Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-12824298-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Febrero de 2025

Referencia: 33.183-I, MUNICIPALIDAD DE LA MERCED, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación); para resolver el expte. 33.183-I caratulado "**MUNICIPALIDAD DE LA MERCED s/recurso de apelación**":

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 54/66 se interpuso recurso de apelación contra la Res. 15/09 que determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos fiscales 1/2005 a 12/2006, e intimó su pago con más intereses resarcitorios.

II. Que la actora relató que el ajuste practicado se originó como consecuencia de la consulta vinculante que oportunamente presentó por la que solicitó que se aclare si por la actividad estatal que presta de "matadero de ganado bovino", gozaba de la exención prevista por el art. 7 de la ley del IVA. Dicha consulta fue resuelta en forma negativa a través de la Res. 6/2006.

Informó que no recurrió dicha decisión por entender que no procedía la exención, sino su no gravabilidad.

Afirmó que adjuntó la documentación solicitada por la inspección para aclarar la metodología en la prestación del servicio de matadero municipal y también la Ordenanza Tarifaria (en adelante OT) 124/2004, mediante la cual se establece que el servicio de matadero municipal es retribuido mediante el cobro de la "Tasa de faenamiento y demás actividades conexas o afines", es decir, que se trata de un recurso tributario municipal, con la naturaleza jurídica de "tasa retributiva de servicios".

Destacó que, sin perjuicio de lo dispuesto en la OT, modificatoria de la Nro. 33/1996, al efectuar el análisis de la actividad referida a la prestación del servicio de faenamiento y actividades afines y/o conexas que presta, el fisco no consideró que estuviera ejerciendo el poder tributario conferido por la ley orgánica de Municipalidades 1349 y por el Código Tributario Municipal (en adelante CTM).

Negó que el Municipio sea sujeto pasivo del tributo, de acuerdo con las previsiones del art. 4 de la LIVA -como lo afirma el fisco-, pues no se encuentra dentro de los sujetos que dicho artículo describe, atento a

que no efectúa, por su actividad de matadero, ninguna de las actividades mencionadas para ser incluida en el régimen del IVA.

Destacó que también yerra el ente fiscal cuando afirma que de acuerdo con el último párrafo del art. 5 de la LIVA, la Municipalidad está sujeta al gravamen, pues dicha norma se refiere a los sujetos responsables por deuda propia, en tanto se hallaren sujetos a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) regidos por esa ley y los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), estando obligadas a su pago, salvo exención expresa.

Puntualizó que la ley de procedimiento tributario, circunscribe su ámbito de aplicación a los "tributos nacionales", en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén, para que surja la obligación tributaria, no incursionando el texto nacional -y no le corresponde hacerlo- en los tributos que en virtud del poder de imperio puedan aplicar a las provincias y demás entes de gobiernos locales. Por ello, consideró que el primer yerro de la resolución apelada consiste en considerar que la Municipalidad se encuentra sujeta al IVA, pues ello no sólo no surge de la ley del gravamen, ya que la Municipalidad no es sujeto del IVA; sino que la actividad de servicio público que efectúa no se encuentra incluida dentro del objeto de la ley.

Consideró que la inclusión de la actividad de matadero (faenamiento y otras actividades afines o conexas) y su consecuente pretensión de gravabilidad, surge del equívoco en que incurrió la inspección al traer a colación un pronunciamiento de la DAT en el cual se analizó el alcance de la exención en el IVA con relación a los servicios prestados por un Municipio, alcanzados por el art. 3, inc. "e", pto. 21 de esa ley.

Destacó que el dictamen que citó el fisco refiere a la prestación de servicios de "motoniveladora, pala mecánica, desinfección y otros" que no guardan relación con la naturaleza de la prestación del servicio prestado por la Municipalidad, por lo que entiende que la analogía, en el presente caso, resulta inaplicable.

Negó desarrollar una actividad empresarial, a título oneroso y, menos aún, que reciba un "precio" por la prestación del servicio, pues dicha actividad se asemeja plenamente al desempeño de un rol institucional identificado con los fundamentos del Estado mismo, y señaló que con su pretensión el fisco desconoce el carácter histórico de los mataderos y la función del poder de policía que ejercen desde antaño los municipios sobre ellos; evitando que de otra forma, sean los particulares quienes faenen sus animales en el campo y resguardando de esta forma, la salubridad, seguridad e higiene de todos los habitantes del Municipio, tratándose sin lugar a dudas, de una institución que históricamente tiene en miras el interés de la comunidad.

Reiteró que yerra el fisco al entender que prestó a título oneroso, servicios de matadero municipal bovino a terceros y que por el ejercicio de dicha actividad el Municipio recibió un "precio" como contraprestación, pues el cobro de una contraprestación por parte del Municipio respecto de aquellos que efectúan la faena de animales en el matadero municipal, constituye el ingreso de una "tasa retributiva de servicios" que se encuentra expresamente prevista en el CTM.

Hizo hincapié en que no caben dudas de que la contraprestación que percibe el Municipio, surge del poder de imperio que le atribuye el CTM, además de las normas de superior jerarquía -ley Orgánica de Municipalidades, Constitución Provincial y Constitución Nacional- por lo que el principal equívoco del fisco consiste en considerar como "precio" la contraprestación que percibe y que la actividad se efectúa a título oneroso, ya que el pretendido "precio" es una "tasa" y la supuesta "actividad" es un "servicio

municipal concreto e individualizado".

Luego de efectuar una reseña constitucional relativa al poder tributario de los Municipios, concluyó en que no caben dudas respecto de la inclusión en el concepto de "tasa" (por el servicio público) y no de "precio de la actividad de faenamiento" que presta, pues dicha tasa deriva del poder tributario que ejerce el Municipio de La Merced, que surge de la OT 33/1996, que fue redactada y aprobada siguiendo el procedimiento constitucional previsto al respecto, resultando improcedente que el criterio fiscal se alce contra el pronunciamiento legislativo.

Citó el art. 175 del CTM y el art. 38 de la OT 33/1996 con relación a la contribución que incide sobre los mataderos y sostuvo que más allá del *nomen iuris* utilizado por el CTM y por las Ordenanzas Tarifarias (33/1996 y 124/2004) en el sentido de que se hace referencia por una parte a "contribución" y, por la otra, a "tasa", no caben dudas de que la imposición sobre los mataderos deriva del poder tributario del Municipio de La Merced, por lo que deviene totalmente improcedente la pretensión fiscal de considerarlo como "precio" y pretender en consecuencia, sujetarlo al gravamen nacional sobre el valor agregado.

Sostuvo que tampoco puede asimilarse la prestación de un servicio público, como lo es el faenamiento y actividades afines y/o conexas, con una actividad empresarial, considerada como aquella organizada a los fines de obtener beneficios económicos. Adujo que el Municipio no obtiene ningún beneficio económico derivado de la prestación del servicio, sino que, por el contrario, la contraprestación derivada de dicho servicio público se encuentra directamente relacionada con el sostenimiento del gasto público que origina dicha prestación, esto es, el pago de salarios a los empleados, como también los aportes y contribuciones del SUSS, los gastos de mantenimiento del matadero y los gastos administrativos que derivan de la intermediación entre los faenadores y la ONCAA, incluyendo el plus de la estructura administrativa general del Municipio a prorratear entre todos los servicios prestados, lo que fue aportado como prueba en el sumario administrativo, a pesar de que el juez administrativo sólo se limitó a transcribir el descargo sin ponderar la prueba aportada.

Puntualizó que la complejidad del tema y la existencia de dictámenes administrativos encontrados, llevo a efectuar una inscripción y consulta equívocas. Agregó que, sin embargo, el fisco advirtió su equívoca postura, manteniendo una posición basada en la infundada consideración de una tasa municipal como un precio, desestimando la verdadera naturaleza jurídico-tributaria del instituto que nos ocupa.

Destacó que la inscripción como contribuyente frente al IVA de la denominada actividad de matadero municipal, se debió a un error en punto al entendimiento de la exigencia de la Res. 906/2000 de la Oficina Nacional de Control Comercial y Agropecuario (ONCCA) para la obtención de la habilitación correspondiente al matadero del Municipio, organismo que negó la habilitación sin la previa inscripción del municipio ante la AFIP-DGI, sin haber considerado que no correspondía su inscripción por encontrarse no sólo excluido del objeto del gravamen, sino también por lo dispuesto por la propia Res. 906/2000 de la ONCAA.

Sostuvo que de la información suministrada por dicha oficina nacional y que obra en los antecedentes administrativos (en adelante aa), surge la excepción de inscripción frente al IVA de los mataderos de propiedad de las Municipalidades y explotados directamente por las ellas, pudiéndose vislumbrar que tal situación es la que reviste el Municipio de La Merced, pues el matadero es de propiedad de la comuna y lo explota directamente, contando con empleados municipales para la prestación del servicio.

Señaló que como consecuencia de lo actuado, se presentaron las DDJJ “sin movimiento” por los períodos fiscales en discusión, por considerar que el Municipio no realizó el hecho imponible descripto por la ley del gravamen.

Afirmó que el fisco no puede desconocer la operatoria del matadero en cuanto al destino de los fondos, pues ello determina que no existe una actividad de tipo onerosa, sino de servicio público. En efecto, el matadero municipal, siendo más deficitario que generador de fondos, llevó a que el mantenimiento del mismo dentro del ejido municipal obedeciera a razones de control de salubridad, seguridad e higiene de la población, pues de lo contrario las faenas se efectuarían en medio de los campos sin las condiciones de higiene y salubridad necesarias.

Sostuvo que ello surge del informe emitido por el personal del matadero, que acompañó como prueba en el expediente administrativo y de donde surge que el destino de los fondos tributarios está orientado al sostenimiento del personal del matadero y al sostenimiento de los gastos que acarrea su funcionamiento, por lo que mal puede considerarse como una “actividad empresarial y retributiva” como pretende el fisco, basada únicamente en un dictamen administrativo, que además no es aplicable al caso. Entendió que el fisco confunde el cobro de la tasa con un precio por una actividad prestada a título oneroso, entendiendo que como el servicio no es prestado en forma gratuita, debe considerárselo necesariamente “a título oneroso”, desconociendo la actividad estatal en forma de servicio público con aplicación de una tasa “retributiva del servicio”.

Asimismo, señaló una serie de equívocos en que –a su criterio- incurre el ente fiscal en la resolución apelada, a saber: a) El servicio de matadero no puede ser prestado por particulares, pues es de propiedad exclusiva del Municipio de La Merced, por lo que esta afirmación resulta absurda. Los particulares sólo podrían prestar el servicio si así lo dispusiere el Municipio y si éste decidiera ceder la concesión de la explotación a particulares, ya no recibiría una tasa como contraprestación, sino un precio por la concesión de la explotación, no siendo ésta la situación de autos; b) Es cierto que el servicio de matadero no está destinado a toda la comunidad en su conjunto, pues no todos sus habitantes se dedican o tienen su principal fuente de ingresos en el faenamiento de animales, sino solamente una determinada porción de ellos, pero puntualizó que lo más relevante a los fines del análisis de la naturaleza jurídica del servicio retribuído por una tasa, es que se encuentre disponible para cualquier habitante que lo demande; c) Consideró que resulta un grave error pretender que un Dictamen de AFIP pueda interpretar una norma tributaria municipal, como lo es el CTM, negándole la naturaleza jurídica y la denominación dada por el legislador local, pues ello importaría una violación al principio de jerarquía constitucional.

Enfatizó que la validez de las tasas municipales depende de su adecuación al mandato constitucional local y no son susceptibles de interpretación por parte de la AFIP. Sostener lo contrario, importaría una inadmisible intromisión en el derecho público local.

Insistió en que no realiza actividad comercial alguna, sino que se trata de un servicio público, por el que percibe una tasa.

Con relación a los intereses resarcitorios calculados, solicitó que se libere del pago de los mismos en virtud de que la hipotética falta de pago del gravamen no resulta imputable a su parte a título de dolo o de culpa. Entendió que en el caso, la concurrencia del error queda fuera de toda duda, pues quedó acreditado que no le es imputable.

Citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 83/90vta. el fisco contestó el traslado del recurso, puso a disposición los aa de la causa y solicitó que oportunamente se confirme la resolución apelada, con costas.

IV. Que a fs. 127 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 133 se pusieron para dictar sentencia.

V. Que procede analizar la cuestión de fondo, consistente en determinar si los servicios de matadero de ganado bovino que presta el Municipio de La Merced, se encuentra alcanzado por el IVA.

Del informe final de inspección (en adelante IFI) como así también de la resolución apelada, surge que la actora es un Municipio que tiene como actividad principal declarada la de “Servicio social y comunitario no clasificado” y como secundaria la de “Matanza de ganado bovino” (v. fs. 317/327, aa).

La fiscalización se originó a raíz de la consulta vinculante efectuada por la propia Municipalidad de La Merced (cfrme. RG 1948), en la que el fisco nacional concluyó que los servicios prestados por un matadero municipal se encuentran alcanzados por el IVA en virtud de lo dispuesto en el art. 3, inc. “e”, pto. 21, de la LIVA. De allí surge que atento al carácter “empresarial” que la aludida actividad conlleva, no resulta de aplicación la exención contemplada en el art. 7, inc. “h”, pto. 1, de dicho texto legal, toda vez que el mencionado rol empresarial la encuadra en el art. 1 de la ley 22.016, por cuanto no se verifican las causales de excepción previstas por el Dto. 145/81, al realizar prestaciones de las mencionadas por el inc. “a” de su art. 1. Sobre la mencionada consulta vinculante no se hizo uso de la vía recursiva (v. fs. 295/297, aa).

A requerimiento de la fiscalización, la recurrente aportó la faena realizada por el matadero municipal durante los años 2005 y 2006, aclarando que la explotación del mismo se encontró a cargo de la Municipalidad y que la misma por el servicio prestado cobró una “tasa” municipal según lo establece la Ordenanza 124/2004, realizándose dicho cobro en efectivo (v. fs. 9/60, aa).

Consultada la ONCCA se obtuvo el detalle de la faena bovina, resultando superior en cantidades a las informadas a la fiscalización por la Municipalidad (v. fs. 295/296, aa).

Circularizados diversos prestatarios del servicio de faena brindado por la Municipalidad, el prestatario Nicolás Amat, detalló los servicios de faena recibidos en los períodos fiscales 6/2007 a 4/2008, e indicó que las facturas emitidas por el Municipio fueron tipo "B", indicando el precio neto facturado, tasas cobradas y total facturado, abonado por cada una de ellas. Ello resultó conteste con la inscripción en el IVA efectuada por el municipio desde el período fiscal 1/2007 y con las diversas solicitudes de impresión de facturas efectuadas (v. fs. 62/106 y 271/274, aa).

Así, en la sustanciación en instancia del fisco concluyó el Dictamen 51/2006 que los municipios en sí mismos, que desplegaren actividades de tipo empresarial efectuadas a título oneroso, y que no tuvieran un rol institucional identificado con los fundamentos del Estado mismo de manera tal que pudieren ser llevadas a cabo incluso por particulares, lejos de hallarse colocados fuera del ámbito de la tributación o no alcanzados, se beneficiarían sólo con las exenciones objetivas contenidas en la ley del gravamen. Y agregó que en el presente caso la Municipalidad desarrolló la actividad de matadero municipal que fue prestada a título oneroso a los terceros que la demandaron, es decir, que por dicha actividad, el Municipio recibió como contraprestación un “precio” determinado.

Así, con la información proporcionada por la recurrente respecto a la cantidad de cabezas de ganado faenadas y montos cobrados por el servicio indicado, el fisco confeccionó planilla de trabajo titulada "Débito fiscal según inspección – Período fiscal 01/2005 a 12/2006" y determinó los saldos de DDJJ bajo la planilla "Liquidación de las DD.JJ. de los períodos fiscales 1/05 a 12/06" (v. fs. 61 y 303/304, aa).

El fisco concluyó entonces que el municipio debe ser considerado sujeto pasivo del tributo, por cuanto el art. 4, inc. "e" de la LIVA, dispone que "son sujetos pasivos del impuesto quienes:... e) Presten servicios gravados...".

Por su parte, el organismo recaudador entendió que la prestación del servicio de faenamiento y actividades afines y/o conexas desarrollada por el Municipio, puede ser llevada a cabo por sujetos privados que quieran operar el matadero municipal previo pago de la matricula anual respectiva, con lo que -a su juicio- quedó claro que la actividad del matadero responde a una actividad "empresarial" que puede ser explotada tanto por el municipio como por particulares, por lo que el servicio se encuentra gravado en el IVA.

VI. Que primeramente, debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VII. Que a modo de apretada síntesis y siguiendo el esquema tradicional de división tripartita, observamos que el género tributario contiene tres especies: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Así, el "impuesto" es el tributo cuya obligación de pago tiene como hecho generador y fundamento jurídico la existencia de una determinada capacidad contributiva, sin que resulte necesaria la existencia, como elemento legitimador, una actividad estatal individualizada o individualizable hacia el sujeto alcanzado. Se trata del tributo "no vinculado" por excelencia. En cambio, la "tasa" tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio por parte del Estado, individualizado o individualizable en cabeza del contribuyente. Se trata, en este caso, del tributo "vinculado" por excelencia. En palabras de la CSJN *"La diferencia entre tasa e impuesto queda indubitablemente determinada por la existencia o no -en sus respectivos presupuestos de hecho- del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado"* (cfrme. Dictamen de la Procuración General de la Nación al que remitió en Fallos: 344:2830). Finalmente, la "contribución especial" –con su figura típica, la contribución de mejoras- comparte las mismas características que la tasa, pero debe existir, además, y como elemento legitimador de su cobro, un beneficio en cabeza de quien recibe el servicio. En el caso de la "tasa", si bien en su cuantificación también se considera la capacidad contributiva del obligado a su pago (Fallos 321:1888 entre muchos otros), los elementos determinantes para ello son los costos directos e indirectos que la prestación del servicio –individualizado o individualizable- origina.

Dicho ello, tal como surge del CTM, cuya parte pertinente obra agregada a fs. 23/25, no cabe duda que por los servicios de faenamiento de reses y demás actividades conexas y/o afines que presta la Municipalidad actora, percibe una "tasa" retributiva, y que dicho servicio es perfectamente individualizado o individualizable en el contribuyente receptor de tal servicio y obligado al pago. Además, resulta destacable señalar que el propio fisco, luego de considerar a la actividad como de carácter *empresarial*, reconoce que sus costos son superiores a los ingresos obtenidos (vide fs.17, segundo párrafo).

Despejada esta cuestión, se advierte que si bien el CTM autoriza a que el servicio pueda ser prestado por terceros a través de una concesión, lo cierto es que dicha situación no es la de autos, ya que no es materia

de discusión que el servicio fue prestado en forma directa por el Municipio, motivo por el cual no cabe presumir, como lo hace el fisco, que la actividad desarrollada retribuida -como se afirmó- con una "tasa" retributiva, pueda ser calificada como de "actividad empresarial" a los fines de incluirla dentro del objeto del IVA. En este sentido, no abrigo dudas que la causa que origina el pago de la tasa en cuestión, es consecuencia directa del ejercicio del poder tributario por un lado –que permite cobrar un tributo que retribuya adecuadamente los costos directos e indirectos del servicio prestado- y del poder de policía por otro –garantizando la salubridad pública dentro de su territorio-; propios de legítimas potestades municipales (cfrme. arts. 5, 123 y ccdtes. de la Constitución Nacional y 170, 175, 176 y ccdtes. de la Constitución Provincial y Fallos 308:347 entre tantísimos otros).

Por otro lado, tampoco podrían invocarse las disposiciones de la ley 22.016 por las razones –que comparto- expuestas en el Considerando 4 del voto del Vocal preopinante en la sentencia de la Sala "D" de este Tribunal del 20/02/1998 recaída en "Municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca s/ recurso de apelación", en el que se dijo que *"...la ley 22.016 tiene como destinatarios a las sociedades de economía mixta del decreto ley 14349/46, a las Empresas del Estado..., a las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o a las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la ley 19.550... y por fin, todo* ***organismo*** *nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso...";* concluyendo que "*...la Municipalidad ...no es ninguno de los entes u organismos incluidos en la ley 22.016 así como que la actividad de su matadero no encuadra en el marco empresarial que pretende adjudicarle el Fisco Nacional...".*

Por los argumentos expuestos, considero que no corresponde gravar con el IVA el servicio prestado por el Municipio actor objeto de autos, por lo que corresponde **revocar la resolución apelada**, **con costas**.

VIII. Que en la forma que resuelvo, corresponde dejar sin efecto los intereses resarcitorios liquidados e intimados en la resolución apelada.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar íntegramente la resolución apelada, con costas

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "C", por encontrarse vacante el cargo de la 9na. Nominación (cfrme. art. 184, 4° párrafo, ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 16:54:35 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 17:02:05 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 17:02:06 -03:00