna el contribuyente?
- b) Aún admitiendo que existen hechos controvertidos (y mucho más si la controversia reside en el distinto entendimiento acerca de los efectos jurídicos mas no de los hechos en cuestión) ¿resultan suficientes las constancias agregadas en la denuncia y su contestación para acreditar las posiciones de las partes y la coadyuvante?

Que, asimismo, y antes de proceder al análisis en concreto para responder a estos interrogantes, debe considerarse la posición sostenida en su escrito de responde al traslado por la Provincia de Santa Fe.

Que el Fiscal de Estado, en representación de dicha Provincia plantea un enfoque diferente de esta cuestión. En prieta síntesis sostiene que las decisiones que emite la Comisión Federal de Impuestos, de conformidad al artículo 11, inciso d) de la ley convenio 23.548, no pueden consistir en declaraciones "en abstracto" o en "mera confrontación" entre los alcances de un tributo local con otro de los que la ley convenio tutela en tanto que distribuidos por ella. Es más precisa que, a su entender, "tanto la doctrina como la jurisprudencia es conteste en que el fenómeno de la superposición o doble imposición requiere de la demostración del agravio económico concreto".

Que, por ello afirma que -salvo en el caso de tener que decidir en orden a una tasa retributiva de servicios efectivamente prestados respecto de su analogía con un impuesto nacional coparticipable-, siempre que se considere de la pugna de un tributo con las prescripciones de la ley convenio en materia de superposición o doble imposición no puede prescindirse de la prueba ofrecida por las partes.

Que esta posición, sumamente respetable y atendible si se trata de considerar el proceso judicial en la materia, plantea una cuestión de enorme importancia en orden al alcance de la competencia de esta Comisión.

Que, así, La cuestión es: ¿compete a la Comisión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11, inciso d) de ley convenio 23.548, la tutela de derechos subjetivos de los contribuyentes en materia de tributos que puedan superponerse o resultar análogos con otros nacionales distribuidos por dicha norma?. O solo resulta de su competencia decidir en el sentido de declarar objetivamente y conforme al derecho que rige el tributo cuestionado, si dicha norma se encuentra en pugna con las disposiciones de la ley convenio 23.548?.

Que nos encontramos así ante una cuestión que no ha sido resuelta siempre en el mismo sentido a través de la actuación de esta Comisión desde la sanción de la ley 20.221.

Que, a criterio de esta Comisión en su actual composición, y a pesar del precedente "CIARA" citado por todos los intervinientes en este expediente, la respuesta a este interrogante no debería incidir en la consideración del recurso interpuesto.

Que ello se funda en las siguientes razones:

a) la contribuyente no cuestiona la declaración de puro derecho y, siguiendo el razonamiento "a contrario sensu" del fiscal provincial, debiera ser la primera interesada en que se pruebe "en concreto" el "agravio económico". Sin embargo a ella le alcanza con que la Comisión declare que la tasa cuestionada se encuentra en pugna con las obligaciones asumidas por la provincia en nombre de sus municipios.

b) La coadyuvante (la municipalidad de San Lorenzo), por el contrario, exige la apertura a prueba. Suponemos que a fin de demostrar que no existe "agravio económico concreto". Ahora bien, si de esto se trata, ¿porqué cuestiona la competencia de la Comisión y reivindica el tratamiento de la cuestión en sede judicial?.

Que en síntesis, con ser muy respetable el razonamiento de la Provincia, entendemos que no inhibe sostener como criterios de análisis los ya citados y extraídos de la doctrina y legislación procesal aplicable. Plantea, sin embargo, una cuestión de fondo que deberá considerarse al momento de resolver para definitiva en cuanto al alcance de la competencia que se ha abierto.

Que, asimismo, y en este caso particular, en tanto se invoca por la denunciante el incumplimiento del Convenio Multilateral, en su oportunidad también deberá decidirse el alcance de la competencia en relación con la que corresponde a la Comisión Arbitral y el Plenario de dicho acuerdo.

Que finalmente, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho desde 1980 (sin haber modificado tal criterio) y refiriéndose al artículo 12, inciso d) de la ley convenio 20.221, precedente del actual artículo 11, inciso d) de la ley convenio 23.548 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 302:351)

Que, yendo al planteo de la recurrente acerca de la declaración de la cuestión de puro derecho y utilizando como criterio el doble interrogante "supra" enunciado, teniendo a la vista las actuaciones debe concluirse que:

a) la recurrente (denunciada en el origen de estas actuaciones), en este caso no ha negado los hechos invocados por la denunciante, sino que se ha limitado a asignarles un efecto jurídico distinto.

Ello surge de las presentaciones que concuerdan en el hecho de la pretensión de la Municipalidad a percibir los importes intimados y difieren en cuanto a que mientras para la denunciante el efecto de la misma es gravar ingresos derivados de exportaciones, para la recurrente denunciada el efecto es ingresar importes que resultan de aplicar estrictamente las disposiciones que entiende corresponden conforme a la Ordenanza vigente. En definitiva, se trata de diferencias en torno a los efectos jurídicos de una norma cuya existencia y aplicación al caso concreto no se discute. Se trata, por ende, de interpretar una norma jurídica antes que considerar la existencia de agravios económicos en concreto.

b) Los hechos controvertidos, a saber: la distinta interpretación que la denunciante y la recurrente le otorgan a la norma y aplicación del tributo cuestionado, se encuentran debidamente acreditados con las constancias agregadas en autos. Así tenemos seis (anexos) agregados por la denunciante y documental e instrumental agregada por la coadyuvante.

Que, en definitiva, entendemos que la Resolución N° 160 atacada ha decidido con debidos fundamentos la declaración de la cuestión planteada como de puro derecho.

Que yendo al recurso que plantea la recurrente contra la Resolución N° 165/98, el mismo se funda sustancialmente en que en caso de que quedara firme la declaración de la causa como de puro derecho, corresponde que se le corra traslado para presentar el memorial tal como lo prevé la Ordenanza Procesal en su artículo 18.

Que arguye que, sin encontrarse firme tal declaración (por no encontrarse firme a su vez la Resolución N° 160), por el artículo 2° de la Resolución N° 165 se decide que "Vencido dicho plazo (los sesenta (60) días para recurrir la Resolución N° 160 en lo

referido a inadmisibilidad de la prueba), con las presentaciones que puedan efectuarse, se corra vista a la Asesoría Jurídica previo a la elevación de las actuaciones al Plenario de Representantes."

Que, señala , por ende, al ordenarse la vista a la Asesoría Jurídica sin previo traslado a su parte para presentar el memorial, se violan sus derechos procesales.

Que al respecto, y al contestar el traslado con relación a este punto, la denunciante señala que "El agravio resulta claramente inadmisibile, si se advierte que el artículo 4° de la resolución 160/98, que declara la cuestión de puro derecho, precisamente corre traslado a las partes citando los arts. 1° y 18° de la ordenanza procesal...El memorial pudo presentarse, y quien no lo hizo carece de agravios."

Que, a criterio de esta Comisión, tanto la Municipalidad recurrente como la denunciante al contestar el traslado sobre este punto, se encuentran confundidas en el análisis de las Resoluciones N° 160 y 165.

Que, en efecto, cuando la Resolución N° 165 establece en su artículo 2° que debe correrse vista a la Asesoría Jurídica no se está refiriendo a la vista contemplada en el artículo 18, sino a la vista que normalmente se ordena previo a que la Comisión en Plenario resuelva un recurso de revisión.

Que si lo que hace la Resolución N° 165 es suspender el trámite de la Resolución N° 160 a fin de correr nuevo traslado de la misma y cumplir con el plazo de la ordenanza en materia de inadmisibilidad de la prueba ofrecida, es lógico que la vista a la Asesoría Jurídica que ordena es la previa a resolver el Comité o, el Plenario en caso de ser recurrida aquella, el modo en que continúa el procedimiento.

Que, por otra parte, el artículo 2° de la Resolución N° 165 se refiere a una vista a la Asesoría Jurídica previa a "... la elevación de las actuaciones al Plenario de Representantes.". Dado que el tratamiento en primera instancia de la causa como cuestión de puro derecho la realiza el Comité Ejecutivo (artículo 21 de la Ordenanza Procesal), dicha vista resulta obvio que se refiere solo al caso de que la Resolución N° 160 sea objeto de un recurso de revisión el que sí debe elevarse a este Plenario previo haberse corrido vista a la Asesoría Jurídica (aplicación analógica del artículo 24 de la Ordenanza Procesal en virtud del artículo 2° de la misma).

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

## La Comisión Federal de Impuestos RESUELVE:

**ARTICULO 1°:** No hacer lugar al recurso de revisión interpuesto por la Municipalidad de San Lorenzo - Provincia de Santa Fe, contra la Resolución N° 160 del Comité Ejecutivo, de fecha 15 de Octubre de 1998, en mérito a los considerandos de la presente.

**ARTICULO 2°:** No hacer lugar al recurso de revisión interpuesto por la Municipalidad de San Lorenzo - Provincia de Santa Fe, contra la Resolución N° 165 del Comité Ejecutivo, de fecha 25 de Noviembre de 1998, en mérito a los considerandos de la presente.

**ARTICULO 3°:** Confirmar, en consecuencia, la Resolución N° 160/98 del Comité Ejecutivo, en todos sus términos y tener por cumplido lo ordenado por la Resolución N° 165/98.

**ARTICULO 4°:** Ratificar, de acuerdo a lo resuelto en la presente, que deberá correrse traslado a las partes y la coadyuvante por el término de cinco (5) días corridos (arts. 1 y 18 de la Ordenanza Procesal), a fin de que puedan ejercer su derecho a presentar el memorial previo a la resolución definitiva de estas actuaciones.

**ARTICULO 5°:** Notificar esta Resolución a la recurrente, a la Provincia de Santa Fe y a la denunciante VICENTIN SAIC. Comunicar lo resuelto a los demás fiscos adheridos.

Firmado por: Arq. Julio Miguel De Vido - Presidente. Dr. Ernesto C. Cabanillas - Secretario.