

RESOLUCIÓN N° 43/2009 (C.A.)

VISTO: el Expediente C.M. N° 662/2007 ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires, por el que se promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 24/07 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por la norma citada.

Que la accionante manifiesta que su principal fuente de ingresos deriva de las operaciones de exportación (70% de su actividad comercial) en tanto abastece prácticamente la totalidad de la demanda de aluminio primario del país, que comprende desde la obtención del aluminio en estado líquido hasta la fabricación de productos elaborados que se destinan a la industria del transporte, packaging, construcción, electricidad, medicina y tratamiento de aguas.

Que ALUAR posee en Puerto Madryn (Provincia del Chubut) la planta productora de aluminio primario y las dos plantas de productos semielaborados; en Abasto (Provincia de Buenos Aires) y en Lugano (Ciudad Autónoma de Buenos Aires) las plantas de laminación y extrusión (División Elaborados).

Que expresa que la determinación fiscal reconoce dos orígenes: 1) pretende que, previo a aplicar el coeficiente unificado del Régimen General, desagregue los ingresos brutos totales del período (que se originan en un proceso único, económicamente inseparable) en función de su establecimiento de origen, y luego les aplica el coeficiente unificado a ambos grupos de ingresos, eximiendo posteriormente la base que surge de aplicar dicho coeficiente a los ingresos originados físicamente en el establecimiento de Provincia de Buenos Aires, y gravando la base que surge de aplicar dicho coeficiente a los ingresos originados físicamente en los restantes establecimientos; 2) cuestiona el criterio de atribución de determinados ingresos y gastos a efectos del cálculo del coeficiente unificado.

Que respecto a la pretensión de la desagregación de los ingresos en función del establecimiento de origen, destaca que al emitir la resolución determinativa que es objeto de esta acción, el Fisco señala, basándose en el informe N° 077/02 de la Dirección de Técnica Tributaria, que “los ingresos alcanzados por la exención deben provenir de una actividad cuyo proceso productivo se desarrolle en jurisdicción provincial ...” y “... se deben eximir únicamente los ingresos originados en ventas de los productos elaborados en las fábricas radicadas en la Provincia de Buenos Aires, gravando los ingresos originados en las ventas de los productos elaborados en la fábrica radicada en extraña jurisdicción ...”.

Que con relación a ello la empresa dice que el modo de desagregar la base imponible estaría violentando el artículo 32 del Convenio Multilateral y adicionalmente, aún cuando no hubiera existido dicha norma, estaría desnaturalizando el mencionado Acuerdo.

Que hace una reseña de lo que entiende son los objetivos del Convenio Multilateral, del mantenimiento de las potestades tributarias de cada Estado, su ámbito de aplicación, del Régimen General, de la no discriminación en lo que hace al tratamiento fiscal y de la preeminencia del Convenio por sobre la ley local, todo ello con transcripción de doctrina.

Que sostiene que una vez atribuida la base imponible a la jurisdicción, la misma podrá ejercer su potestad tributaria sobre ella, eximirla o gravarla. Lo que no puede hacer sin desnaturalizar el Convenio, es desagregar nuevamente la porción de base imponible que le fue atribuida para tratar de modo diferente la porción de dicha base originada en el establecimiento de Provincia de Buenos Aires, respecto de la porción originada en los establecimientos ubicados en otras jurisdicciones.

Que el art. 32 del Convenio Multilateral señala que las jurisdicciones adheridas no podrán aplicar a las actividades comprendidas en el mismo, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial respecto a iguales actividades que se desarrollen en todas sus etapas dentro de una misma jurisdicción.

Que la Provincia de Buenos Aires no sólo discrimina según el contribuyente tenga o no establecimiento en la jurisdicción sino que se vuelve a discriminar entre aquel contribuyente que tiene establecimiento, en función a si el mismo es único o cuenta además, con establecimientos en otras jurisdicciones.

Que sostiene que un contribuyente local resultará exento por la totalidad de la base imponible, un contribuyente de Convenio, sin establecimiento en la Provincia resultará gravado por la totalidad de la base imponible atribuida a la jurisdicción, un contribuyente de Convenio, que sólo tenga establecimiento en la Provincia, resultará exento por la totalidad de la base imponible atribuida a la jurisdicción y un contribuyente de Convenio, que tenga establecimientos industriales en la Provincia de Buenos Aires y en otra u otras, resultará exento por una parte de la base imponible derivada de su actividad industrial, en función a la jurisdicción donde se realizaron las diferentes etapas del respectivo proceso.

Que este criterio vulnera las disposiciones del art. 32 del Convenio Multilateral al discriminar en función de las jurisdicciones donde se realizaron las diferentes etapas del proceso industrial que contribuyó a originar la base única distribuida.

Que si la base imponible se pudiera desagregar en función del establecimiento de origen, tal como pretende la Dirección Provincial, no resultarían de aplicación las normas del Convenio Multilateral.

Que aún prescindiendo de la inconstitucionalidad del requisito del establecimiento, el daño no se agrava si - una vez cumplido dicho requisito- la exención alcanza a la totalidad de la base imponible atribuible a la jurisdicción, por aplicación de las normas del Convenio. Por el contrario, si dicha base vuelve a ser discriminada a partir del establecimiento de origen de los respectivos ingresos, se produce una flagrante violación de las normas del Convenio, al intentar desagregar una base imponible única que -por definición- proviene de un proceso único económicamente inescindible. Dicha escisión lleva a una ilegal y artificiosa reducción del beneficio exentivo, vulnerando claramente los propios límites establecidos por la jurisdicción.

Que con relación a la determinación de los coeficientes únicos, los cuales han sufrido modificaciones en determinados rubros de Gastos e Ingresos, expresa que el Fisco desconoció las disposiciones del Convenio Multilateral, como así también la interpretación que de él hicieron las Comisiones Arbitral y Plenaria, ya que no consideró como gastos computables aquéllos que a su criterio se corresponden con “materia prima adquirida a terceros”; respecto de los gastos extraordinarios consideró que son deducibles por el transcurso del tiempo, vía amortización y consideró no computables los “servicios contratados a terceros”.

Que en lo referente a la imputación de los ingresos, la Dirección está errada al sostener que los mismos deben ser atribuidos al lugar de entrega de los bienes, considerando -sin ningún fundamento- que está en presencia de operaciones entre presentes, cuando las mismas han sido perfeccionadas entre ausentes, resultando de aplicación lo previsto en el art. 2º inc. b), última parte, del Convenio.

Que menciona que el artículo 3º del Convenio Multilateral no define con precisión que debe entenderse por “gasto”, por el contrario únicamente aclara que los gastos que inciden en el cálculo del coeficiente de distribución son aquéllos que se originan en el ejercicio de la o las actividades, debiendo ser excluidos los vinculados con actividades no gravadas por el impuesto o comprendidas en los Regímenes Especiales. Sí se definió de manera taxativa a los denominados “gastos no computables”, incluyendo entre otros al costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales.

Que adicionalmente, se estableció de manera específica qué se entiende por materia prima, definiéndose como todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.

Que la técnica normativa empleada lleva a considerar que todo concepto que no quede expresamente excluido como “gasto no computable” debe ser considerado “gasto computable” de manera residual y siempre que se origine por el ejercicio de la o las actividades del contribuyente.

Que sostiene que el Fisco consideró que los conceptos ajustados son “gastos no computables” asumiendo que los mismos se corresponden con el “costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales”.

Que se puede sostener que materia prima es aquel elemento utilizado en un proceso industrial, y la propia

redacción del Convenio precisó aún más el concepto estableciendo: "... se entenderá como materia prima, no solamente la principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente al producto terminado", es decir que para que algo sea considerado materia prima deberá quedar añadido al producto terminado.

Que el aluminio se obtiene de la descomposición de la alúmina a partir de un proceso denominado "electrólisis", en el cual no se puede dejar de reconocer que la energía cumple un papel muy importante, pero de ninguna manera forma parte integrante del producto final, no cumpliéndose con el requisito definido por el art. 3° del Convenio Multilateral.

Que el gas es un medio para producir la energía eléctrica pero de ninguna manera se utiliza de forma directa en el proceso, razón por la cual no queda incorporado en el producto final y no se cumplen los requisitos del art. 3° del Convenio Multilateral.

Que el concepto "gas natural transporte" es un gasto adicional al costo del gas y corresponde a los importes que por el transporte facturan las empresas transportadoras del mismo. No resulta ser una materia prima bajo las normas del Convenio Multilateral dado que en realidad es un transporte de carga y por lo mismo computable para determinar los coeficientes de distribución.

Que "compras directas" es una cuenta contable que se utiliza para la registración de gastos de escasa significación, como por ejemplo, los repuestos y materiales que no tienen stock y los gastos generales realizados en las oficinas de la empresa. Sin duda son "repuestos y materiales" y por lo tanto deben ser considerados como computables y asignados a la Provincia del Chubut que es el lugar donde los mismos son utilizados.

Que "compras directas costo variable" se utiliza para registrar los cargos a los distintos centros de costos, se realiza a través de órdenes de trabajo que incluyen varios insumos con su correspondiente apertura, entre ellos la mano de obra propia, consumo de materiales almacenables y compras directas no almacenables requeridas por los sectores productivos. Son insumos correspondientes a los repuestos y materiales que no tienen stock y los gastos generales realizados por los sectores productivos.

Que los conceptos incluidos en esta cuenta, al no ser mencionados como gastos no computables, deben ser considerados como gastos computables para la determinación de los coeficientes de distribución y asignados a la Provincia del Chubut donde los mismos son realizados.

Que respecto de "consumo de repuestos y materiales generales" su característica es que están sujetos a un control por parte del Almacén General y son imputados a los centros de costos mediante un vale de consumo de almacén. No caben dudas que los conceptos incluidos en esta cuenta son repuestos y accesorios los cuales deben ser considerados como gastos computables y asignados a la Provincia del Chubut.

Que a la cuenta "Costo de Venta" se imputan gastos que corresponden asignar al costo de producción de la mercadería vendida que surgen del análisis y validaciones de los saldos de las cuentas contables con motivo de la emisión del balance trimestral y/o anual, en un momento en que ya están cerrados los procesos de costo. Que dichos gastos no pueden ser considerados como no computables a la luz del Convenio Multilateral, y al igual que los anteriores deben ser imputados a la Provincia del Chubut.

Que con relación a los agravios respecto de los ingresos, expresa que la normativa del Convenio Multilateral establece que en el caso de operaciones entre ausentes los ingresos deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.

Que las operaciones realizadas por la empresa son las denominadas "entre ausentes" y conforme a lo antes expresado deben ser atribuidas al domicilio del adquirente, por lo que la Dirección deberá proceder a recalcular su pretensión fiscal.

Que en su contestación al traslado corrido, la Provincia de Buenos Aires expresa que existen tres cuestiones en las que la empresa plantea su disconformidad y las identifica así:

1. Exención. Se agravia con relación al rechazo de la exención pretendida respecto de los productos elaborados en establecimientos industriales ubicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

2. Modificación del coeficiente de ingresos: La DPR asignó ingresos a la Provincia de Buenos Aires conforme al criterio del “lugar de entrega de la mercadería”.

3. Modificación del coeficiente de gastos: La DPR modificó el coeficiente de gastos aplicado por la firma durante los períodos 1999, 2000 y 2001, toda vez que ciertos gastos considerados como computables fueron declarados “no computables” por la fiscalización. Ello con sustento en el artículo 3° del Convenio Multilateral.

Que respecto al primero de los planteos, señala la incompetencia de la Comisión Arbitral para expedirse sobre los agravios incoados fundamentando su posición en que ello ha sido expresamente reconocido y declarado por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en casos concretos ya resueltos (ENOD SA. c/Provincia de Buenos Aires y QUICKFOOD SA c/Pcia de San Luis -Resolución CA N° 8/08 ratificada por la Comisión Plenaria y Resolución CA N° 63/08, respectivamente- que no han hecho más que ratificar el criterio sostenido por los citados Organismos en los casos Bunge y Born, Industrias Lácteas SA, Ardeol SA y Alparbatas SAIC.).

Que en dichos pronunciamientos se ha sostenido que la posible colisión de las normas objetadas con las contenidas en el art. 32 del Convenio Multilateral no existe. Ello es así en razón de que dicho artículo sólo inhabilita a los fiscos adheridos al Convenio para establecer alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento más gravoso para las actividades reguladas por dicho instrumento legal respecto de los desarrollados exclusivamente en sede local, supuesto que no se verifica en el caso sometido a examen.

Que la doctrina vigente en la materia ratifica el criterio expuesto por los Organismos del Convenio Multilateral y, en definitiva, considera que la Comisión Arbitral y el Convenio Multilateral no pueden obligar a una jurisdicción que exima a una determinada actividad cuando no está prevista en su política fiscal eximirla, ni tampoco pueden condicionarla para que la exención se otorgue de una u otra manera.

Que, por otra parte, una empresa tampoco puede pretender beneficiarse con exenciones en una determinada jurisdicción, argumentando y basándose en normas contenidas en el Convenio Multilateral y, aun más, tratando de comprometer a la Comisión Arbitral para que asuma posiciones y responsabilidades para las cuales carece de competencia.

Que recuerda que el poder de eximir se ejerce y concreta en la política fiscal desplegada por una determinada jurisdicción. Implica una excepción al principio de generalidad y es decidida autónomamente por cada jurisdicción en base a su poder tributario y a su política fiscal. Obviamente luego el organismo encargado de reglamentar cumplirá con su mandato de precisar el alcance de la exención, respetando la norma sancionada por la legislatura provincial (y si se excediera en su función reglamentaria será la justicia la encargada de resolver la constitucionalidad o legalidad de la norma, pero no la Comisión Arbitral).

Que en relación a la problemática vinculada con el coeficiente de gastos, señala que la Provincia efectuó una clara y fidedigna interpretación y aplicación de las normas contenidas en el Convenio Multilateral.

Que así define como gastos no computables a los establecidos en el art. 3° del Convenio Multilateral o por normas expresas de la Comisión Arbitral (vrg. Diferencias de cambio), y los a priori computables dividiendo a los mismos en computables propiamente dichos, porque se vinculan directamente con la actividad gravada y no computables porque no se cumplen los requisitos del art. 2° Convenio Multilateral y no se vinculan con una actividad gravada generadora de ingresos gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que recuerda la posición de la Provincia en el caso Gillette donde la misma consideró que era técnicamente justo y razonable considerar a las diferencias de cambio como no computables, aún cuando no estaba dicho expresamente, y así lo entendieron los Organismos de aplicación mediante las Resoluciones C.A. N° 14/07 y C.P. N° 6/07.

Que la posición sostenida en ese caso, en cuanto a todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa y que no puedan suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resultan gastos no computables, pero no por el simple hecho de encontrarse expresamente enunciados (o no) en el texto del Convenio Multilateral, sino porque no se cumplen los requisitos establecidos por los arts. 3° y 4° del referido régimen.

Que no serían gastos computables, a pesar de no encontrarse enunciados expresamente precisamente porque no se vinculan con una actividad de la empresa generadora de ingresos gravados por el Impuesto sobre los Ingresos

Brutos, y así lo han entendido los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral.

Que considera que los gastos que a criterio del Convenio resultan aptos para medir la actividad desarrollada en una determinada jurisdicción, se declaran computables; y los que no, resultan no computables, motivo por el cual, el gasto que se interpreta representativo de dicha actividad, tiene que ver con la magnitud del establecimiento fabril, con sus instalaciones, con la cantidad de mano de obra ocupada, etc. y no con los valores que surjan de gastos o costos cuya dimensión puede producir una verdadera distorsión del coeficiente de distribución de gastos.

Que cuando se refiere a gastos no computables se trata de gastos que no otorgan pautas válidas para medir el ejercicio efectivo de la actividad gravada desarrollada por un contribuyente en una determinada jurisdicción. En cambio, el concepto gasto computable indica actividad propia y positiva del contribuyente, representativa de las erogaciones necesarias para poder realizar la misma, conformando pautas fidedignas que miden la importancia de la actividad desarrollada por ese contribuyente en una determinada jurisdicción.

Que respecto a la distinción entre gastos computables y gastos no computables, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral ya han señalado, entre otras cosas, que “No cabe duda que la enumeración de los gastos computables que prevé el art. 3º es meramente ejemplificativa, como no podría ser de otra manera habida cuenta de la diversidad de gastos en que puede incurrir una empresa; también revisten tal carácter los no computables” (Resolución CA Nº 21/2006, CA Nº 14/2007 y Resolución CP Nº 6/2007).

Que a mayor abundamiento, resulta ilustrativo traer a colación lo sostenido por la doctrina especializada en la materia y así cita diversos autores que sostienen que los gastos a que se refiere el art. 2º son aquéllos que se originan por el ejercicio de la actividad o reflejan de alguna manera la misma.

Que señala que la fiscalización consideró no computable solamente la energía eléctrica para producción porque los consumos de electricidad de todas las plantas están contemplados dentro del rubro gastos generales que sí fueron considerados computables.

Que ello en virtud de que ningún otro tratamiento se le puede dar al consumo de energía y gas para producción si no es la de formar parte (al igual que las otras materias primas) del costo de producción de los productos terminados. A su vez, recuerda que tanto la energía como el gas son bienes según la definición del Código Civil y que el Convenio define como no computables a todo bien de cualquier naturaleza que fuera que se agregue al producto terminado, y no se puede negar que dichos bienes se agregan.

Que el criterio del Fisco no resulta antojadizo sino que, además, el mismo se sustenta en el altísimo valor (como hecho significativo) que dichos rubros representan en el producto final, y aquí pone de manifiesto que, a pesar de agraviarse por el ajuste practicado, la empresa en las actuaciones administrativas coincide con el encuadramiento que efectúa la inspección actuante. Así, por ejemplo, en la nota explicativa de la actividad desarrollada dentro del proceso de producción de aluminio menciona que el método que se utiliza para la producción del aluminio es universal y se basa en la reducción electrolítica de la alúmina, material básico conjuntamente con la energía básica...”.

Que advierte que la propia empresa reconoce a la energía eléctrica como una materia prima básica, de lo que se desprende que no es materia de discusión “su agregación económica”. Es un elemento que se adquiere y se agrega al producto, incorporándose al proceso productivo, no se trata de la fuerza motriz, en sentido estricto, a que se refiere el Convenio como un gasto más.

Que su inclusión como computable para una sola jurisdicción distorsiona severamente la distribución de la base imponible entre todas las jurisdicciones provinciales, no cumpliendo con los requerimientos efectuados por los artículos 2º, 3º y 4º del Convenio Multilateral.

Que dicha conclusión se ve ratificada si se realiza un detenido y meduloso análisis de la letra y del espíritu del Convenio Multilateral, consagrado en el art. 3º, apartado b). En efecto, cuando define a la materia prima dispone que la misma no solamente está constituida por la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado. Considera que no puede dársele al término “bien” un alcance distinto al fijado por el Código Civil (acepción de carácter amplia).

Que entiende que la energía eléctrica es una materia prima básica junto con la alúmina y no computable porque cumple claramente con el art. 3º, apartado b) del Convenio Multilateral.

Que la definición de materia prima que efectúa el Convenio Multilateral considera no solamente a la materia prima principal sino que también se contemplan dos supuestos distintos y que no pueden mezclarse ni confundirse y el primer supuesto es todo bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente y el segundo supuesto es todo bien de cualquier naturaleza que se agregue al producto terminado (y en este supuesto entra la energía eléctrica para producción).

Que la expresión “que se agregue” no puede significar que se incorpore físicamente, si ello fuera así habría un solo supuesto y la redacción resultaría inentendible además de redundante, por ello entiende que el sentido es otro y es el adoptado por la Provincia de Buenos Aires. La empresa afirma que la energía no forma parte del producto final porque no se incorpora físicamente y no cumpliría con uno de los supuestos citados, sin embargo entiende que “se agrega” y se cumple con el otro supuesto.

Que otro detalle que considera no resulta menor en la redacción e interpretación del Convenio Multilateral en su artículo 3° inciso a) es la letra “o”, y esto indica claramente que se está frente a supuestos distintos. La empresa basa su defensa en que la energía no se incorpora y reconoce que es materia prima básica pero nada dice en todo su escrito respecto del segundo supuesto “se agrega”.

Que concluye que para los bienes que se agregan no hace falta que integren el producto final para que sean no computables. Si se interpretara que el término “se agregue” debe considerarse como una agregación física no tendría sentido ni razón de ser la redacción del artículo en cuestión, ya que estaría subsumido en el primer supuesto.

Que además, expresa que la energía se adquiere a terceros, es fundamental para la elaboración del aluminio, es un bien, tiene un costo y el costo se agrega al producto terminado, concluyendo que se cumplen acabadamente todos los requisitos establecidos en la norma para que se considere a la energía eléctrica para producción como un gasto no computable.

Que con relación a la problemática vinculada con el coeficiente de ingresos, la jurisdicción expresa que ha considerado que el 50% de la materia imponible que debe distribuirse en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, lo sea en función al lugar de entrega de las mercaderías.

Que el contribuyente se agravia pretendiendo atribuir los ingresos originados por la venta de las mercaderías al lugar de concertación, en tanto que otras operaciones que no especifica y denomina entre ausentes, los atribuye al domicilio del adquirente.

Que no aporta prueba alguna de que las operaciones realizadas por la empresa sean las denominadas entre ausentes, y la inspección actuante pudo corroborar que se está en presencia de operaciones de tracto sucesivo, continuo y permanente; en ellas se advierte que existe un pleno conocimiento del cliente y una fluida e íntima relación comercial.

Que señala que existen contactos previos, no pudiéndose afirmar bajo ningún punto de vista y atendiendo a los innumerables casos ya tratados por la Comisión Arbitral, que se esté en presencia del supuesto previsto en el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral.

Que la Comisión Arbitral ha sentado y ratificado el criterio de que en las operaciones del tipo “entre presentes” el lugar de donde proviene el ingreso coincide con el lugar de entrega de las mercaderías o prestación del servicio.

Que el Fisco ha realizado un ajuste atribuyendo los ingresos originados por la venta a la jurisdicción en la que se entrega la mercadería y así se ha constatado que parte de las mercaderías vendidas son retiradas de las plantas que la firma posee en las jurisdicciones de Chubut, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires. Otra parte de las mercaderías son entregadas en el lugar en el cual sus clientes se lo indican.

Que no cabe duda alguna que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción en que ocurre la entrega de las mercaderías, ya sea porque se retiran directamente de la planta, como así también cuando la propia empresa entrega lo comprometido en el lugar en el cual se lo indica el cliente, extendiendo su actividad a varias otras jurisdicciones.

Que las supuestas operaciones entre ausentes nunca fueron debidamente probadas por la recurrente, ni durante el

curso de la fiscalización, ni en oportunidad de presentar el descargo ante el inicio del procedimiento de determinación de oficio, ni en esta instancia.

Que respecto a las consideraciones efectuadas en cuanto a la aplicación del mecanismo establecido por el Protocolo Adicional corresponderá que, una vez resuelto el caso, la Comisión Arbitral se expida respecto del cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad del procedimiento.

Que manifiesta que la firma prestó conformidad y realizó el pago del ajuste realizado respecto de las ventas que había considerado exentas y realizadas a empresas de servicio, construcción y al Estado (consideradas como ventas a consumidores finales) y asimismo la firma había considerado como reembolsos de gastos a ingresos que integraban la base imponible.

Que como conclusión final, expresa con respecto a: 1. Exención. Corresponde declarar la incompetencia de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en función de los antecedentes ya existentes sobre el particular. 2. Coeficiente de gastos: Corresponde ratificar lo actuado por la Provincia de Buenos Aires ya que el art. 3° del Convenio Multilateral contempla situaciones claramente diferenciadas y que dispone que se considerará materia prima no sólo a la materia prima principal sino a todo bien que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado. La energía eléctrica se agrega. 3. Coeficiente de ingresos: Corresponde ratificar el ajuste practicado al atribuir los ingresos al lugar de entrega de la mercadería, atento que es el criterio que los Organismos del Convenio Multilateral han sostenido en innumerables casos concretos. Advierte que la firma alega que su operatoria se desarrolla entre ausentes sin probar siquiera los extremos planteados.

Que puesta al análisis del caso, esta Comisión observa que en las presentes actuaciones la controversia gira en torno a tres cuestiones. La primera de ella referida al rechazo de la exención pretendida por la firma respecto de los productos elaborados en establecimientos ubicados fuera de la Provincia de Buenos Aires, la segunda y la tercera referida a la atribución de ingresos y gastos efectuada por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires.

Que con relación a la primera cuestión, es importante destacar que los Organismos del Convenio Multilateral se han expedido, tal como lo expresa la jurisdicción, entendiendo que no son competentes para intervenir en situaciones como la planteada, en razón de que es privativo de cada Fisco adherido disponer el tratamiento fiscal respecto de los ingresos que se le atribuyen conforme a las normas del Convenio Multilateral.

Que el hecho de que la desagregación de los ingresos se produzca antes o después de la aplicación de los coeficientes unificados, no altera el concepto antes vertido, es decir, que en definitiva el monto total de ingresos atribuibles a la jurisdicción permanece inalterable. El desagregado obedece únicamente a un tema de tratamiento fiscal conforme a los requisitos exigidos en la Provincia para que una determinada actividad se encuentre exenta o no del tributo.

Que por lo antes expuesto, el tratamiento dado por la Provincia de Buenos Aires a los ingresos atribuibles a ella no violenta las disposiciones del artículo 32 del Convenio Multilateral, dado que la norma citada no resulta aplicable al caso planteado, en cuando sólo se refiere al compromiso de los fiscos a no aplicar alícuotas o recargos diferenciales a contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral.

Que respecto a la cuestión referida a la atribución de ingresos, cabe destacar que la afirmación realizada por la recurrente respecto a que determinadas operaciones que dan origen a los ingresos han sido realizadas bajo la figura de “entre ausentes”, no ha sido acompañada por ninguna prueba o elemento que otorgue veracidad a dicha manifestación.

Que es por ello que la acción incoada, en este aspecto, no puede hacer conmovir lo actuado por la jurisdicción en relación a que las operaciones han sido efectuadas entre presentes y, por ello, la atribución de los ingresos de conformidad con lo dispuesto en el art. 2° del Convenio Multilateral, es decir, al lugar de donde provienen, pudiéndose perfectamente presumir en este caso, que es el lugar de entrega de las mercaderías.

Que en la remisión de las mercaderías, el lugar de entrega de las ellas es el que consta en la documentación pertinente como destino de las mismas, sin que interese quien se hace cargo de los gastos de traslado, puesto que el vendedor conoce perfectamente donde se entregan y, por lo tanto, de donde provienen los ingresos.

Que así se desprende de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que el tercero de los aspectos cuestionados está referido a la confección del coeficiente de gastos que efectuara la jurisdicción, que consideró una serie de gastos como no computables, en especial la energía eléctrica para producción, que la empresa entendió que eran computables.

Que en este punto la controversia reside fundamentalmente en el rubro “energía eléctrica utilizada para producción”, sin perjuicio del análisis que realiza la empresa con respecto a otra serie de gastos que manifiesta fueron excluidos como computables por el Fisco.

Que para que un gasto pueda ser encasillado como incluido en el concepto de materia prima previsto como no computable en el inciso a) del artículo 3° del Convenio, se deben cumplir acabadamente con los requisitos allí consignados. Cuando sea materia prima debe adquirirse a terceros, debe estar destinada a la elaboración y debe tratarse de un bien que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.

Que la definición de “incorporado físicamente” significa que se confunde con el producto que se está elaborando, mientras que el término “agregado” es que se añade al producto, no se confunde con él pero forma parte del mismo, siempre haciendo referencia a un bien material.

Que la energía eléctrica puede ser considerada un bien tal como surge del artículo 2311 del Código Civil, pero ese bien se consume en el transcurso del proceso industrial, sin que se incorpore ni se agregue físicamente al producto terminado. Que este hecho no se modifica por la circunstancia que el bien tenga una gran incidencia dentro del valor económico del producto que produce la empresa.

Que según el artículo 2312 del Código Civil son “bienes” los objetos materiales (cosas) y los objetos inmateriales susceptibles de valor, y si cualquier bien que se agregue económicamente al producto terminado debe ser considerado a estos fines, como una materia prima no computable, se estaría ante una variedad de gastos que podrían estar incluidos en tal concepto.

Que en el proceso de producción se “agregan” bienes (gastos) que se consumen en el desarrollo del mismo, que no pasan a integrar el producto terminado, que se utilizan para cumplimentar dicho proceso y no son materia prima en su definición tradicional (elemento que se transforma e incorpora en el producto final).

Que el hecho de que el gasto en análisis sea un costo, a estos efectos no tiene mayor importancia, puesto que lo que debe determinarse es si ese “costo” es computable o no de acuerdo con las disposiciones del artículo 3° del Convenio Multilateral. Que además está decir que todos los gastos de producción forman parte del valor económico del producto elaborado.

Que por lo antes expuesto, se considera que este tipo de bienes, que no son cosas, aunque le sean aplicables las disposiciones que el Código Civil prevé para ellas, no se encuentran incluidos en aquellos gastos que menciona el artículo 3° del Convenio Multilateral como una materia prima, y con más razón desde el momento en que no se ha probado que dicho bien, utilizado en el proceso de producción, se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado que, como se ha dicho, es un condicionamiento excluyente para que dicho “gasto” pueda encuadrarse como no computable.

Que respecto al resto de los gastos que el contribuyente enumera y que han sido considerados “no computables” por la inspección, la jurisdicción no ha realizado mayores comentarios en la contestación al traslado corrido, y el enfoque dado en lo que hace al coeficiente de gastos prácticamente se ha circunscripto a la energía eléctrica para producción.

Que a dichos gastos le son aplicables las consideraciones vertidas con relación a la energía eléctrica, es decir que para ser considerados como no computables deben reunir la totalidad de los requisitos exigidos por la norma, que sean materias primas adquiridas a terceros y se incorporen físicamente al producto terminado, situación que, conforme a las manifestaciones de la firma recurrente no se cumple, motivo por el cual deberían ser considerados como gastos computables en la medida que no cumplan con dichos requerimientos.

Que en lo referente a la aplicación del Protocolo Adicional solicitado por la recurrente, no se observa que estén cumplimentados los requisitos exigidos por la Resolución General N° 3/2007, en especial el aporte de elementos o documentación que pruebe que haya sido inducida a error en la confección de los coeficientes de atribución, como para que proceda la aplicación del mecanismo de compensaciones contemplado en dicho Protocolo.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) – Declarar su incompetencia en la acción interpuesta por ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SAIC contra la Resolución N° 24/07 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en lo que respecta a exención pretendida por la firma respecto de los productos elaborados en establecimientos ubicados fuera de la Provincia de Buenos Aires, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) – Ratificar lo actuado por la Provincia de Buenos Aires en la acción promovida por ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SAIC contra la Resolución N° 24/07 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en lo que respecta a la atribución del coeficiente de ingresos, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 3º) – Hacer lugar a la acción a la acción promovida por ALUAR ALUMINIO ARGENTINO SAIC contra la Resolución N° 24/07 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en lo que respecta al tratamiento otorgado al coeficiente de gastos, todo ello conforme los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 4º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE