

RESOLUCIÓN N° 62/2005 (C.A.)

VISTO el Expte. C.M. N° 481/2004 mediante el cual la firma HEIL TRAILER INTERNACIONAL S.A. plantea el caso concreto previsto en el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 575/2004, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que dicha presentación ha sido realizada dando cumplimiento a las exigencias de las disposiciones normativas que se encuentran en vigencia sobre el particular, a los fines de considerar procedente el tratamiento del caso planteado.

Que en su presentación, la firma expone:

-Cuenta con planta fabril en la localidad de Cañuelas, Provincia de Buenos Aires, y su actividad consiste en la fabricación de trailers, cisternas, tolvas, tanques montados sobre camiones y semiremolques, y asimismo lleva a cabo la actividad de venta de repuestos y reparaciones de los bienes señalados, siendo el proceso de producción en forma íntegra desarrollado en la planta de Cañuelas. Sólo algunos de los servicios de reparación y venta de repuestos se prestan allí ya que en otros casos, técnicos de la compañía deben trasladarse al lugar en el que se encuentran los bienes que deben ser reparados por lo que, tanto la prestación como la venta del respectivo repuesto, se realiza in situ fuera del ámbito de la planta de producción.

-En general, las operaciones de venta se concretan fuera de la planta fabril, debido a que la firma cuenta con responsables de ventas encargados de llevar a cabo estas gestiones en todo el país.

-Debido a los montos involucrados, en muchos casos intervienen entidades financieras que propician contratos de leasing, casos en los que no cabe duda que la actividad de venta se desarrolla en las sedes de las citadas entidades. Cuando se pretendió demostrar dicha circunstancia, ello fue rechazado por el Fisco dado que, a su criterio, tal constatación resultaba irrelevante en razón de que los ingresos deben ser atribuidos al lugar de entrega de los bienes o de prestación de los servicios.

-En lo que hace a la venta de repuestos, los clientes pueden trasladarse a la planta para adquirirlos o en otros casos, debido a la distancia, son realizadas vía e-mail, fax o teléfono por lo que estas operaciones se conciertan conforme lo establecido por el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral (operaciones entre ausentes).

-El Fisco de la Provincia de Buenos Aires determinó un coeficiente unificado superior al de la firma, producto de aplicar los siguientes criterios:

1. para el coeficiente de ingresos, atribuyó la totalidad de los mismos a su Jurisdicción en razón de que allí se verifica la entrega de los bienes (los trailers y repuestos son retirados de planta por el comprador).

2. respecto del coeficiente de gastos, se ajustaron los referentes a producción, gastos de sueldos, cargas sociales, SAC, vacaciones, etc.

- La Provincia de Buenos Aires sostiene que la totalidad de los ingresos provenientes de la actividad de la firma deben atribuirse a esa Jurisdicción aplicando el criterio de “lugar de entrega de los bienes o prestación de los servicios”, sin importar el lugar de efectiva concertación de la operación ni el lugar de efectiva prestación del servicio.

-Conforme al tipo de actividad que desarrolla la firma, determina los coeficientes unificados de asignación de ingresos a cada Jurisdicción de acuerdo a lo que establece el artículo 2º de la Ley Convenio, que regula el Régimen General de distribución.

-El término ingreso carece de una acepción jurídica (incorporación efectiva o como derecho al patrimonio) o financiera (embolso de la renta), sino que posee una concepción económica: la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado.

-En el caso, el hecho imponible lo constituye la fabricación y posterior venta de los bienes detallados ut supra y respecto de los ingresos corresponde distinguir:

a) Cuando se trata de las ventas de trailers, acoplados, semirremolques, tolvas, etc., la concertación de la operación siempre se realiza en el domicilio del adquirente o en el de la entidad bancaria que otorga la financiación, lo cual se puede constatar mediante los gastos que realiza la gerencia comercial en Jurisdicciones tales como Tucumán, Córdoba, Jujuy y Santiago del Estero, entre otras.

b) Por su parte, la venta de repuestos en general se realizan entre ausentes dado que los mismos, salvo raras excepciones, son solicitados a la firma vía fax, e-mail o por teléfono.

-En virtud de esto, el contribuyente asigna los ingresos, a efectos de la determinación del coeficiente a Provincia de Buenos Aires en aquellos casos en los que tanto la concertación como la entrega de los bienes se realizan en la citada Jurisdicción, y cuando las operaciones se perfeccionan entre ausentes o son concertadas fuera de la misma, los ingresos son asignados al domicilio del adquirente.

-Este criterio se encuentra avalado por dictámenes de la Comisión Arbitral. Así por ejemplo, en la Resolución N° 4/94 (CA) se sostuvo que: “Dentro del Régimen General, no corresponde la atribución de ingresos (art. 2º inc.b) al domicilio del adquirente de los bienes obras o servicios, salvo que se trate de las operaciones concertadas entre ausentes por correspondencia, teléfono, telégrafo, teletipo, etc. (art. 2º inc. b) y art. 1º, ambos in fine del Convenio Multilateral”.

-Por su parte el Tribunal Fiscal de Buenos Aires, con fecha 15/03/88 en autos “Unelen SACCGICI” señaló que: “...A los efectos del artículo 2º del Convenio Multilateral, para la atribución de ingresos a una determinada Jurisdicción, debe prevalecer el lugar de concertación de la operación.”

-Todo ello es conteste con lo regulado en el artículo 27 del Convenio Multilateral que establece que, tanto en la atribución de los gastos como de los ingresos se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen. De esta forma, a cada Jurisdicción interviniente se le atribuye base imponible, en virtud de:

a) a la Jurisdicción donde se lleva a cabo la negociación y concertación de la venta por los ingresos por ventas, y

b) a la jurisdicción donde se lleva a cabo la actividad de fabricación en función a todos los gastos que en ella se incurre. Es decir que, producto de la combinación en la construcción del coeficiente unificado de ingresos y gastos, el mismo asigna base imponible a cada Jurisdicción participante en la medida de la actividad desarrollada en ella.

- La Provincia sustenta su pretensión en que el producto se entrega en su Jurisdicción y la prestación de los servicios se efectúan en la planta.

-Podrá advertirse así que en el año 1998 el ajuste que se realiza es por una venta en la cual intervino el Banco HSBC como financista, la operación fue concertada y el contrato de venta fue suscripto en las oficinas del citado banco ubicadas en Capital Federal y en consecuencia, el ingreso fue asignado a esta jurisdicción conforme lo regula el art. 14 del CM.

-Asimismo, durante los años 1999, 2000 y 2001 de los extractos de la tarjeta de crédito corporativa American Express se desprende la actividad desarrollada por el gerente comercial y otros vendedores en las Jurisdicciones de Santiago del Estero, Córdoba, Santa Fe, Tucumán, Jujuy y la La Rioja, entre otras. Esto acredita que la empresa no hizo otra cosa que aplicar lo dispuesto en el art. 2º del Convenio.

-Si bien algunos servicios son prestados en planta, no todos se pueden brindar en la misma, dado que en aquellos casos en los que los trailers se encuentran averiados e imposibilitados de movilizar, los técnicos deben trasladarse hacia el lugar en el que se encuentren a efectos de llevar a cabo la reparación. Como queda demostrado con la prueba que se ofrece, hay casos en los que los mismos son llevados a cabo en el domicilio del adquirente.

-Por tales razones, se considera que la pretensión de la Provincia de Buenos Aires, de desconocer el lugar de concertación, la actividad de los vendedores en extraña jurisdicción y pretender que la totalidad de los servicios se prestan en su Jurisdicción, no se ajusta a la realidad de la operatoria ni a las disposiciones del Convenio Multilateral.

-Compensación directa entre la Provincia y el resto de Jurisdicciones intervinientes. La Provincia de Buenos Aires acepta que la firma ha tributado sobre el total de sus ingresos, aún cuando haya distribuido equivocadamente, a criterio de la misma, la base imponible y así el impuesto resultante. En consecuencia, se solicita que la controversia se decida sin perjuicios para la empresa, ya sea mediante la aplicación lisa y llana del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, o si existiera algún óbice formal para ello, disponiendo que se decida la compensación directa entre los Fiscos, de forma tal que no se afecten los intereses de la empresa que ha pagado regularmente su impuesto a todos los Fiscos involucrados de forma absolutamente razonable.

Que el Fisco determinante, ante el traslado pertinente, manifiesta lo siguiente:

-Haber aplicado el criterio oportuna y reiteradamente fijado por la Comisión Arbitral y, posteriormente, ratificado por la Comisión Plenaria, atribuyendo los ingresos, en el caso de operaciones entre presentes, al lugar de entrega (para el supuesto de venta de bienes).

-Respecto de los ingresos originados en servicios, también recogiendo principios ya sentados por las Comisiones Arbitral y Plenaria, se opina que la generación de los mismos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los servicios, correspondiendo, en consecuencia, que encontrándose probado el lugar en donde fueron prestados, se atribuyan allí los ingresos originados por tales actividades.

-El art. 1º último párrafo y el art. 2º inc.b) segunda parte del Convenio Multilateral, en modo alguno establecen como criterio de asignación de los ingresos al del “lugar de concertación”. La verdadera redacción de los mismos alude al “lugar donde proviene el ingreso” (desde un punto de vista económico); es decir, la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado. Tal resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, que en el caso de tratarse coincide con el “lugar de efectiva prestación del servicio” y con el “lugar de entrega de los bienes” por ser tal el lugar en donde se originan los ingresos ganados.

-El criterio de asignación de ingresos a las distintas Jurisdicciones se corresponde con el del lugar de entrega de los bienes y con el lugar de prestación efectiva del servicio y siendo las prestaciones el origen y la fuente de ingresos, corresponde considerar los mismos a fin de imputarlos a cada jurisdicción.

-La Comisión Arbitral fijó idéntico criterio de asignación. Si no hubiera prestación efectiva de servicios, no habría hecho imponible, ni base imponible, ni impuesto que pagar, ni Convenio Multilateral que aplicar; todo ello por más que se hubieran concertado las operaciones. Del acto de concertación podrá surgir la obligación de pagar el Impuesto de Sellos por el instrumento formalizado, pero si la actividad que emerge del contrato no se realiza, obviamente no hay impuesto que pagar ni Convenio Multilateral que aplicar.

-Es similar el razonamiento para el caso de las ventas de mercaderías (venta de trailers, tolvas,

acoplados, semirremolques, etc.). En efecto, en estos casos la generación del ingreso como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado indica que la asignación deberá efectuarse para la Jurisdicción en que se concreta la entrega del bien enajenado. La Comisión Arbitral así lo ha resuelto en reiteradas oportunidades.

-Yerra el sujeto pasivo de referencia, al asignar sólo ingresos a la Provincia de Buenos Aires cuando la concertación y la entrega se produce en jurisdicción bonaerense, toda vez que la jurisprudencia emanada de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral es conteste en cuanto, corresponderá atribuir ingresos a una Jurisdicción determinada cuando “en ella acontezca la entrega de los bienes o la prestación del servicio”, independientemente de la concertación. Adviértase que en los antecedentes, en modo alguno las Comisiones Arbitral y/o Plenaria han atado la atribución de ingresos a que se den ambos supuestos, es decir, concertación y entrega.

-Respecto de las ventas efectuadas por vendedores en extraña jurisdicción, que según el apelante, son operaciones entre ausentes, corresponde aclarar que en rigor de verdad las mismas son perfectas ventas efectuadas entre presentes, por cuanto es la propia empresa la que se traslada a otra Jurisdicción a fin de captar clientes, como incluso lo reconoce cuando expresa: “...cuando se trata de las ventas de trailers... la concertación siempre se realiza en el domicilio del adquirente...”.

-Adviértase que el propio sujeto pasivo de referencia adjunta copia de los resúmenes de venta de la tarjeta de crédito corporativa a fin de justificar los gastos efectuados por sus propios dependientes en otras Jurisdicciones, quienes se trasladan a las mismas a fin de cerrar ventas. Sin duda que las Jurisdicciones en las que se concretan las operaciones entre presentes, participan en la distribución de ingresos conforme a la proporción que se le atribuya atento al respectivo coeficiente de gastos.

-Con la prueba documental agregada al presente recurso queda palmariamente demostrado que es la propia empresa, a través de sus dependientes, quien efectúa los gastos en extraña jurisdicción a fin de captar ventas, y cuando estas ventas se realizan a través de vendedores que salen de la Jurisdicción de origen, se puede sostener que cada uno de ellos extiende la actividad de la empresa a la otra Jurisdicción.

-Respecto al pedido de aplicación del mecanismo establecido en el Protocolo Adicional, corresponderá que, una vez resuelto el caso, la Comisión Arbitral se expida en lo que hace al cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad de tal procedimiento.

Que esta Comisión observa que la presentación de la firma obedece al hecho de que la Provincia de Buenos Aires le ha efectuado una determinación en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por considerar errónea la confección de los coeficientes de atribución de ingresos por ella realizada.

Que en lo que hace a la venta de trailers, acoplados, semirremolques, tolvas, etc., la diferencia de criterios de las partes reside en que el contribuyente asignó los ingresos por ventas al lugar de concertación de las operaciones, mientras que el Fisco lo hizo tomando en consideración el lugar de entrega de los bienes vendidos.

Que respecto a los ingresos por prestación de servicios, la Jurisdicción, siguiendo el criterio de asignación al lugar en donde efectivamente fueron prestados, los asignó, en su totalidad, a la Provincia de Buenos Aires, considerando que la prestación de los mismos se realiza siempre en la planta industrial.

Que la Comisión Arbitral, en reiteradas ocasiones, ha sostenido que para la asignación de los ingresos obtenidos por venta de bienes se debe tener en consideración el lugar de entrega de los mismos, mientras que para el caso de servicios, la asignación de ingresos debe respetar el lugar de su prestación efectiva.

Que en el caso concreto de las presentes actuaciones, todos los ingresos obtenidos por aquellas operaciones de venta de bienes – trailers, acoplados, semirromolques, tolvas, etc.- incluidos sus repuestos, deben ser asignados a la Jurisdicción donde se entregan, desplazando así el criterio utilizado por el contribuyente consistente en la asignación conforme al lugar de concertación de las mismas, por tratarse de operaciones entre presentes, situación que la contribuyente no niega.

Que en cuanto a las prestaciones de reparaciones, le asiste razón a la Provincia de Buenos Aires dado que el contribuyente no ha presentado pruebas fehacientes que demuestren que las mismas se hayan realizadas fuera de su planta industrial en otra Jurisdicción.

Que la solicitud de la aplicación del Protocolo Adicional corresponderá considerarse una vez resuelto el caso por la Comisión Arbitral y se cumplan los recaudos formales y sustanciales exigidos por las disposiciones respectivas.

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 a la acción interpuesta por la firma HEIL TRAILER INTERNACIONAL S.A. contra la Resolución N° 575/2004 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, por los motivos expuestos 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