

RESOLUCIÓN N° 1/2009 (C.P)

VISTO: el Expediente C.M. N° 584/2006 ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires, por el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución C.A. N° 8/2008; y

CONSIDERANDO:

Que se encuentran acreditados en autos los requisitos de tiempo y forma previstos por las normas vigentes, por lo que el recurso resulta procedente (artículo 25 del Convenio Multilateral).

Que en el recurso interpuesto, la firma solicita, en primer lugar, que se declare la nulidad de la resolución recurrida por entender que se ha violado el derecho de defensa al no otorgársele la debida y razonable oportunidad de ejercerlo, dado que ofreció prueba para sustentar el agravio la que no fue considerada ni proveída.

Que asimismo, la Comisión Arbitral ha decidido que el criterio seguido por el Fisco local es procedente en cuanto a la atribución de los gastos en base a una planilla demostrativa que fuera presentada en oportunidad de la reunión donde se tratara el tema, lo cual significa que se resolvió sobre un punto en base a una documentación aportada por una sola de las partes, lo que ha quitado toda posibilidad de alegar en su defensa.

Que expresa que la resolución apelada le causa los siguientes agravios: 1) La Comisión Arbitral ha resuelto que los Organismos del Convenio Multilateral son incompetentes para intervenir en el alcance de la exención de la actividad industrial prevista en la Provincia y su colisión con el art. 32 del Convenio Multilateral. Expresa que es menester tener en cuenta un hecho nuevo -Disposición Normativa Serie "B" 17/07 de la DGR- que consiste en el reconocimiento de la propia jurisdicción de que la técnica seguida para establecer la cuantía de la exención violentaba el Convenio Multilateral. 2) La determinación sobre base presunta trae aparejado que se distorsione la distribución de gastos para la confección del Convenio Multilateral, incrementando indebidamente la base asignada a la Provincia de Buenos Aires. 3) En materia de distribución de ingresos se han asignado a la Provincia de Buenos Aires ventas a la Provincia de Tierra de Fuego efectuadas bajo la modalidad "entre ausentes", sin haber tenido en cuenta la documental que acredita dicho extremo. 3) Sin perjuicio de lo expuesto, no se ha tenido en cuenta lo establecido en el Protocolo Adicional - art. 1° punto 6- en cuanto dispone la posibilidad de aplicar multas, intereses y/o recargos cuando existe conformidad de las otras jurisdicciones involucradas a la determinación practicada.

Que 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.

Que la pretensión fiscal reconoce dos orígenes: 1) se pretende que, previo a aplicar el coeficiente unificado, se desagreguen los ingresos brutos totales del período en función de su establecimiento de origen, 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 el mismo coeficiente a los originados en los restantes establecimientos; 2) por el otro lado, cuestiona el criterio de atribución de determinados ingresos y gastos por parte de la firma a efectos del cálculo del coeficiente unificado.

Que el modo en que cada jurisdicción grave su porción de ingresos debe ser tal que no se derive de ello un tratamiento diferencial o discriminatorio para los contribuyentes que realizan actividades interjurisdiccionales; lo contrario implicaría que por vía de la proclamación de una irrestricta potestad tributaria local, se quebranten los postulados que sustentaron la creación del Convenio Multilateral, como también las cláusulas constitucionales que impiden un trato arbitrario.

Que si el Convenio Multilateral hubiera querido prescindir totalmente del tratamiento que cada jurisdicción dispone para los ingresos que le son atribuidos por aplicación del mismo, el artículo 32 no tendría razón de ser.

Que el criterio interpretativo del Fisco 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 se está en presencia de una actividad desarrollada a través de un proceso único económicamente inseparable no se puede desagregar la base que le fue atribuida en función del Convenio Multilateral; por el contrario, si la base imponible se pudiera desagregar en función del establecimiento de origen, no resultarían de aplicación las normas del mismo.

Que una vez desagregado el monto de ingresos correspondientes al período, cada jurisdicción tendrá potestad para someterlo al tratamiento fiscal que tenga establecido, pero, en todos los casos, deberá dispensar el mismo tratamiento a aquellos ingresos que resulten homogéneos, sin discriminación en función del establecimiento de origen o en función de la porción de actividad efectivamente realizada en su territorio.

Que asimismo, considera de suma importancia incorporar como hecho nuevo la circunstancia de que la propia Provincia de Buenos Aires reconoció el tratamiento discriminatorio que implicaba la metodología seguida para calcular los ingresos exentos derivados de la actividad industrial, mediante la Disposición Normativa Serie "B" 17/07.

Que a través de dicha norma dispuso que la porción de base imponible atribuible a la jurisdicción que resultará alcanzada por la exención, nunca será inferior al monto de los ingresos provenientes de la venta de productos fabricados en el establecimiento ubicado en la misma, aunque tampoco puede superar ese límite, con lo cual reconoció que dicha forma de establecer el alcance de la exención produce una violación de las normas del Convenio.

Que en cuanto a los gastos, reitera que la diferencia entre los expresados a moneda histórica y a moneda ajustada fue asignada por la determinación 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.

Que asimismo, existen gastos denominados "de logística para el transporte de mercaderías" que fueron asignados a la Provincia de Buenos Aires en su totalidad, los cuales debieron distribuirse entre las jurisdicciones en que se verificó el hecho imponible. Lo mismo ocurrió con las operaciones de contratación de fletes, los que debieron distribuirse en función de las ventas.

Que en ambos casos la documentación correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002 fue certificada por Contador Público y acompañada en oportunidad de interponer la acción ante la Comisión Arbitral, y también se aportó fotocopia autenticada de la documentación respaldatoria. Que tampoco fueron tenidos en cuenta en la Resolución apelada los otros medios probatorios oportunamente ofrecidos, los que forman parte del expediente N° 2306-0114869/04, ni producida la pericia ofrecida.

Que en materia de distribución de ingresos, la Comisión Arbitral ha desconocido los elementos aportados por el contribuyente en el expediente administrativo -gastos que generan el sustento territorial-, y la prueba pericial ofrecida, lo cual lleva a que se hayan asignado ventas realizadas a la Provincia de Tierra del Fuego efectuadas bajo la modalidad de "entre ausentes", a la Provincia de Buenos Aires, distorsionando el coeficiente respectivo.

Que a este respecto no se tuvieron en cuenta, en el ejercicio cerrado al 30-04-2003, los ingresos contabilizados que corresponden a operaciones con un cliente en la Provincia de Tierra del Fuego (Austral S.A.), respecto de las cuales no se consideraron como prueba documental, la copia certificada de los remitos emitidos por la firma donde consta la entrega en dicha jurisdicción, tal como lo requiere la Resolución Determinativa y Sumarial, al igual que la documentación aduanera.

Que la normativa del Convenio Multilateral establece que en el caso de operaciones entre ausentes, los ingresos deberán ser atribuidos a la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, definiendo a éste como el de la sede central, salvo que la operación haya sido concertada por medio de sucursal, agencia o establecimiento permanente, en cuyo caso lo será el de éstas o éste. Se cita como antecedente la Resolución (CA) N° 11/2001, (CA) N° 12/2001 y (CP) N° 15/2001.

Que sin perjuicio de lo expuesto, no se ha tenido en cuenta lo establecido en el Protocolo Adicional (art. 1 punto 6) en tanto dispone "...que las jurisdicciones podrán aplicar multas, recargos y/o intereses por las diferencias de impuesto comprobadas únicamente en los casos previstos en el punto 2)..." (conformidad de las otras jurisdicciones involucradas).

Que reitera como prueba documental la acompañada en oportunidad de la presentación ante la Comisión Arbitral, ofrece para su producción prueba informativa, pericial contable y mantiene la reserva del caso federal.

Que corrido traslado a Provincia de Buenos Aires, ésta manifiesta en cuanto a la materia propia a dilucidar por la Comisión Plenaria, que la resolución apelada ratificó el accionar del Organismo con fundamento en que la recurrente no ha acreditado haber incurrido en gasto alguno en la jurisdicción de Tierra del Fuego, requisito indispensable para que se torne viable la atribución de ingresos dentro del régimen del Convenio Multilateral.

Que la Comisión Arbitral ha respetado acabadamente el derecho de defensa, dado que si hubiera considerado necesaria la producción y/o consideración de las pruebas acompañadas y ofrecidas, así lo hubiera dispuesto. Dichas pruebas resultaron irrelevantes y dilatorias por cuanto en modo alguno con ellas se probaba la existencia del sustento territorial necesario para que la Provincia de Tierra del Fuego pudiera participar de la atribución de los ingresos de la firma.

Que ENOD no ha acompañado ni ofrecido prueba alguna tendiente a demostrar el referido sustento en ninguna de las etapas procesales -durante el transcurso de la fiscalización ni en ocasión de contestar la vista ni al presentar el caso ante la Comisión Arbitral ni en esta instancia-, por lo que la nulidad no puede prosperar.

Que con relación a la planilla demostrativa que la Representación suministró en oportunidad en que se discutió el caso concreto, aclara que ello no trae aparejado perjuicio alguno para el contribuyente en cuestión, ni tampoco debió haberse corrido traslado de la misma por cuanto esa planilla forma, y formó, parte del expediente administrativo del cual en todo momento el contribuyente tuvo a su disposición para tomar vista, y de hecho así lo ha efectuado.

Que además, en el texto de la resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio, en la resolución determinativa y en la contestación del traslado ante la Comisión Arbitral ha sido explicado el mecanismo utilizado por la inspección para arribar al ajuste practicado en el coeficiente de gastos.

Que respecto de la competencia de los Organismos del Convenio Multilateral en lo que hace al modo de desagregar la base imponible, ratifica la incompetencia ya declarada por la Comisión Arbitral, mencionando que el fundamento de la misma ha sido expresamente expuesto a través de diversas Resoluciones dictadas por dicha Comisión y ratificadas por la Comisión Plenaria – Res. N° 07/95, N° 02/2001, entre otras-.

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, en razón de que dicho artículo sólo inhabilita a los fiscos adheridos para establecer alcúotas 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.

Que por otra parte, considera que el planteo efectuado en cuanto al supuesto reconocimiento que habría realizado la Dirección Provincial de Rentas mediante la Disposición Normativa Serie “B” 17/07 resulta de competencia local exclusiva, considerando que el Convenio Multilateral no puede obligar a una jurisdicción que exima a una determinada actividad cuando no está prevista tal posibilidad en su política fiscal. Tampoco una empresa puede beneficiarse con exenciones argumentando y basándose en las normas contenidas en el Convenio Multilateral.

Que recuerda, que el poder de eximir forma parte de la política fiscal desplegada por una determinada jurisdicción siendo una excepción al principio de generalidad. La misma es decidida por la Legislatura de 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 dictada.

Que la Disposición Normativa en cuestión reglamenta las Leyes N° 11.490 y N° 11.518 desde su sanción, siendo éstas últimas derecho positivo de estricta competencia local, textualmente reza: “tratándose de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral que desarrollen actividad industrial ... en establecimientos ubicados en distintas jurisdicciones ... la exención alcanza a los ingresos provenientes de productos fabricados en el establecimiento industrial ubicado en la Provincia de Buenos Aires”.

Que respecto a la denunciada distorsión en la distribución de gastos, expresa que se ha solicitado a la firma en innumerables oportunidades los papeles de trabajo para el armado del coeficiente único, y como respuesta sólo se

adjuntó detalle de las cifras sin efectuar explicación alguna. Por ello, el inspector actuante dejó constancia, debido a la poca claridad de los papeles de trabajo de determinación de coeficientes suministrados por la firma, que procedió a solicitar los asientos contables de cierre correspondientes a cada ejercicio, los que contienen la asignación de gastos por jurisdicción y realizar el cálculo correspondiente verificando los gastos distribuidos al resto de las jurisdicciones.

Que es dable aclarar que la firma efectúa las registraciones discriminando las jurisdicciones en las cuales soporta los gastos -Provincia de Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires y La Rioja-, y que las cifras asentadas en los libros se consignan a valores históricos, en tanto en los Estados Contables se encuentran ajustados por inflación.

Que es por ello que, con la única finalidad de conciliar los montos para poder compararlos a moneda homogénea, se debió descontar de los montos consignados en los balances las sumas registradas en concepto de resultado de ajuste por inflación, por lo que en modo alguno puede ahora afirmar el contribuyente que el Fisco ha efectuado la asignación sobre base presunta o que se pretenda asignar este ajuste a la Provincia de Buenos Aires. Que el ajuste del coeficiente de gastos se debió a la falta de consideración como “gasto computable” del concepto “amortizaciones” y nada más.

Que con relación al concepto “Logística para el transporte de mercaderías” que el contribuyente pretende se atribuya a las jurisdicciones en las que se verificó el hecho imponible, lo cierto es que la jurisdicción efectuó un ajuste contrario a sus intereses dado que ENOD oportunamente asignó el 100% del rubro a la Provincia de Buenos Aires y la inspección actuante lo redistribuyó entre las jurisdicciones involucradas. Ahora, en su escrito de apelación pretende que se realice del modo en que lo hizo la inspección.

Que los agravios incoados con relación a la modificación del coeficiente de ingresos elaborado por el contribuyente carecen de sustento legal alguno. En efecto la realidad es que durante el período observado, la recurrente afirmó con carácter de declaración jurada ser contribuyente solamente en la Provincia de Buenos Aires y La Rioja y por ese motivo los ingresos obtenidos se distribuyeron en su totalidad entre los fiscos en los que la propia empresa declaró ser sujeto pasivo. Que recién en oportunidad en que contesta el descargo contra la resolución de inicio del procedimiento menciona el hecho que también es contribuyente de otras jurisdicciones, sin agregar u ofrecer prueba alguna que sustente lo expuesto, ni siquiera las facturas “E” exigidas por la R.G. 1415 de la AFIP. Tampoco aporta las pruebas en esta instancia.

Que no basta que el domicilio de sus clientes se encuentre en la Provincia de Tierra del Fuego para que se deban atribuir los ingresos a la misma, pues es necesario, de modo concordante con lo resuelto por la Comisión Arbitral, probar la existencia del sustento territorial.

Que lo cierto es que la recurrente, al declarar sólo el alta en las Provincia de Buenos Aires, Ciudad Autónoma y Provincia de La Rioja, está afirmando con carácter de declaración jurada que no cumple con las exigencias necesarias para adquirir el carácter de contribuyente de la otra jurisdicción, de lo contrario se hubiera inscripto cuando correspondía y hubiera empezado a tributar de acuerdo con el art. 14 del Convenio Multilateral.

Que el contribuyente alega que no se ha considerado la prueba acompañada y al respecto el Fisco afirma que: 1. No coinciden los montos que surgen de la certificación contable con el monto del ajuste practicado y 2. Si, como dice la empresa, se trata de operaciones de exportación cabe preguntarse por qué no utilizó la documentación que el citado art. 17 de la R.G. AFIP 1415 obliga a utilizar en operaciones de exportación, no acompañando como prueba documental copia de la referida documentación en esta instancia.

Que respecto al pedido de aplicación del Protocolo Adicional recuerda que la firma ha incurrido en la figura de omisión de base imponible y por lo mismo y de acuerdo a lo establecido por el art. 26 de la R.G. N° 1/2007 no correspondería aplicación del mecanismo establecido en el mismo.

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Plenaria considera en cuanto al pedido de nulidad formulado, que la información y documentación que el contribuyente dice haber agregado a las actuaciones administrativas en materia del concepto “Logística para el transporte de mercaderías” así como facturas de ventas a un cliente de Tierra del Fuego, no avalan el criterio de asignación utilizado puesto que surge específicamente del Convenio Multilateral la forma en que se debe atribuir, esto es, entre las jurisdicciones involucradas. Que igualmente no es necesaria la producción de la prueba pericial ofrecida en razón de que cualquier información adicional a las agregadas a las actuaciones no hubiera podido alterar las conclusiones a que arribara el Fisco.

Que asimismo, se observa que la planilla agregada en oportunidad de la reunión de Comisión Arbitral donde se tratara el tema no aporta nada nuevo que el propio contribuyente no haya tenido la posibilidad de conocer con anterioridad a su presentación ante la Comisión Arbitral, dado que es parte integrante de las actuaciones administrativas, a las que, según manifiesta la Provincia de Buenos Aires, el contribuyente ha tenido acceso.

Que por lo expuesto se considera que la nulidad argumentada no puede prosperar.

Que el segundo de los agravios que expone el contribuyente es que considera que la Comisión Arbitral tiene, en el caso concreto, plena competencia para expedirse respecto a que la determinación efectuada por la Provincia de Buenos Aires violenta el artículo 32 del Convenio Multilateral, contrariamente a lo resuelto en la resolución hoy apelada.

Que sobre este particular, las Comisiones Arbitral y Plenaria se han expedido en reiteradas ocasiones en el mismo sentido que ha sido resuelto el presente caso, debiendo reiterarse 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 por cuanto 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 del tributo o no.

Que por ello se considera que 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.

Que el hecho nuevo expresado en el escrito de apelación, tal la Disposición Normativa Serie “B” N° 17/07, no altera en absoluto la conclusión expuesta precedentemente, puesto que la misma no hace más que reglamentar una norma local sobre exenciones tributarias en las condiciones que la norma prevé sin que ello tenga implicancias con las normas del Convenio Multilateral.

Que en lo referido al agravio que le causa la forma de atribución de los gastos correspondientes a los conceptos de “Logística para el transporte de mercaderías”, el contribuyente no da mayores precisiones con respecto a cual es el monto del gasto que corresponde a cada jurisdicción, limitándose a expresar que se debió atribuir entre las jurisdicciones en que ocurrió el hecho imponible, mientras que el Fisco manifiesta que lo distribuyó entre las jurisdicciones involucradas tal como surge de las planillas agregadas a las presentes actuaciones demostrativas del criterio seguido por la inspección que, según consta en la resolución hoy apelada, luce razonable en cuanto a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

Que con relación a la atribución que la Provincia de Buenos Aires hiciera del concepto de gastos de “fletes”, respecto de lo cual la jurisdicción no responde en forma específica sino genéricamente al expresar que el ajuste del coeficiente de gastos se debió a la falta de consideración como gasto computable al concepto “amortizaciones” y nada más. Que en respuesta a esta observación se puede citar una parte de los considerandos de la Resolución Determinativa que expresa: “Se requirió al contribuyente explique composición y análisis de la cuenta Fletes, suministrando nota en carácter de DDJJ detallando composición de los mismos, la que fue analizada por la actuante sin observaciones que efectuar.” Que dicha conclusión significa que la inspección habría atribuido los gastos correspondientes a este concepto de gastos de acuerdo con lo que el propio contribuyente le manifestara, con lo cual no procedería acoger el agravio expuesto en lo que a este tema concierne.

Que se observa que en cuanto al planteo realizado por el contribuyente con relación a la atribución del resultado de exposición a la inflación, que todo lo que ha hecho la jurisdicción, tanto para determinar el coeficiente de ingresos como el de gastos, fue desagregar de estos últimos el referido ajuste, como se ha consignado en los papeles de trabajo que obran en el expediente administrativo, a los fines de poder conciliar los montos consignados en el Libro Diario a valores históricos y el Cuadro de Gastos de los Estados Contables ajustados.

Que en cuanto al agravio relacionado con el coeficientes 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, debe existir el necesario sustento territorial para posibilitar la aplicación de las normas del citado Convenio en la jurisdicción donde se encuentra el adquirente de

los bienes.

Que a este respecto, 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.

Que en el caso particular, el recurrente no ha probado 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 no es suficiente para demostrar la extensión territorial lo manifestado por la firma en el sentido de que en instancia administrativa local, y agregado a las actuaciones en dicha sede, ha probado mediante certificación contable, fotocopia de remitos y otros elementos, que las mercaderías adquiridas por un cliente (Australes S.A.) han sido entregadas en su domicilio ubicado en jurisdicción de la Provincia de Tierra del Fuego y que las ventas al interior del país con concretan en forma telefónica.

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, conforme a las disposiciones del artículo 28 de la Resolución General N° 1/2007, no procede su implementación.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) – Desestimar el recurso de apelación interpuesto por ENOD S.A. contra la Resolución (CA) N° 8/2008 dictada por la Comisión Arbitral en el Expte. C.M. N° 584/2006, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

MIGUEL ARTURO THOMAS -PRESIDENTE