Expte. N° 29932/2025.-
"MUNICIPALIDAD DE LA MERCED (TF 33183-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

///nos Aires, 10 de abril de 2026.- AMD

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del pronunciamiento del 5/02/2025, la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución N.º 15/09, por conducto de la cual se había determinado de oficio el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 1/2005 a 12/2006 e intimado a su pago con intereses resarcitorios.

Asimismo, impuso las costas a la vencida.

Para decidir de tal modo, en primer lugar, relató los hechos del caso y, luego, explicó que la cuestión de fondo subyacía en determinar si los servicios de matadero de ganado ovino prestados por el Municipio de La Merced se encontraban alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado.

Así, destacó que del informe final de inspección y de la resolución apelada surgía que la actora tenía como actividad principal declarada la de "servicio social y comunitario no clasificado" y, como actividad secundaria, la de "matanza de ganado ovino".

A su vez, indicó que la fiscalización se había originado por una consulta vinculante que realizó la propia Municipalidad, en la que el Fisco Nacional concluyó que los servicios prestados por un matadero municipal se encontraban alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo normado en el artículo 3, inciso "e", punto 21 de la ley del tributo.

En ese sentido, manifestó que de allí surgía que: *"[a]tento 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 […]"* (*sic*).

Posteriormente señaló que, a requerimiento de la fiscalización, la recurrente aportó información relativa a la faena realizada en el matadero municipal durante los años 2005 y 2006, indicando que su explotación se encontraba a cargo del Municipio, el cual percibía por el servicio prestado una "tasa" municipal prevista en la Ordenanza 124/2004, cobrada en efectivo.

Advirtió que, de la consulta efectuada a la ONCCA, surgía un volumen de faena bovina superior al informado por la Municipalidad, y que de las respuestas obtenidas de diversos usuarios del servicio se verificó que el Municipio emitía facturas tipo “B” por los servicios de faena, consignando precio neto, tasas y total facturado, circunstancia que resultaba concordante con su inscripción en el I.V.A. a partir del período fiscal 01/2007 y con las solicitudes de impresión de facturas efectuadas.

Remarcó que se había expresado que los municipios que desarrollan actividades de carácter empresarial a título oneroso –susceptibles de ser realizadas por particulares– no se encuentran excluidos del ámbito del I.V.A., pudiendo únicamente ampararse en las exenciones previstas en la ley del gravamen.

También aludió a las consideraciones realizadas en cuanto a que la explotación del matadero municipal constituía una prestación de servicios gravada y recordó que el Fisco Nacional elaboró las correspondientes planillas de débito fiscal y liquidación del impuesto para los períodos fiscales 1/2005 a 12/2006, concluyendo que el Municipio debía ser considerado sujeto pasivo del tributo en los términos del art. 4°, inc. e), de la ley del I.V.A.

Luego, reseñó el esquema tradicional de división tripartita de los tributos y expresó que: *“[t]al 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* [y que] *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 […]”.

Por lo demás, entendió que tampoco podían invocarse las disposiciones de la ley 22.016, por compartir lo resuelto por la Sala “D”, el 20/02/1998, en el precedente “Municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca s/recurso de apelación”, oportunidad en la que se había expresado que: *“[l]a 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 […]”* (*sic*).

Finalmente, y por las razones expuestas, dejó sin efecto los intereses resarcitorios liquidados e intimados en la resolución apelada (fs. 185/192 de las actuaciones principales digitalizadas).

II.- Que, disconforme con lo resuelto, el 26/03/2025 apeló el Fisco Nacional, quien fundó su recurso el 16/04/25 y cuyo traslado no fue contestado (fs. 201 y 205/213 de las actuaciones principales digitalizadas).

En síntesis, postula que el servicio de matadero municipal es de índole empresarial o comercial y que, por ende, la actividad realizada por la contribuyente no se encontraba alcanzada por la dispensa prevista en el artículo 7, inciso h), punto 1 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Señala que la actora prestó servicios, a terceros y a título oneroso, de matadero municipal bovino y que percibió por ello un precio que determinaba su gravabilidad.

Asimismo, manifiesta que la circunstancia de que los costos de prestación del servicio fueran inferiores a los ingresos obtenidos por el municipio no tiene entidad para modificar la circunstancia descripta.

Por otra parte, insiste en que el faenamiento es una actividad empresarial (que es posible que presten terceros) y no esencial, propia, específica e indelegable del Estado. En ese sentido, argumenta que, contrariamente al criterio sostenido en la sentencia apelada, las sumas percibidas por la Municipalidad son efectivamente un “precio” y no una “tasa”.

Así, postula que, contrariamente a lo que sucede en la especie, el tributo: *“[n]o exhibe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos*

a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública […]".

Cita el artículo 1 de la L.P.T. para resaltar que la analogía no es admisible para ampliar el alcance de las exenciones, el artículo 2 de la norma para invocar el principio de realidad económica y jurisprudencia y doctrina que considera favorable a su posición.

Por las razones expuestas, solicita la revocación de lo decidido.

III.- Que, efectuada la reseña que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros y esta Sala, *in re,* "Massuh S.A. c/D.G.I.", Expte. N.º 38.066/2011, del 17/11/2021 y "HSBC Argentina Holdings S.A. -TF 48911-I c/D.G.I.", Expte. N.º 19.801/2021, del 1/07/22, pronunciamiento confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fecha 27/12/2024, entre muchos otros).

IV.- Que, en estas condiciones, la cuestión central a resolver consiste en determinar si los importes percibidos por la Municipalidad de La Merced con motivo de la prestación del servicio de faenamiento de ganado y actividades conexas, revisten la naturaleza de una tasa retributiva de servicios, impuesta en ejercicio del poder tributario local, o si, por el contrario, constituyen la contraprestación de un servicio prestado a título oneroso, susceptible de quedar alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado en los términos de la ley del gravamen.

Dicha distinción es relevante, en tanto las tasas constituyen recursos tributarios que, por su propia naturaleza, no integran el hecho imponible del impuesto, mientras que las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso encuadran, en principio, dentro del ámbito de imposición previsto en el artículo 3°, inciso "e", punto 21, de la ley del tributo.

Así, en primer lugar, debe señalarse que el presente ajuste tuvo origen en una consulta vinculante formulada por la propia Municipalidad actora ante el Fisco Nacional, en el marco de la Resolución General N.º 1948/2005, a fin de que se determinara el tratamiento aplicable en el Impuesto al Valor Agregado respecto del

servicio de matadero municipal bovino que prestaba (cfr. fs. 7/20, en especial, fs. 7/8 de las actuaciones principales digitalizadas).

De igual forma, surge de las actuaciones que la contribuyente se encontraba registrada ante el organismo recaudador con actividad principal de "servicio social y comunitario no clasificado" y con actividad secundaria de "matanza de ganado bovino" (cfr. fs. 7/20, en especial, fs. 7 de las actuaciones principales digitalizadas), circunstancia que, si bien no resulta por sí sola dirimente, constituye un elemento relevante para apreciar la delimitación que la propia interesada asignó a la operatoria examinada.

V.- Que, a fin de efectuar el encuadre jurídico de la prestación en análisis, corresponde atender no sólo a la denominación formal que la normativa local asigna al gravamen percibido, sino principalmente a la naturaleza sustancial de la relación que vincula al prestador con el usuario, conforme al principio de realidad económica que informa la materia (cfr. art. 2° de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

En este sentido, debe recordarse que la calificación de una prestación como "tasa" no depende de la denominación que le otorgue la autoridad local, sino de la verificación de sus elementos característicos, entre los que cabe destacar: (i) la existencia de un servicio público concreto e individualizable; (ii) su vinculación con el ejercicio de potestades propias del Estado y (iii) la ausencia de una relación de naturaleza contractual o voluntaria propia de las prestaciones económicas (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

VI.- Que, de las constancias de la causa surge que la Municipalidad de La Merced explota en forma directa un matadero municipal, prestando servicios de faena a terceros que así lo requieren, percibiendo por ello un importe determinado, facturado mediante comprobantes, en los que se consignan los conceptos correspondientes al servicio prestado.

Asimismo, se encuentra acreditado que dicha actividad no se dirige ni tiene por objeto brindar un beneficio a la comunidad en su conjunto en forma generalizada, sino que se presta a requerimiento de usuarios determinados, quienes abonan una contraprestación directamente vinculada con el servicio recibido.

En tales condiciones, no puede soslayarse que la actividad en cuestión presenta rasgos típicos de una prestación de servicios de carácter económico, en tanto: (i) es susceptible de ser realizada por sujetos privados; (ii) se presta a demanda de los interesados; (iii) genera una contraprestación individualizada y directamente vinculada al servicio y (iv) se instrumenta mediante mecanismos propios de las relaciones económicas.

Y en consecuencia, la gabela percibida no presenta las notas propias de una tasa retributiva de servicios, la cual ha sido definida en reiteradas oportunidades como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (cfr. *Fallos:* 332:1503 y sus citas).

Por ser ello así, no se verifica en su percepción, el grado de coactividad generalizado, propio de las obligaciones tributarias, ya que la utilización del servicio no aparece jurídicamente impuesta, sino dependiente de la decisión de los interesados y la relación entre el prestador y el usuario exhibe características propias de una vinculación de naturaleza económica; por lo que cabe concluir que la contraprestación percibida no puede ser considerada un tributo, sino que debe ser calificada como un “precio” por un servicio prestado a título oneroso, que encuadra dentro de las previsiones del artículo 3°, inciso “e”, punto 21, de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

VII.- Que, a su vez, es necesario dejar sentado que no resulta de aplicación la exención contemplada en el artículo 7°, inciso “h”, punto 1, de la ley de Impuesto al Valor Agregado, en la medida en que la actividad de que se trata reviste carácter “empresarial” y no se identifica con funciones propias y específicas del Estado en ejercicio de sus potestades públicas.

Inicialmente, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha acuñado una doctrina invariable en razón de la cual la franquicia rige por imperio de la ley. Es decir, las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establecen; fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta y restrictiva de las cláusulas respectivas (cfr. *Fallos:* 304:1736, 305:635, 314:1842, *in rebus*, “Cindor S.A. c/D.G.I.”, “Editorial La Razón” y “Fisco Nacional c/Asociación de Empleados de Comercio de Rosario”; *Fallos:* 264:144, 267:247, 281:65, 185:329, 308:2554 y 284:341, y esta Sala *in re,* “Abrain, Luis Alberto (TF 33175-I)”, Expte. N.º 36148/2013, sentencia del 7/11/13 e “Ymaz, Juan Ignacio c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/D.G.I.”, sentencia del 2/02/2021, citados en esta Sala, autos: “Administradora Club de Campo Pueyrredón S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N.º 17362/2010, del 14/02/2025).

Ello así, corresponde resaltar que el régimen legal citado no establece una dispensa subjetiva en favor de los entes estatales por su sola condición de tales, sino que condiciona su procedencia a que éstos actúen en el marco de sus funciones públicas propias, circunstancia que no se verifica cuando desarrollan actividades que, por su naturaleza, pueden ser realizadas por particulares en condiciones de mercado.

En concordancia con ello, la ley 22.016 dispone que los organismos estatales (incluidos los municipales) se encuentran alcanzados por los tributos nacionales cuando realizan prestaciones de servicios a título oneroso, sin que su carácter público constituya, por sí mismo, un supuesto de exclusión.

En tal contexto, la circunstancia de que la actividad sea desarrollada por un municipio no resulta suficiente, por sí sola, para excluirla del ámbito de imposición del tributo, cuando aquél actúa en condiciones análogas a las de un operador económico, prestando servicios individualizados a terceros mediante una contraprestación directa.

Por ello, no corresponde extender el alcance de la exención invocada a una actividad que, por sus características, se inscribe en el ámbito de las prestaciones de servicios a título oneroso alcanzadas por el impuesto.

VIII.- Que, a todo evento, debe aclararse que el argumento relativo a que el servicio se vincula con el ejercicio del poder de policía sanitaria tampoco puede alterar la conclusión precedente.

Aquí, es pertinente advertir que si bien es cierto que la existencia de mataderos municipales puede encontrar justificación en razones de salubridad pública (en tanto el Estado se encuentra habilitado para reglamentar y controlar actividades que puedan afectar la salud de la población), ello no implica necesariamente que la prestación concreta del servicio de faenamiento, en cuanto actividad material dirigida a usuarios determinados y remunerada en forma directa, constituya por sí misma una manifestación del poder de policía.

Es sabido que el poder de policía se traduce en la potestad estatal de reglamentar y controlar el ejercicio de derechos en resguardo del interés público, sin que ello suponga que toda actividad vinculada con dicho interés deba ser realizada directamente por el Estado ni que adquiera, por esa sola circunstancia, carácter público no susceptible de explotación económica.

En tal sentido, el control sanitario puede ser ejercido por la autoridad pública con independencia de quién realice la actividad de faenamiento, ya sea mediante inspecciones, habilitaciones o regulaciones específicas, de modo tal que

la prestación del servicio en sí mismo no se identifica, sin más, con una función esencial, indelegable y exclusiva del Estado.

Por el contrario, se trata de una actividad que por su naturaleza es propia de los particulares, sin perjuicio de la sujeción a los controles estatales pertinentes, lo cual pone de manifiesto su carácter económico y no estrictamente público.

Por ello no es posible subsumir la actividad examinada en el ámbito del poder de policía a fin de excluirla del régimen general de imposición, debiendo prevalecer, a tales efectos, la naturaleza objetiva de la prestación desarrollada.

Estas circunstancias precedentemente descriptas determinan la admisión del recurso del Fisco Nacional y la revocación del pronunciamiento apelado.

IX.- Que, finalmente, con respecto a las costas de ambas instancias corresponde, en atención al modo en que se resuelve, disponer que ellas se encuentren cabeza de la parte actora (cfr. arts. 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE: 1º)** admitir el recurso del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado y **2º)** imponer las costas de ambas instancias a la actora (cfr. arts. 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI