

RESOLUCIÓN N° 64/2005 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 492/2005 iniciado por la firma RODOLFO PELIZZARI Y ASOCIADOS S.A. contra los términos de la Resolución Determinativa N° B 2635/2004 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y

CONSIDERANDO:

Que se ha constatado el cumplimiento de las disposiciones sobre la procedencia formal del recurso por lo que la Comisión Arbitral se encuentra habilitada para su consideración.

Que en su presentación, la firma expresa:

-La Resolución impugnada se origina, entre otros motivos, en la determinación de un coeficiente de atribución de base imponible –art. 2° del Convenio Multilateral– distinto al oportunamente declarado por la firma el cual ha sido calculado por el Organismo Recaudador en clara violación de los preceptos legales aplicables a la materia.

-La actividad de la empresa consiste en la organización de eventos especiales como rifas, bingos, sorteos, etc. Es contratada por distintas entidades de bien público para que les planifique, organice y lleve adelante tales eventos, con el fin de obtener recursos para atender sus necesidades de beneficio comunitario. A ese efecto, se suscriben convenios similares en sus partes esenciales y de ellos se desprende la naturaleza de la relación jurídica que une a la empresa con las entidades, bajo la modalidad de un contrato innominado asimilable a la “locación de obra”.

-Sin perjuicio de la identificación formal del contrato, cabe analizar su verdadera naturaleza, a fin de poder encuadrar realmente la actividad de la firma, teniendo en cuenta que en materia tributaria rige el principio de la realidad económica, más allá de las denominaciones formales que ellos puedan consignar. A ese efecto, se desprende:

1 – La firma realiza una locación de obra con las entidades que así lo solicitan, la que consiste en la organización, administración, promoción, venta y cobranza de los eventos que desee realizar la entidad contratante y la obtención de los resultados.

2 – La firma garantiza a las entidades un beneficio, definido en un porcentual sobre el monto de las ventas cobradas, según se pacte.

3 – La retribución de la firma es totalmente incierta al momento de la contratación, dependiendo del resultado final del evento –no se fija un precio preestablecido por el servicio prestado -. Si una vez concluido el mismo y cubierta la totalidad de los gastos, los premios y abonada la retribución

garantizada a la entidad resultara un remanente, el mismo se constituye en la única retribución de la locación de obra realizada.

4- Es fundamental comprender que la firma no se dedica a la venta de rifas, bingos, etc., sino que toma a su cargo la gestión de venta como una de las tantas tareas que le son encargadas por las entidades.

5- Es importante destacar que la firma no se encuentra autorizada a llevar a cabo este tipo de eventos. Las únicas autorizadas son las entidades en un todo de acuerdo a lo establecido, puntualmente en la Provincia de Tucumán, por la Ley N° 6274, modificada por la Ley N° 6304, quedando establecido el control y la autorización bajo competencia de la Caja Popular de Ahorros de la Provincia.

6 – En el desarrollo de la actividad encomendada por las entidades contratantes, la firma actúa por cuenta y orden de las mismas, las que otorgan poder a tal efecto (puntos quinto y octavo).

7 – Una vez concluido el evento se procede a realizar una “rendición” a la entidad en la cual se rinde cuenta detallada de la gestión de administración de fondos realizada, a la vez que se determina el monto a favor de la misma y, si corresponde, la retribución de la firma.

8 – Si como resultado del evento administrado se genera una retribución para la firma, según surge de la rendición, se procede a confeccionar la factura respectiva por ser éste el único ingreso que retribuye su actividad. La misma es confeccionada al terminar el evento realizado bajo el marco del convenio suscripto, es decir, con la locación de obra comprometida.

-Se destaca muy especialmente que el caso particular analizado se refiere a un contrato con una entidad de la Provincia de Tucumán, pero lo explicado y expuesto en relación a contratos, Autoridad de Aplicación, normas legales que regulan los juegos de azar, características de las entidades contratantes, autorizaciones, documentación respaldatoria, etc., se repite, en lo esencial, en forma invariable, en cada uno de los contratos que se celebran.

-El Estado, en ejercicio de su poder de policía, se ha reservado, en una irrenunciable intención de preservar la “salud social”, la facultad monopólica de explotar juegos de azar y de autorizar, cuando lo considere adecuado, su explotación a otros actores sociales. Ello significa que la explotación de una rifa (juego de azar) sin la autorización pertinente emanada del Organismo Estatal que ejerza el poder de policía en la Jurisdicción que corresponda, es una actividad ilícita y penada con rigor por las normas legales.

-En este escenario, es que en la Provincia de Tucumán la Ley N° 6274 y sus modificatorias, establece que “Quedan prohibidos en el territorio de la Provincia de Tucumán los juegos de azar como así también las apuestas sobre éstos o sobre cualquier materia ...”. Para luego exceptuar de la prohibición a los juegos explotados, administrados o autorizados por la Caja Popular de Ahorro de la Provincia de Tucumán y, entre otros, las Cooperadoras Escolares o Policiales, las Comisiones Parroquiales o Vecinales y demás entidades constituidas para coadyuvar en la atención de servicios a la comunidad, y

las instituciones sin fines de lucro que tengan por objeto la investigación científica, la docencia y finalidades asistenciales.

-Por su parte, el Reglamento Interno dictado por la Caja Popular de Ahorro de la Provincia, en su artículo 14 expresa: “Las ventas de los certificados de participación en el juego, la organización de los mismos, como así también la realización de los respectivos sorteos, son de exclusiva y total responsabilidad de la Entidad y sus autoridades”.

-A modo de lógica conclusión de lo expuesto, se puede afirmar que: 1) la explotación de una rifa es una actividad regulada por normas legales, sujeta a autorización previa y control por parte del Estado mismo, 2) la explotación de una rifa es una facultad natural del Estado, 3) el Estado en el ejercicio de su poder de policía, puede autorizar a otros actores a la explotación de la rifa. Estos potenciales actores son enunciados en forma taxativa y restricta por las normas legales que regulan la actividad, 4) los potenciales autorizados son inexorablemente entidades de bien público y sin fines de lucro. Las normas legales indefectiblemente así lo establecen, 6) una sociedad comercial nunca será autorizada a realizar la explotación de un juego de azar, y 7) los responsables legales de la venta, organización y de la realización de los sorteos, son únicamente las Entidades autorizadas y sus directivos.

-A fin de traer claridad a la exposición, cabe hacer mención de cual es el hecho y base imponible que corresponde aplicar teniendo en cuenta la especial actividad que desarrolla la empresa.

-En primer lugar no hay duda que la actividad se encuadra dentro de las previsiones que definen el objeto del impuesto por tratarse de locaciones de obra, por ser habitual, onerosa y ser ejercida dentro de la jurisdicción.

-En segundo lugar, y a los fines de determinar la base imponible, debe tenerse presente lo dispuesto por el artículo 201 del Código Tributario, al decir: “...el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos, devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada ... Se considera ingreso bruto... la retribución por la actividad ejercida...”. Es decir, que los ingresos brutos de la actividad desarrollada por el contribuyente es la retribución de sus servicios constituida por el monto que, en definitiva, resulte de la rendición final de la gestión. En caso de existir la misma, se procede a emitir la factura respaldatoria correspondiente y sobre ella tributar.

-De la lectura de la escueta resolución recurrida, la cual adolece de la fundamentación mínima exigible para un acto determinativo realizado sobre base cierta, se puede deducir que la postura del Fisco sostiene los siguientes criterios:

1- Que la actividad desarrollada encuadra en el Régimen General del Convenio Multilateral y que existe sustento territorial para ser contribuyente de la Provincia de Tucumán.

No existe discrepancia en este aspecto con la Dirección General de Rentas.

2-Que la base imponible está constituida por el total de las ventas y no por los supuestos honorarios percibidos.

A ese respecto, el Fisco no ha podido comprender la real actividad y se ha apartado totalmente de la prueba documental que avala y demuestra la realidad de la misma. La pretensión fiscal intenta sustentar el criterio en hechos y circunstancias irreales, y como tales carentes de todo sustento probatorio, lo cual es suficiente para tornar a las actuaciones administrativas nulas de nulidad insalvable.

No se ha analizado ni controvertido objetivamente la contabilidad y la documentación obrante en las actuaciones, arribando a conclusiones erróneas y fuera del contexto real y jurídico que regula la actividad.

Los ingresos obtenidos por venta de rifas no constituyen el ingreso de la actividad de la empresa. En todo caso serían los de las entidades autorizadas por la legislación de la Provincia, que si estuvieran gravadas serían los contribuyentes por ser ellas las únicas “dueñas” de los eventos y a ellas se deberá reclamar el impuesto resultante.

3-Que corresponde modificar el coeficiente de atribución de base imponible para el año 1998 determinado por el contribuyente de acuerdo con el artículo 2º del Convenio Multilateral y que la base imponible de todo el país, para ese año fiscal, está conformada por el monto de ventas totales de las rifas realizado por cuenta y orden de las entidades contratantes, según surge de las rendiciones finales y han sido imputados como ingresos del mes en que las mismas se encuentran fechadas.

Para la determinación de los coeficientes la empresa utilizó el Balance General cerrado al 31 de marzo de 1997, siendo los ingresos considerados para ello los que retribuyen sus servicios que surgen de las facturas respaldatorias e imputados a las distintas jurisdicciones en función del domicilio de la entidad contratante.

Se ha respetado el criterio del devengado, o sea al momento de efectuar la rendición final del evento, coincidente con la facturación, se puede considerar que se han verificado las circunstancias esenciales que permiten considerarlo adquirido el derecho sin condición alguna.

Los gastos, depurados de los no computables, son obviamente los propios, los que han sido atribuidos a cada jurisdicción respetando las normas del Convenio, y no han sido considerados los realizados por cuenta y orden de las entidades contratantes y se encuentran documentados a su nombre.

-Ante la ausencia de la más elemental explicación, se puede deducir que el coeficiente tomado por la jurisdicción para el año 1998 ha sido calculado según los criterios que se analizan a continuación, con las consideraciones que merecen a la firma:

1) “Ingreso Tucumán Balance cerrado al 3/1997”: responde al total por la venta de las rifas, destacándose que se ha tomado como ingresos brutos del contribuyente los que no son tales puesto que

son los ingresos de un tercero. En la contabilidad de la firma estos ingresos no figuran como propios simplemente porque no lo son y se encuentran contabilizados en cuentas patrimoniales como corresponde a operaciones de administración de fondos de terceros.

De acuerdo con las normas del impuesto, el criterio para imputar bases imponibles para contribuyentes que llevan contabilidad es el devengado (art. 201 del Código Tributario), lo cual no fue respetado por la Provincia, puesto que si se sostiene que el ingreso bruto es lo obtenido en concepto de venta de rifas, los mismos deben ser declarados como tales en el mes que se produce la venta, o sea, cuando se devenga el supuesto ingreso y no al momento de la denominada “rendición“, como lo consideró el Fisco en la determinación.

La inobservancia del principio de lo devengado, al margen de ser un incumplimiento a un precepto legal, puede implicar distorsiones en la magnitud de los coeficientes atribuibles a cada jurisdicción en un ejercicio dado, provocando beneficios y perjuicios económicos tanto para las distintas provincias como para el contribuyente.

2) “Ingreso país balance cerrado al 03/1997”: en la misma tesitura anterior, responde al ingreso total por las ventas de todas las rifas cuyas rendiciones han sido realizadas en el periodo 1/04/96 y 31/03/97, mereciendo el punto las mismas consideraciones expuestas precedentemente.

3) “Coeficiente ingreso 1998”: de las consideraciones realizadas se debe concluir que el mismo no es representativo de la actividad desarrollada en la Provincia de Tucumán, sino que se encuentra totalmente distorsionado en su magnitud y temporalidad y ha sido estimado sin respetar las normas del Convenio Multilateral.

4) “Gastos computables Tucumán balance cerrado al 03/1997”: responde al cómputo de los egresos detallado en las rendiciones de las rifas realizadas en esa Provincia, eliminado los conceptos que serían no computables de acuerdo a las previsiones del art. 3° del Convenio. Si se observa el detalle contenido en las mismas, se puede apreciar que se consideraron los conceptos de “Impuesto pagado” y “Publicidad”.

Se destaca que se consideraron como gastos del contribuyente algunos que no son tales, otros efectuados en extraña jurisdicción y se omiten otros efectivamente realizados en Tucumán y que no figuran en las rendiciones.

En primer lugar, se computa como gasto un concepto que no es tal: el saldo a favor de la Institución, dado que este importe no es un gasto sino que es el estricto cumplimiento de la obligación asumida contractualmente, tal como se explicitó anteriormente

A su vez, la empresa realiza operaciones que generan ingresos (venta de rifas) y egresos por cuenta y orden de la entidad que se encuentran documentados a nombre de la misma y forman parte integrante de la rendición final de la administración de fondos realizada.

En segundo lugar, se han computado como realizados en Tucumán gastos efectuados en otras jurisdicciones, tal el caso de un gasto ocurrido en la Ciudad de Córdoba, según documental adjunta, que fuera parte integrante de una rendición considerada.

En tercer lugar, existen gastos propios y reales de la firma que han sido realizados en la Provincia de Tucumán y no han sido considerados en la reformulación del coeficiente, y son aquellos que le permiten prestar su servicio a las entidades (alquiler de oficinas administrativas, servicios públicos, entre otros).

La Provincia ha violado nuevamente el criterio de lo “devengado” con el cual debió actuar en la consideración de los gastos computables al restringir su análisis únicamente a las rendiciones.

5) Gastos país computables balance cerrado al 3/1997”: responde a los gastos detallados en todas las rendiciones de período, eliminando los conceptos que serían no computables de acuerdo a las previsiones del art. 3º del Convenio, mereciendo los mismos comentarios que el punto anterior.

Que ante el traslado corrido oportunamente, la Jurisdicción expresa:

-Respecto a que la Resolución Determinativa sería nula por carecer de fundamentación suficiente, cabe decir que la misma reúne todos los requisitos enunciados por el art. 88 de la Ley Nº 5121 y modificatorias, no existiendo causal de nulidad, habiendo sido la misma dictada teniendo en cuenta todos los indicios y elementos de prueba aportados por la empresa durante el transcurso de la fiscalización.

-Los ingresos devengados considerados a los efectos del cálculo del coeficiente unificado en función a lo establecido en el artículo 2º, último párrafo del Convenio Multilateral, surgen de las rendiciones que la firma efectúa a las distintas entidades.

- La Dirección General de Rentas entiende que la base imponible está dada por los ingresos brutos totales devengados, que surgen de las liquidaciones periódicas, mientras que el contribuyente entiende que la misma está constituida por el resultado final del evento. Al respecto, el art. 194 del Código Tributario Provincial – Ley 5121 – especifica que se grava con el impuesto los ingresos brutos, determinándose la base imponible por el total de los ingresos, sin deducción alguna conforme lo establece el artículo 201, salvo las previstas en el art. 207.

-Los convenios celebrados entre el contribuyente y las diversas entidades, los cuales son utilizados por el presentante para encubrir la real actividad que despliega, no son oponibles al Fisco, en virtud de lo que expresamente dispone el art. 20 de la Ley 5121 y sus modificatorias que reza: “Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco”.

-Mediante la inspección se determinó fehacientemente que la firma asume todos los riesgos del

negocio emprendido, asegurando a la entidad contratante un porcentaje de las rifas vendidas y cobradas.

-Por lo antes expresado, la empresa adquiere los premios objeto de los sorteos. Esto quedó demostrado de la tarea de inspección, que detectó facturas y notas de crédito mediante las cuales se simula una operación de venta a la entidad y luego se anula mediante una nota de crédito, vale decir que los bienes (para los premios de los sorteos) nunca pertenecieron a la entidad que organizaba el evento (requisito fundamental para su autorización) sino a la empresa que los conserva en caso de no existir ganadores.

-No se puede pasar por alto, a fin de señalar la real actividad o hecho imponible efectuado por el contribuyente, el principio de la realidad económica y en este sentido calificada doctrina ha dicho, entre otras cosas, "...el intérprete debe investigar sobre la relación económica efectiva llevada a cabo por las partes, prescindiendo de la intención jurista (intención jurídica) que se evidencia por las formalidades usadas...".

-Por otra parte, la ley dice expresamente que "En la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente Convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen..." (art. 27 del Convenio Multilateral) y que "...Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal..." (art. 7 del Código Tributario Provincial).

-En cuanto a la modificación del coeficiente de atribución de base imponible para el cálculo del impuesto, es de considerar que la empresa utilizaba el coeficiente para el período fiscal 1998 obtenido del último balance cerrado al 31/03/1997, conforme lo dispone el primer párrafo del artículo 5° del Convenio. No obstante, la firma al considerar los ingresos brutos provenientes del balance, omite considerar los ingresos brutos devengados totales por la actividad desarrollada, que se deberían considerar de acuerdo a lo establecido por la Resolución General (CA) N° 21/84 y las Resoluciones Generales s/n° de fecha 6 de junio de 1989 y de fecha 13 de julio de 1990.

-Se entiende que el criterio de "devengado" se encuentra plenamente resguardado en la determinación al considerar como período de imputación del ingreso a aquél en el cual la empresa emite rendiciones, encontrándose avalada tal postura en las manifestaciones mismas que surgen de los contratos que celebra con las entidades, refiriéndose que tal liquidación es por los ingresos del período.

-La empresa cuestiona la metodología de cálculo del coeficiente de gastos al expresar que el saldo a favor de la institución no es un gasto. Conforme a los contratos celebrados, la empresa asegura a la entidad un ingreso independientemente del resultado del evento, y a los fines del cálculo del coeficiente de gastos -en razón de que "Los gastos a que se refiere el artículo 2° son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad"-, tales conceptos son computables.

Que esta Comisión observa que conforme a la presentación efectuada por el contribuyente y a la contestación de la Provincia de Tucumán, las discrepancias fundamentales existentes entre las partes

tienen dos aspectos perfectamente diferenciados.

Que el primero de ellos se refiere a la real actividad desarrollada por la firma recurrente, es decir si la actividad de la misma consiste en la prestación de un servicio a las entidades con quienes contrata para la organización de eventos especiales tales como rifas, bingos, sorteos, etc. y que consiste, según lo manifestado por el contribuyente, en la planificación, organización y operación de los eventos mencionados, o si por el contrario, conforme al criterio del Fisco, el contribuyente es el titular de la explotación de los eventos basado en que esa es la realidad económica que surge de la operatoria.

Que el contribuyente manifiesta que la forma de operar es la que surge de los contratos realizados con las entidades y de los cuales se desprende que lo comprometido es una locación de obra, siendo su retribución incierta al momento de la contratación, puesto que depende del resultado final del evento, actuando en todo el desarrollo de la actividad, por cuenta y orden de la entidad contratante.

Que por su parte, el Fisco considera que debe desentrañarse la real actividad desarrollada por la firma, y consecuentemente, la base imponible para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a la Provincia de Tucumán como lo ha hecho la Jurisdicción en la determinación tributaria recurrida, debe tener como parámetro para la elaboración de los mismos, la totalidad de los ingresos por venta de rifas y la totalidad de los gastos incurridos para ello, todo ello según lo consignado en las rendiciones realizadas por la firma a las entidades contratantes.

Que la firma asume todos los riesgos del negocio emprendido, asegurando a la institución un porcentaje de las rifas vendidas y cobradas y que los premios son adquiridos por la firma y no por la entidad.

Que asimismo, se detectaron facturas por los premios y luego notas de crédito mediante las cuales se simula una operación de venta que luego se anula, vale decir que los bienes nunca pertenecieron a la entidad que organizaba el evento sino a la empresa que conserva la propiedad de los mismos en caso de no existir ganadores.

Que el Fisco expresa que los contratos entre partes no pueden ser oponibles al mismo, tal como lo especifica la norma legal local, pero ellos pueden ser orientadores en la búsqueda de la verdad en relación a la verdadera naturaleza de la actividad ejercida por el sujeto pasivo, y de dichos contratos puede observarse, sin lugar a dudas, que el ingreso de la empresa está dado por el total de las rifas vendidas.

Que de tales instrumentos no surge la existencia de una locación de obra. Lo que en realidad existe, es una autorización de hecho por parte de la entidad hacia la empresa para la realización de estas actividades, puesto que la firma no está autorizada por Ley a llevar a cabo venta de rifas. Dicho en otros términos, hay una suerte de autorización por parte de la entidad, por la cual ésta recibe una comisión de entre un 10% y 12% sobre el valor de la emisión de la totalidad de las cuotas desde la segunda en adelante, o sea, en síntesis, hay una simple autorización para realizar un actividad con un costo (la

comisión a la entidad).

Que en el caso de autos debe aplicarse el principio de la realidad económica, puesto que se cuenta con hechos, actos y situaciones que hacen presumir con toda certeza, que la documentación y las registraciones contables no responden a la realidad de la actividad realizada por la Empresa.

Que se consideraron, a los efectos del cálculo de los ingresos del artículo 2º, el total de ingresos obtenidos por la firma sin deducción alguna. En esta situación, no se desestimó la contabilidad de la Empresa sino que los valores considerados por la inspección surgen de las rendiciones, documentación ésta confeccionada por la propia empresa a sus efectos contables, desechándose la información que surge de los Estados de Resultados por cuanto los mismos no reflejaban la totalidad de los ingresos devengados, sino únicamente los ingresos por los supuestos honorarios.

Que para la determinación tanto del coeficiente de ingresos y gastos como el coeficiente unificado para el período fiscal 1998, se consideraron los ingresos brutos totales devengados y los gastos computables que surgen de las rendiciones periódicas emitidas por la empresa que corresponden al período comprendido por el balance cerrado al 31/03/1997, siendo considerada la documentación respaldatoria del movimiento financiero de la empresa (Rendiciones a la Entidad), que de acuerdo a lo por ella manifestado se encuentran registrados en cuentas patrimoniales, por lo que no queda duda que los mismos se refieren al último balance -cerrado el 31/03/1997-, información ésta que no se expone en el Estado de Resultados.

Que la Jurisdicción ha considerado a los efectos del cálculo del coeficiente de gastos el saldo a favor de la institución, gasto perfectamente identificado en las rendiciones, considerando que la empresa debe abonar a la entidad dicho monto (pago que no consta en las actuaciones), los cuales son computables a los fines del cálculo del coeficiente de gastos conforme lo establecido por el artículo 3º del Convenio.

Que se ha considerado a los fines del cálculo del mencionado coeficiente lo prescripto por el artículo 4º del Convenio Multilateral: “Se entenderá que un gasto es soportado en una Jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle... aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra”, por lo cual los gastos de impresión de rifas deben ser atribuidos a Córdoba.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso interpuesto por la firma RODOLFO PELIZZARI Y ASOCIADOS S.A. contra los términos de la Resolución Determinativa N° B 2635/2004 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, en los términos y con las salvedades expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE