

RESOLUCIÓN N° 8/2008 (C.A.)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 584/2006 iniciado por ENOD S.A. contra la Resolución dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires que lleva el N° 86/06 SCOM de fecha 17 de febrero de 2006 y notificada el 22 de marzo del mismo año; y

CONSIDERANDO:

Que dicha acción ha sido presentada cumplimentando con las exigencias formales previstas en las disposiciones legales y normativas sobre el particular, por lo que corresponde su tratamiento.

Que en su presentación de fs. 1/20, la firma expresa lo siguiente:

Las ventas de la empresa se dividen en venta de hilados (producidos en la Provincia de Buenos Aires y en La Rioja) y telas producidas en La Rioja, incluyendo en su elaboración los hilados producidos en la Provincia de Buenos Aires.

La pretensión fiscal consiste en: 1) desagregar los ingresos brutos totales en función de su establecimiento de origen, luego aplicar el coeficiente unificado, eximiendo posteriormente los ingresos originados físicamente en el establecimiento de la Provincia de Buenos Aires y gravando los originados en el resto del país y 2) cuestionar el criterio de atribución de determinados ingresos y gastos.

Respecto a la desagregación de los ingresos, después del dictado de las Leyes 11.490 y 11.518, el Fisco Provincial modifica el criterio interpretativo originalmente adoptado -exención total- exigiendo un requisito adicional nunca previsto en las citadas leyes. Así sostuvo que: a) No procede el beneficio de exención respecto de los bienes elaborados en extraña jurisdicción, b) El beneficio resulta procedente cuando el producto final se elabora en extraña jurisdicción en base a uno semielaborado fabricado en la Provincia de Buenos Aires y c) El beneficio no resulta procedente cuando el semielaborado producido en la Provincia no pasa a formar parte en forma predominante en otro bien elaborado en extraña jurisdicción.

En este marco la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires emite la Resolución Determinativa objeto de esta acción, en cuyos considerandos expresa que en los

períodos fiscalizados se declararon ingresos gravados en esa jurisdicción como exentos, y que los mismos se originan en ventas de bienes producidos en un establecimiento industrial en extraña jurisdicción -La Rioja- y que se comercializan en su territorio.

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

La empresa no desconoce la opinión de la Comisión Arbitral respecto a que exigir el requisito de establecimiento no vulnera el mencionado artículo 32, sin embargo el criterio seguido por la Provincia viene a agravar la discriminación, no sólo entre dos contribuyentes, según tenga o no establecimiento industrial en la jurisdicción, sino que se vuelve a discriminar entre dos contribuyentes que sí tengan establecimiento, en función a si el mismo es único o tiene otros establecimientos en otras jurisdicciones.

En otras palabras, a pesar de que ambos contribuyentes atribuyeron base a la jurisdicción en función del Régimen General, y que ambos tienen establecimiento industrial en la misma (reuniendo el requisito para gozar de la exención), a uno se le eximirá la totalidad de la base y al otro sólo parte de ella.

A efectos de calcular el coeficiente unificado la empresa computó la totalidad de los ingresos y gastos susceptibles de ser considerados, con independencia de su vinculación con un establecimiento respectivo; en otras palabras, la empresa aplica el criterio denominado “convenio sujeto”, por lo que el coeficiente obtenido es el resultado de la ponderación de todos los ingresos y gastos mencionados.

La Provincia atribuyó los gastos, a efectos del cálculo del coeficiente unificado, sobre base presunta, lo que ha generado una grosera distorsión en la atribución incrementando indebidamente la proporción de base asignada a la misma para determinar el gravamen respecto de los años 2002, 2003 y 2004.

En lo que hace a la atribución de gastos, la determinación efectuada sobre base presunta en los ejercicios en que contablemente se practicó el denominado Ajuste por Inflación, la diferencia entre los gastos a moneda histórica y los gastos expresados en moneda ajustada fue asignado en su totalidad a la Provincia de Buenos Aires, cuando debió ser atribuida proporcionalmente a las diferentes jurisdicciones como reexpresión complementaria de los gastos imputados a cada una de ellas.

Asimismo existen gastos denominados “Logística para el transporte de mercaderías”,

prestados por la firma Cladd Industria Textil Argentina S.A. que fueron asignados a la Provincia de Buenos Aires en su totalidad; es de señalar que, en virtud de las normas del Convenio Multilateral debió atribuirse entre las jurisdicciones en que se verificó el hecho imponible, como lo indica el art. 4º último párrafo. Lo mismo ocurrió con las operaciones de contratación de fletes, los que fueron asignados arbitrariamente a la Provincia de Buenos Aires, y que debieron asignarse a todas las jurisdicciones en función a las ventas.

El 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 y servicios, entendiendo por domicilio del adquirente aquél desde donde ha sido efectuado el pedido.

Los inspectores han confundido en el ejercicio cerrado al 30-04-03, que operó para la determinación fiscal del año 2004, los ingresos contabilizados en la cuenta “venta de hilados”, que corresponden a operaciones con un cliente de la Provincia de Tierra del Fuego -Australtex S. A.- habiendo asignado los ingresos por las mismas a la Provincia de Buenos Aires, cuando corresponde asignarlos a la jurisdicción del domicilio del adquirente, por cuanto en el caso analizado se trataba de un contrato entre ausentes.

Ofrece pericial técnica y contable. Asimismo solicita en forma expresa la aplicación del procedimiento establecido en el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.

Que en su respuesta al traslado oportunamente corrido, a fs. 172/179 vta., la Provincia de Buenos Aires manifiesta:

En cuanto a la materia propia a dilucidar por los Organismos del Convenio Multilateral, la firma considera que el monto de los ingresos omitidos de declarar en el año 2003 correspondía se asignen a la Provincia de Tierra del Fuego pues afirma que posee un cliente domiciliado allí concretando las ventas con la modalidad “entre ausentes”. Si la firma hubiera considerado que correspondía asignar los ingresos a la antes citada jurisdicción, así debió hacerlo, pero no solamente que no lo hizo sino que tampoco estaba inscripta, situación que se prolonga hasta la fecha.

La realidad es que durante el período observado (01/05/2002 al 30/04/2003) el contribuyente afirmó con carácter de declaración jurada estar comprendido en el Convenio Multilateral solamente en las jurisdicciones de la Provincia de Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires y La Rioja, tal como surge de la prueba documental que se acompaña -CM01-. Por ese motivo los ingresos obtenidos se distribuyeron en su totalidad entre los fiscos en lo que la propia empresa declaró ser contribuyente. Advierte que se trata de un sujeto que se agravia porque la fiscalización detecta ingresos omitidos de declarar por él mismo, ingresos que no atribuyó a

ninguna jurisdicción y pretende, sin sustento, defenderse afirmando que corresponden a la Provincia de Tierra del Fuego.

Asimismo se ha comprobado que corresponde atribuir los ingresos a la Provincia de Buenos Aires por cuanto la mercadería se entrega en esta última jurisdicción y es por ello que se ha considerado que tratándose de “operaciones entre presentes” corresponde la asignación de ingresos a la misma.

Tampoco se ha acreditado la existencia de gastos en la jurisdicción de Tierra del Fuego durante los períodos sujetos a ajuste. La existencia de gastos es un elemento que otorga el sustento territorial y que permite la participación en el Convenio Multilateral de una provincia, además de resultar un importante indicador que mide el desarrollo de la actividad.

No basta que el domicilio de sus clientes se encuentren en la Provincia de Tierra del Fuego para que se deban atribuir los ingresos a la misma, es necesario probar la existencia del sustento necesario previsto en el Convenio Multilateral y acreditar que los ingresos se deben asignar a dicha jurisdicción atento a sus normas y a la jurisprudencia emanada de los Organismos de Aplicación del mencionado régimen.

El Fisco de la Provincia de Buenos Aires ha respetado la letra del Convenio Multilateral al confeccionar el coeficiente de gastos y sin duda alguna las amortizaciones deben computarse de conformidad con lo establecido en el art. 3° del citado Convenio.

Se aclara que la firma efectúa las registraciones discriminando las jurisdicciones en las cuales se soportan gastos: Provincia de Buenos Aires y La Rioja, consignando las cifras a valores históricos en tanto que los Estados Contables se encuentran ajustados por inflación. Es por ello que con la única finalidad de conciliar los montos para poder compararlos a moneda homogénea, el Fisco debió descontar de los montos consignados en los balances las sumas registradas en concepto de ajuste por inflación. Por lo expuesto, en modo alguno puede ahora afirmar el contribuyente que la DPRBA ha efectuado la asignación sobre base presunta, o que se pretenda asignar todo el REI a la Provincia de Buenos Aires.

Con relación al rubro “logística para el transporte de mercaderías” que el contribuyente asignó el 100% a la Provincia de Buenos Aires y pretende se atribuya a las jurisdicciones en que se verificó el hecho imponible, el Fisco lo redistribuyó entre las jurisdicciones involucradas.

La incompetencia de la Comisión Arbitral para expedirse respecto de los agravios incoados por el sujeto pasivo en aspectos que representan prácticamente el 97% del ajuste practicado y relacionados con: a) la procedencia o no de la exención respecto de productos elaborados en establecimientos industriales ubicados fuera de la jurisdicción de la Provincia, b) la naturaleza del

procedimiento de determinación de oficio y c) el planteo de inconstitucionalidad del requisito exigido para la procedencia de la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (existencia de establecimiento permanente).

El fundamento de la incompetencia con relación al punto a) ha sido expresamente declarado por la Comisión Arbitral a través de las Resoluciones en los expedientes: Bunge y Born; Industrias Lácteas S.A.; Ardeol S.A. y Alpargatas SAIC. Asimismo todas ellas han sido ratificadas por la Comisión Plenaria mediante las Resoluciones N° 7/95 Bunge y Born; N° 02/2001 Alpargatas SAIC, entre otras. 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, en razón de que dicho artículo sólo inhabilita a los Fiscos adheridos para establecer alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento más gravoso para las actividades reguladas por dicho instrumento legal respecto de las desarrolladas exclusivamente en sede local, supuesto que no se verifica en el caso sometido a examen. La doctrina vigente en la materia ratifica el criterio expuesto por los Organismos del Convenio Multilateral.

Con relación a la naturaleza de la determinación de oficio realizada, es una materia expresamente reservada por la Provincia al momento de constituirse la Nación Argentina y legislada en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Advierte que la determinación fue realizada sobre base cierta.

En el mismo sentido corresponde declarar la incompetencia con referencia a la declaración de la inconstitucionalidad de una ley provincial, la que no puede ser dispuesta por un organismo administrativo.

Respecto al pedido de aplicación del Protocolo Adicional la jurisdicción recuerda que la firma ha incurrido en la figura de omisión de base imponible por lo que de acuerdo a lo establecido por el art. 26 del Anexo a la Resolución General N° 1/2007 no correspondería la aplicación del mecanismo establecido por el citado Protocolo.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión en cuanto al alcance de la exención a la actividad industrial y la colisión del accionar de la Provincia con el artículo 32 del Convenio, considera acertada la posición de la jurisdicción en el sentido de sostener la incompetencia de los Organismos del Convenio Multilateral para intervenir en situaciones como la planteada, en razón de que el tratamiento fiscal que cada jurisdicción le otorga a los ingresos que se atribuyen conforme a las normas del Convenio Multilateral es privativo de las mismas.

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, puesto que 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 del tributo.

Que en lo que hace al coeficiente de ingresos, es importante destacar que para que sea factible la atribución de los mismos a una determinada jurisdicción, sean operaciones entre presentes o las previstas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, el contribuyente debe previamente haber soportado algún tipo de gasto en ella, es decir que exista el necesario sustento territorial para que ello posibilite la aplicación de las normas del citado Convenio en la jurisdicción donde se encuentra el adquirente de los bienes.

Que en este caso particular, tal como lo expresa la jurisdicción, el recurrente no ha probado en autos la existencia del sustento territorial que permita la atribución de los ingresos derivados de las operaciones realizadas con un cliente de la Provincia del Tierra del Fuego. Que en este sentido, lo manifestado por la firma en cuanto a que las mercaderías adquiridas por un cliente (Australtex S.A.) han sido entregadas en su domicilio ubicado en jurisdicción de la Provincia de Tierra del Fuego (fojas 17vta), y que las ventas al interior del país se conciertan en forma telefónica (fojas 147vta), se entiende que no es suficiente para demostrar la extensión territorial.

Que el hecho de que el contribuyente no se encuentre inscripto en la jurisdicción de Tierra del Fuego, y consecuentemente no haya asignado suma alguna a ésta, no lo descalifica para que, si se prueba la existencia de un gasto que genere el sustento territorial, la jurisdicción determinante deba asignar los ingresos a esa jurisdicción a los fines del cálculo del coeficiente respectivo, aunque el sujeto pasivo no lo haya hecho y/o efectuado las declaraciones juradas y el pago del impuesto correspondiente.

Que respecto de los gastos correspondientes a los conceptos “de logística para el transporte de mercaderías”, el contribuyente manifiesta que ha aportado, en instancia administrativa local, la documentación respaldatoria (Facturas y Notas de débito). Sobre el particular, en estas actuaciones no obra más que un detalle de gastos por esos conceptos, fojas 104/105, de donde no surge en que jurisdicción han sido soportados.

Que el contribuyente no hace mayores precisiones con respecto a cual es el monto del gasto que corresponde a cada jurisdicción, sino simplemente expresa que se debió atribuir entre las jurisdicciones en que ocurrió el hecho imponible, mientras que el Fisco manifiesta que lo distribuyó entre las jurisdicción involucradas y a esos efectos en la reunión donde se tratara el caso, suministró planilla demostrativa del criterio seguido por la inspección que muestra su razonabilidad en cuanto a la aplicación del Convenio.

Que a este respecto, en una parte de los considerandos de la Resolución recurrida, a fojas

109 vta. se expresa: “Se requirió al contribuyente explique composición y análisis de la cuenta Fletes, suministrando nota en carácter de DDJJ detallando composición de los mismos (fojas 907), la que fue analizada por la actuante sin observaciones que efectuar”. Ello significa que la inspección atribuyó los gastos correspondientes a este concepto de gastos de acuerdo con lo que el propio contribuyente le manifestara, con lo cual no corresponde acoger el agravio expuesto en lo que a este tema concierne.

Que en lo referido a la atribución del Resultado del Ajuste por Inflación, la jurisdicción manifiesta que debió tanto para determinar el coeficiente de ingresos como el de gastos, desagregar de éstos últimos el ajuste por inflación, lo que se ha consignado en los papeles de trabajo que obran a fojas 1026/1027 del expediente administrativo agregados al presente expediente.

Que en lo que refiere a la aplicación del Protocolo Adicional solicitado por la recurrente, de conformidad con el cuadro obrante a fojas 63, se verificó la existencia de una omisión en la base imponible atribuible a las distintas jurisdicciones por lo que no procede su implementación.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por ENOD S.A. contra la Resolución dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires que lleva el N° 86/06 SCOM de fecha 17 de febrero de 2006, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE

