

**RESOLUCIÓN N° 40/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 412/2003 SMITH MOLINA Y BECCAR VARELA PAVIMENTOS Y CONSTRUCCIONES S.A. c/Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos previstos por las normas que rigen la materia para habilitar la existencia del caso concreto que establece el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, por lo que la acción resulta procedente.

Que la presentación efectuada por la firma de la referencia es con motivo de la determinación impositiva efectuada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, la cual fue realizada mediante Resolución N° 227/03, quien, haciendo uso de sus facultades procedió a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma respecto de sus actividades.

Que el origen de la determinación obedece al hecho que la Dirección Provincial de Rentas entendió que la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los servicios prestados en la Provincia de Buenos Aires, jurisdicción donde la firma posee su administración, debería haberse efectuado según el régimen especial previsto en el artículo 6° del Convenio Multilateral y no según el régimen general del artículo 2°, conforme lo viene haciendo la Sociedad.

Que la firma contribuyente expresa que:

- el Convenio Multilateral establece para la distribución de la base imponible el régimen general del artículo 2°, mientras que para la actividad de la construcción el régimen especial del artículo 6°; en principio, los contribuyentes deben liquidar el impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen general establecido en el artículo 2°, salvo que sea de aplicación el régimen especial establecido y que se configuren los requisitos para su aplicación.

- la Dirección Provincial de Rentas sostiene que para el caso de obras ubicadas en la Provincia de Buenos Aires, corresponde liquidar el Impuesto conforme lo establecido en el artículo 6° del Convenio Multilateral, sin perjuicio de que las obras se encuentren en la misma jurisdicción de radicación de la sede de la Sociedad. Fundamenta su posición en que sólo en el caso de que no se prevea un régimen especial para una determinada actividad corresponde la aplicación del régimen general; en el caso de actividades de la construcción hay un régimen especial previsto que es el del artículo 6° del Convenio Multilateral, por lo que concluye que este régimen especial desplaza automáticamente al general.

- como consecuencia de su equivocada postura, la Dirección concluye que en el caso concreto corresponderá adjudicar a la Provincia de Buenos Aires el cien por cien (100%) de la base imponible, correspondiéndole el diez por ciento (10%) en virtud de la ubicación de la sede y el noventa por ciento (90%) restante en virtud de la ubicación de la obra.

- la conclusión a la que se arribara es ilógica e incongruente con el espíritu del Convenio Multilateral, porque parte de una premisa errónea. No es suficiente la existencia del régimen especial del artículo 6°, sino que además deben cumplirse los requisitos establecidos en el mismo régimen especial.

- sólo en el caso de que un contribuyente ejecute una obra en una jurisdicción distinta a aquella donde funcione su sede social corresponde aplicar el régimen especial allí previsto. Si no se cumple este requisito de pluralidad de jurisdicciones involucradas, no corresponde la aplicación del régimen especial, sino del general previsto en el artículo 2° del Convenio, conforme lo viene haciendo la Sociedad.

- conforme surge de la doctrina, no es suficiente que el régimen especial exista para que sea aplicable sino que es necesario que exista pluralidad de jurisdicciones involucradas y este hecho, admitido por el propio Fisco, no se da en la cuestión planteada. La única jurisdicción interviniente es la Provincia de Buenos Aires, por lo que corresponde aplicar el régimen general y no el especial.

- el antecedente utilizado por la Dirección Provincial para fundamentar su criterio -Resolución N° 10/2001 de la Comisión Plenaria- se refiere a un caso totalmente distinto. En dicha Resolución, era una

cuestión crítica definir que debía entenderse por “sede” para poder determinar en una segunda etapa, cuál era el régimen aplicable a la liquidación, mientras que en este caso en ningún momento se ha cuestionado que la Sociedad tenga su sede en la Provincia de Buenos Aires, por lo que el principal sustento invocado por la Dirección Provincial es irrelevante para estos actuados.

Que la Provincia de Buenos Aires fundamenta su posición en las siguientes consideraciones:

- la verificación se realizó en cumplimiento a lo establecido en el Código Fiscal vigente, sobre base cierta, respetando todos los pasos procedimentales que hacen al debido proceso previsto en las normas y emitiendo finalmente resolución determinativa, en la que se ha hecho una correcta y racional interpretación de la normativa aplicable.

- no es admisible la simple alusión en una apelación a violaciones al debido proceso: derecho de defensa, legalidad, propiedad, razonabilidad, supremacía legal, que amén de resultar un catálogo de derechos y garantías constitucionales se realiza sin fundamentación, prueba ni justificativo alguno. Es necesario aclarar que los agravios, para ser tales, deben estar fundados y motivados, circunstancia que no se ha dado en este caso, por lo que su simple mención no puede hacer forzar, ni transformar, un caso donde simplemente se controvierte la interpretación de la norma realizada por el Fisco. Adviértase que refuerza lo expuesto el hecho de que el contribuyente de marras al momento de hacer uso de su derecho de defensa presentando el descargo a la Resolución de Inicio de Procedimiento de Determinación de Oficio, omitió hacerlo.

- si como dice la firma, la actividad es realizada íntegramente en una jurisdicción nos encontramos frente a un contribuyente local o “puro”, siendo ello así no resultaría de aplicación el art. 2º del Convenio Multilateral ni ningún otro de dicha norma.

- el contribuyente incurre en una importante confusión, ya que en el caso, no se controvierte la naturaleza de la actividad, por lo que resulta erróneo invocar la distinción conceptual entre convenio-sujeto y convenio-actividad, ya que nada tiene que ver con el criterio a utilizar para atribuir ingresos. Una manifestación contundente de su confusión se da cuando expresa “...La única jurisdicción interviniente es la Provincia de Buenos Aires, por lo que corresponde aplicar el régimen general del art. 2º y no el especial del art. 6º”. Si hay una única jurisdicción, no hay distribución de base porque no hay aplicación del Convenio Multilateral.

- en el caso planteado quedó fehacientemente demostrado que algunas obras se realizan en más de una jurisdicción. Ello justifica, entonces, la condición de contribuyente de Convenio Multilateral por su actividad de construcción.

- si la actividad es “construcción”, no es admisible generar dudas respecto de la aplicación del régimen especial previsto en el art. 6º del Convenio Multilateral.

- no resulta lógico escindir el régimen aplicable respecto de una misma actividad sin fundamento alguno.

- los organismos jurisdiccionales del Convenio en forma unánime han dado respuesta a un planteo similar respecto de un régimen especial (Resoluciones CA N° 27/01 y N° 11/02 CP “DEHEZA SAICF c/Ciudad de Buenos Aires).

- el criterio es concluyente y responde a una cuestión de pura lógica. La actividad no se discute. Tampoco que el régimen especial previsto en el artículo 6º resulta aplicable, por lo que se debe concluir que, cuando se está ante una única actividad indivisible, con un régimen específico para ésta, resulta ilógico no aplicar el mismo en función de circunstancias contingentes que no modifican la naturaleza de la actividad y que resultan ajenas a los parámetros de distribución previstos claramente por la norma aplicable al caso.

Que de todo lo antes expuesto, surge que la diferencia substancial entre el contribuyente y el Fisco de la Provincia de Buenos Aires residió en criterios disímiles en lo que cada uno interpreta sobre los alcances del régimen especial establecido por el artículo 6º del Convenio Multilateral.

Que, en el caso concreto de estas actuaciones, hay situaciones que no merecen objeciones de ninguna de las partes como: a) la firma desarrolla la “actividad de la construcción”, b) su sede se encuentra en la Provincia de Buenos Aires y c) las obras se ejecutan en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de la Provincia de Buenos Aires.

Que ello significa que existe una actividad que se encuentra sujeta a las disposiciones del Convenio Multilateral como consecuencia de que la misma se desarrolla en más de una jurisdicción y cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

Que a este respecto, es importante destacar que los regímenes especiales constituyen una excepción al régimen general, pero para que sea procedente su aplicación el sujeto debe encontrarse alcanzado por las disposiciones del Convenio Multilateral, es decir que se verifique el hecho imponible en más de una jurisdicción.

Que a su vez, su encasillamiento en alguno de ellos se debe efectuar conforme a una interpretación estricta mientras que la distribución de los ingresos debería efectuarse con la suficiente amplitud para que se permita su atribución conforme la verdadera intención del legislador. Para el caso concreto del artículo 6° del Convenio Multilateral, la intención que se desprende de la propia redacción es asignar el 10% para la jurisdicción de la sede y el 90% restante para la jurisdicción donde se realiza la obra.

Que el hecho de que la sede administrativa y el lugar de ejecución de la obra se encuentren localizadas en una misma jurisdicción en nada cambian la naturaleza misma de la actividad desarrollada, de manera tal que si la actividad es de "construcción" no existen dudas que el régimen aplicable es el contemplado en el artículo 6° del Convenio Multilateral para la integridad de la misma, no para actos y hechos individuales.

Que una vez establecido que para la actividad es de aplicación un determinado régimen especial, éste debe serlo para todos los ingresos derivados de la misma, sin tener en consideración el lugar donde se realicen las obras, puesto que se trata de una única actividad y no dos por el hecho de la localización de las mismas.

Que la norma no ha pretendido excluir de su mecanismo de asignación de ingresos a un sujeto simplemente por el hecho de que su actividad se desarrolle en una sola jurisdicción y que por ello deba atribuirse a ella la totalidad de los mismos.

Que el tema central de las presentes actuaciones, si bien no lo específico de la actividad de la construcción pero sí en lo conceptual, ha sido tratado por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria en el Expte. 264/2001 Deheza SAICF, habiéndose dictado las Resoluciones N° 27/01 CA y N° 11/02 CP, en donde se concluye: "...que el régimen especial para este tipo de actividades ha querido garantizar un porcentual fijo al lugar donde se encuentre la sede, oficina, administración del contribuyente, y el resto por el lugar en que la operación se realiza, o se efectúe la obra, o se preste el servicio, según corresponda. Cuando la oficina central se encuentre situada en la misma jurisdicción en donde se encuentren los bienes no corresponde distribuir ingresos porque los bienes (en este caso obras) y oficina central están ubicados en el mismo lugar, en ese caso no hay una jurisdicción más que esa única en donde se desarrollan las actividades, por eso es que a esa única le corresponde atribuirse el 100% de los ingresos".

Que las conclusiones antes expuestas no hacen más que expresar la verdadera intencionalidad de la norma contenida en el artículo 6° del Convenio Multilateral, puesto que lo pretendido por ella es asignar no menos del 90% de los ingresos derivados de la construcción a la jurisdicción donde se realiza la obra, porque los gastos, en la actividad de la construcción, proporcionan más adecuadamente el quantum de la actividad cumplida, otorgando una parte substancial a la jurisdicción donde está la obra. Si a su vez la sede se encuentra en la misma jurisdicción, se suma al 90% citado el 10% restante, sin que ello vulnere la verdadera intención de lo expresado en el régimen especial.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1°) - No hacer lugar a la acción planteada por SMITH MOLINA Y BECCAR VARELA

PAVIMENTOS Y CONSTRUCCIONES S.A. contra la Resolución determinativa N° 227/03 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, conforme a los fundamentos 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