

L'OREAL ARGENTINA S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE POSADAS s/ acción
contencioso administrativa.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 8 obra copia de la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, que rechazó la acción contencioso administrativa interpuesta por L'Oreal Argentina S.A. a fin de obtener la declaración de nulidad de las resoluciones 433/2016 y 434/2016 de la Dirección de Rentas de la Municipalidad de la ciudad de Posadas.

Para adoptar tal decisión, la sentencia recurrida relató que la resolución 434/2016 había negado la solicitud de exclusión permanente del régimen de retención y percepción de los "*Derechos de Inspección, Registro y Servicio de Contralor*" presentado por la actora (en adelante DIRSC, establecidos por la resolución general 01/2012). Por su parte, la resolución 433/2016 había rechazado la repetición de \$10.430,56 presentada en concepto de pago indebido de los DIRSC por los periodos 9/2015 a 12/2015.

Seguidamente, explicó que L'Oreal Argentina S.A. realiza actividades en dos o más provincias, motivo por el cual se encuentra inscripta como contribuyente del Convenio Multilateral. Añadió que declara actividad en la provincia de Misiones y realiza operaciones con contribuyentes en la ciudad de Posadas, lo cual otorga sustento territorial para la recaudación de los DIRSC.

En lo relativo a los servicios prestados por la municipalidad, especificó que éstos no solo deben ser dirigidos a una persona en particular, sino que incluyen una serie de beneficios de alcance general, que permiten una mejor convivencia de la ciudadanía con las empresas que se encuentran y desarrollan actividades dentro del ejido municipal, con o sin sede territorial.

Consideró que a ello debe sumarse que, para el desarrollo de su actividad, la actora aprovecha y se sirve de las ventajas que le proporciona una gran ciudad como Posadas, con un complejo residencial de alta densidad y de servicios que contribuyen al fin comercial que persigue el contribuyente, lo que implica necesariamente la gestión de los servicios municipales que menciona el art. 107 del Código Fiscal Municipal (en adelante "CFM", ordenanza XVII-15, antes 2964/11), por lo que, en su carácter de sujeto obligado, debe aportar para su sostenimiento.

Por otro lado, en lo atinente a la prueba de la prestación de los servicios cuestionados, manifestó que son las partes quienes deben, en principio, acreditar los hechos que dan sustento a sus posiciones. En tal sentido, aseveró que la escasa actividad probatoria producida por la actora resulta insuficiente para tener por acreditada la inexistencia de la prestación del servicio por la cual el municipio pretende el cobro de la tasa aquí en cuestión.

Por lo expuesto, con fundamento en las disposiciones normativas reseñadas, la actividad comercial declarada por L'Oreal Argentina S.A. en la Provincia de Misiones y su reconocimiento de las operaciones comerciales celebradas con

L'OREAL ARGENTINA S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE POSADAS s/ acción
contencioso administrativa.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

contribuyentes de la ciudad de Posadas, admitió la procedencia de los DIRSC percibidos por el municipio y rechazó la demanda.

- II -

A fs. 7 obra copia del recurso extraordinario presentado por la actora que, denegado por la resolución que también en copia luce a fs. 5, motiva esta presentación directa.

Reseña que vende sus productos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires a Dibelle S.R.L. y Farmacity S.A., quienes luego los transportan y comercializan en todo el país, lo cual se acreditó con las respuestas brindadas por dichas empresas el 22 de octubre de 2021 y el 1° de agosto de 2022, respectivamente, que obran en el segundo cuerpo del expediente 68408/2017 del registro del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, que obra agregado en formato digital a fs. 1038/1346 de las actuaciones principales.

Detalla que fueron dichas sociedades quienes, al momento de abonar tales compras a L'Oreal Argentina S.A., debieron retener una porción del precio a pagar e ingresarlo al Municipio de Posadas en concepto de DIRSC adeudado por L'Oreal Argentina S.A., en cumplimiento de la resolución general 01/2012 de ese municipio.

Enfatiza que carece de local, establecimiento o presencia física de cualquier tipo en el municipio de Posadas, lo cual se encuentra demostrado por la contestación brindada por

el Registro de la Propiedad Inmueble el 18 de mayo de 2021 y por la falta de respuesta del municipio al oficio que le fue cursado en esta causa, con el objeto de que aporte constancia de la habilitación otorgada a la actora para que opere en el municipio o copia de documentación que avale los servicios de control e inspección prestados o puestos a disposición y que tornen a la actora en sujeto pasivo de los DIRSC aquí discutidos.

Resalta que L'Oreal Argentina S.A. no solo carece de local o establecimiento en el municipio de Posadas sino que tampoco desarrolla allí actividad económica alguna, por lo cual resulta imposible que la demandada le preste los servicios de *"...carácter divisibles e indivisibles de: inscripción, habilitación, inspección, fiscalización de la fidelidad de pesas y medidas, promoción y desarrollo económico, seguridad, higiene y moral pública, entre otros, siendo la enumeración de prestaciones meramente enunciativa"* (art. 107 del CFM).

Reitera su planteo de inconstitucionalidad del art. 107 del CFM pues argumenta que describe de una manera excesivamente amplia e imprecisa el hecho imponible, lo cual desnaturaliza el principio constitucional de reserva de ley y agrega que la demandada no intentó siquiera probar, como debía, la prestación a la actora de alguno de los servicios enumerados en dicha norma.

- III -

Se encuentra fuera de debate que los DIRSC, regulados por el art. 107 y siguientes del CFM, son una *"tasa"*, que el legislador de la Municipalidad de Posadas implementó para retribuir una serie de actividades estatales allí descriptas,

L'OREAL ARGENTINA S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE POSADAS s/ acción
contencioso administrativa.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

que atañen al obligado y que, 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 (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

La importancia de tal definición no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9º, inc. b), de la ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos (Fallos: 332:1503)

Sentado lo anterior, cabe recordar que es inveterada doctrina de V.E. que: "*...un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, ...que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente* (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792 y M.1893, L.XLII, "*Mexicana de Aviación S.A. de CV c/Estado Nacional*", sentencia del 26 de agosto de 2008, entre otros)" (Fallos: 332:1503).

Bajo el prisma de esa asentada jurisprudencia observo que, desde el inicio de estas actuaciones, la actora planteó no solo que carece de local o establecimiento en el municipio de Posadas sino que tampoco desarrolla allí actividad económica alguna, por lo cual es imposible que la accionada le preste los servicios de *"inscripción, habilitación, inspección, fiscalización de la fidelidad de pesas y medidas, promoción y desarrollo económico, seguridad, higiene y moral pública, entre otros..."* enumerados en el art. 107 del CFM (cfr. fs. 82 vta. del expediente 68408/2017 del registro del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones, que obra agregado en formato digital a fs. 13/339 de las actuaciones principales).

Sin embargo, tanto la demandada cuanto la sentencia recurrida afirma que la actora *"realiza operaciones con contribuyentes en la ciudad de Posadas"* (cfr. fs. 231 vta., primer párrafo, y fs. 374, último párrafo, respectivamente, del expediente 68408/2017 ya citado).

Para sostener tal postura, la resolución 434/2016 aquí impugnada (cfr. fs. 10/27 del expediente 68408/2017) explica que L'Oreal Argentina S.A. tiene certeza -en virtud de la relación comercial permanente y fluida que lo une con sus compradores- que una parte de los productos que estos últimos le adquieren tendrá como *"destino final"* el Municipio de Posadas.

Ese destino final, según el citado acto, indica que el ingreso proviene de la ciudad de Posadas, que a ella le debe ser asignado dicho ingreso a los fines de la formación del coeficiente unificado de Convenio Multilateral (Salta, 1977) y que con esto *"...queda debidamente acreditado que el contribuyente*

L'OREAL ARGENTINA S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE POSADAS s/ acción
contencioso administrativa.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

desarrolla actividad económica en el ejido de Posadas" (cfr. fs. 18, quinto párrafo, del expediente 68408/2017).

Tales explicaciones se complementan con las brindadas en la resolución 558 de la Dirección General de Rentas del municipio, del 22 de octubre de 2015, por medio de la cual respondió la consulta vinculante formulada por Farmacity S.A. como agente de retención de la municipalidad demandada (cfr. fs. 67/69, del expediente 68408/2017).

Manifiesta esa resolución: "*Que Farmacity S.A. adquiere mercadería a diversos proveedores y luego remite los productos hacia Posadas para su posterior comercialización en sus locales instalados en el ejido municipal. Que en este sentido, la empresa en cuestión despacha productos a Posadas, debiéndose afirmar que sus proveedores detentan ingresos que 'provienen' de esta ciudad. Que esta situación comercial y económica prueba que los proveedores de los productos comercializados por Farmacity S.A. (C.U.I.T. 30-69213874-7) desarrollan actividad en el ejido de Posadas"* (cfr. fs. 68 vta., segundo a cuarto párrafo, del expediente 68408/2017. Subrayado agregado).

Disiento de esas afirmaciones.

El mero "destino final" de los productos que L'Oreal Argentina S.A. vende y entrega a Farmacity S.A. y Dibelle S.R.L. en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, que luego son remitidos por estas últimas a la ciudad de Posadas, no es suficiente para acreditar que L'Oreal Argentina S.A. desarrolla una actividad individualizada en el

ejido de Posadas, a la cual la comuna preste, o ponga a disposición, servicios concretos, efectivos e individualizados en las condiciones exigidas para el cobro de la tasa aquí en estudio.

En otras palabras, la asignación de ingresos en el Convenio Multilateral en función del "*destino final*" no acredita, derechamente, el perfeccionamiento del hecho imponible de DIRSC, el cual, como perteneciente a la especie tributaria "*tasa*" requiere de "*...la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente*", que tanto la demandada cuanto la decisión recurrida fracasa en identificar.

En efecto, ni las resoluciones 433/2016 y 434/2016 de la Dirección de Rentas de la Municipalidad de la ciudad de Posadas aquí cuestionadas ni la sentencia aquí apelada logran especificar, como era menester, las operaciones o actividades individualizadas efectuadas por L'Oreal Argentina S.A. en el territorio municipal. Como lógico corolario de tal falencia, tampoco pueden precisar los servicios concretos e individualizados enumerados en el art. 107 del CFM, prestados o puestos a disposición por el municipio demandado, en forma tal de exigir al contribuyente el pago de los DIRSC.

Esta falla en el razonamiento no puede ser subsanada invocando, como lo hace el pronunciamiento apelado, que son las partes quienes deben acreditar los hechos que dan sustento a sus posiciones. Tal afirmación implica desconocer que, en estos casos y frente a la negativa del contribuyente respecto del servicio brindado, es el Estado quien debe probar su concreta,



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

efectiva e individualizada prestación o puesta a disposición
(Fallos: 335:1987; 344:2123; 344:2728).

- IV -

Lo expuesto en el acápite anterior no se altera por las explicaciones adicionales de la demandada, quien defiende su pretensión tributaria de la siguiente manera: *"En la situación fáctica en cuestión, no cabe negar la existencia de servicios prestados por el Municipio. Resulta indiscutible que la demandante aprovecha las ventajas que le da la ciudad como ámbito comercial. Adviértase que para el desarrollo de su actividad no vende en una zona desértica o despoblada, o en una pequeña y alejada localidad. Necesita y aprovecha de las ventajas que le proporciona una gran ciudad como Posadas, con un complejo residencial de alta densidad y de servicios. Sólo en este ámbito puede comercializar sus productos. Ese ámbito del que se sirve para sus fines implica necesariamente la gestión de los servicios municipales que menciona el art. 107 del Código Fiscal Municipal..."* (cfr. pto. V.7. de la contestación de demanda, fs. 233 vta. del expediente 68408/2017).

Aun cuando, reitero, ni la demandada ni la sentencia logran individualizar los actos o bienes de la actora en el territorio del municipio que resultan alcanzados por las prestaciones que éste brinda, debo señalar que ese *"aprovechamiento de las ventajas"* que proporcionaría la ciudad de Posadas como un complejo residencial de alta densidad y de

servicios, que requiere "necesariamente la gestión de los servicios municipales que menciona el art. 107 del Código Fiscal Municipal" -fundamento también adoptado por la sentencia recurrida-, y que daría lugar al derecho a exigir la retribución pretendida, falla igualmente en precisar cuáles fueron esos servicios concretos, efectivos e individualizados prestados o puestos a disposición del contribuyente, a la luz de la consolidada doctrina de Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 332:1503, entre muchos otros.

No obra en estas actuaciones ningún acta de inspección ni de fiscalización labrada a la actora, ni constancias de tareas de relevamiento realizadas por la comuna respecto de las condiciones de seguridad e higiene en las que operaría L'Oreal Argentina S.A. en el municipio de Posadas ni, en síntesis, documento, resolución o intimación alguna que acredite la prestación o puesta a disposición de un servicio concreto, efectivo e individualizado.

Pienso que el estudio y la dilucidación de esta cuestión -identificar la prestación o puesta a disposición de un servicio concreto e individualizado sobre una actividad o bien no menos individualizada del contribuyente en el territorio del Municipio- era indispensable para la correcta solución del litigio, por lo cual el defectuoso razonamiento en la que incurre la sentencia recurrida en este aspecto no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa, en atención a lo cual corresponde atender los agravios del apelante

L'OREAL ARGENTINA S.A. C/ MUNICIPALIDAD DE POSADAS s/ acción
contencioso administrativa.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

en cuanto a la arbitrariedad que imputa a lo resuelto (arg.
Fallos: 318:1151).

- V -

Por lo expuesto, opino que corresponde hacer lugar a la
presente queja, declarar mal denegado el recurso extraordinario,
revocar la sentencia apelada y ordenar que, por quien
corresponda, se dicte una nueva conforme a derecho.

Buenos Aires, de agosto de 2026.