

## **RESOLUCIÓN N° 14/2006 (C.P.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 471/2004 en el cual la Provincia de Misiones formula Recurso de Apelación contra la Resolución N° 42/2005 dictada por la Comisión Arbitral, mediante la cual se hizo lugar a la pretensión de la firma Transporte Sauer S.R.L. respecto de la Resolución Determinativa N° 1806/2004, de la citada Jurisdicción, y

### **CONSIDERANDO:**

Que dicha presentación ha sido interpuesta, en su aspecto formal, conforme a las disposiciones legales y normativas de aplicación al caso, motivo por el cual procede su tratamiento por parte de esta Comisión.

### **PRESENTACION DE LA PROVINCIA DE MISIONES**

El Fisco fundamenta su apelación en:

Que el objeto de la presentación de fojas 1 como caso concreto, es que la Comisión Arbitral "... se expida sobre la pretensión del Fisco dictando resolución en la que se establezca que el artículo 9° del Convenio Multilateral no autoriza a ninguna de las Jurisdicciones a computar los ingresos de transporte con origen en el exterior a los fines de la distribución de la materia imponible".

Que así, a fojas 1 la firma dice que la diferencia a favor del Fisco surge de los "... ingresos generados por transporte de cargas que tienen lugar de origen en la República Federativa de Brasil...".

Que a fojas 2, sostiene: "...Configurado el "caso concreto", la Comisión Arbitral es competente para intervenir dado que el Fisco de la Provincia de Misiones procede a determinar la supuesta deuda por interpretar que el art. 9° del C.M. le atribuye en concepto de base imponible, el 100% de los ingresos de transportes realizados con origen en otro país, los cuales en realidad se encuentran excluidos del gravamen...".

Que a fojas 3, aduce: "Indudablemente entonces, la Comisión Arbitral debe expedirse sobre el alcance del artículo 9° del CM, en relación a:

- a) si la distribución de bases que realiza dicho artículo computa o no los ingresos de transporte con origen en el exterior a los fines de distribuir la materia imponible; y
- b) aún en el improbable supuesto de considerar que los comprende, entonces necesariamente debería definir para este caso particular qué se entiende por "lugar de origen del viaje".

Que a fojas 4 -vuelta- expresa: “La normativa existente es clara e impone que si la actividad económica ni siquiera tangencialmente se originó en Misiones no se la puede gravar porque no hay hecho imponible”.

Que a fojas 6, la contribuyente reconoce que la Provincia no pretende aplicar el artículo 9° del C.M. y en tal sentido dice: “...La Provincia de Misiones está sugiriendo que los ingresos por cargas originadas en el exterior son base imponible y como esa base no está distribuida por el artículo 9° del CM de forma clara y expresa, interpreta que le correspondería a ella, porque el artículo 9° no distribuye esta base de forma clara y expresa justamente porque no es imponible...”.

Que del recurso de la contribuyente claramente se desprende el fin de la acción incoada ante la Comisión Arbitral que es cuestionar la existencia del hecho imponible.

Que para la resolución de este caso corresponde tener en cuenta la normativa nacional e internacional que regula la actividad del transporte automotor de carga y que contiene expresas definiciones legales de lo que debe entenderse por transporte interjurisdiccional e internacional, en el artículo 3° de la Ley 24653 y Capítulo I, artículo 1, párrafo 2 de la Ley 17386 y artículo 3° de la Resolución N° 263/90 de la Subsecretaría de Transporte de la Nación, respectivamente.

Que, para la decisión de la controversia también deviene pertinente considerar la opinión de la más calificada doctrina nacional y la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República Argentina, respecto a la cláusula comercial y la potestad impositiva local; en tal sentido, el Dr. German J. Bidart Campos, en comentario al fallo “Moos, Elías S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, nos enseña que: “... una cosa es la competencia federal exclusiva para reglar el comercio interprovincial y el comercio internacional, y otra es el poder impositivo... Queremos decir que la facultad exclusiva del Congreso Federal en materia de comercio interprovincial e internacional no arrasa las facultades tributarias provinciales que han sido reconocidas ampliamente en tanto no recaigan directamente sobre el tráfico entre provincias o con Estados extranjeros. Si la actividad lucrativa se cumple en territorio y jurisdicción de una provincia, ésta encuentra suficiente hecho imponible”.

Que la Jurisdicción expresa los agravios que le produce la citada Resolución, los cuales se pueden resumir de la siguiente manera:

- Atribución impropia de competencia. Invasión de potestades locales.

En el párrafo 46 de la Resolución de la Comisión Arbitral, se señala: “Que resulta claro que esta Comisión Arbitral no puede ni debe analizar las cuestiones ajenas a las disposiciones contenidas en el Convenio Multilateral, y en tal sentido resolver si la actividad del transporte internacional de cargas constituye o no un hecho imponible, y en su caso, si se encuentra exenta o no alcanzada por el tributo, ya que éste es un tema privativo de los Fiscos locales...”.

La Jurisdicción está plenamente de acuerdo con dicha afirmación y ella hubiera bastado para rechazar la acción intentada por el contribuyente, empero si bien se señala que si la actividad del contribuyente constituye o no un hecho imponible es ajeno a su competencia, luego termina resolviendo que no hay hecho imponible.

Es claro que la conformación de la base imponible se encuentra exclusivamente reservada a la legislación local resultando por ello, ajena a la competencia de la Comisión Arbitral.

Es claro que, si la forma en que se conforma la base imponible -medición del aspecto objetivo del hecho imponible- es una cuestión privativa de las Jurisdicciones, no puede sostenerse de ninguna manera, como lo hace la Comisión Arbitral, que en el caso del transporte internacional (cuyos ingresos forman parte de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos de conformidad con la ley local), por no encontrarse distribuida dicha base, la actividad no puede ser alcanzada por la Provincia y sus ingresos incluidos en la conformación de la base.

La intromisión de la Comisión Arbitral en relación a la conformación de los elementos constitutivos del hecho imponible, resulta violatoria del espíritu del Convenio y pretende un claro avance sobre la potestad tributaria constitucional de la Provincia de Misiones. Intromisión que se solicita sea limitada por el Plenario, revocando la Resolución recurrida.

Corresponde señalar que si una porción de la base imponible no es distribuida por el Convenio Multilateral es porque las Jurisdicciones no desearon hacerlo, y no porque ellas resignaron alcanzar dicha base imponible.

En dicha línea de razonamiento, la interpretación contenida en los párrafos 55 y 56 de la Resolución recurrida implicaría pensar que el Convenio ha fijado exclusiones de objeto del impuesto al no distribuir algunas bases, algo totalmente irrazonable, ya que el mismo sólo distribuye base imponible nacional, no pudiéndose deducir de ello que todo otro ingreso se encuentra no gravado o exento por el Convenio.

Toda renuncia debe ser expresa. Por ello sostener que la Provincia de Misiones al adherir al Convenio, renunció a gravar la actividad del transporte internacional, implicaría admitir que al suscribir el Convenio las Provincias han renunciado tácitamente a gravar aquellas bases que no se distribuyen, hecho éste que no está en el espíritu del Convenio y tampoco en su letra.

Señalar que la base que el Convenio ha previsto distribuir no puede ser atribuida a ninguna Jurisdicción y que por ello, la base imponible que surge de ingresos del exterior no puede ser alcanzada por Misiones, resulta una interpretación totalmente arbitraria que carece de todo sustento legal, ya que no hay ninguna norma del Convenio que establezca que si no se ha previsto la distribución de una base ninguna jurisdicción podrá gravarla.

- Aplicación del Convenio Multilateral.

En el párrafo 49 la Comisión Arbitral señala: “Que el contribuyente desarrolla una única actividad - transporte de cargas-, que tal como reza el artículo 1° del Convenio Multilateral cuando dice “...pero cuyos ingresos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que la actividad la ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas ...”, no puede ser tratada de otra forma más que con la aplicación de las normas del Convenio Multilateral ...”.

Dicha conclusión prescinde del texto íntegro del artículo 1° el cual reza: “... Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más Jurisdicciones pero cuyos ingresos brutos,...”.

En oportunidad de contestar el traslado por ante la Comisión Arbitral, el Fisco señaló que: “La cuestión bajo análisis se circunscribe a la atribución de los ingresos de una actividad de transporte internacional y que se encuentra fuera del alcance del Convenio Multilateral por tratarse de transporte internacional.

Específicamente, el tema a dilucidar se limita a la procedencia de la atribución de ingresos derivados del ejercicio de la actividad de transporte de cargas cuyo origen es el exterior por parte de una sociedad constituida regularmente en la Provincia de Misiones, República Argentina, y con sede social y asiento principal de los negocios, situado también en territorio de la Provincia de Misiones.

En virtud de ello, considerando que el Convenio Multilateral es un mecanismo fiscal interjurisdiccional, destinado a dar solución a la doble o múltiple imposición interna que plantea la coexistencia horizontal de los Fiscos, con facultades concurrentes para gravar la capacidad contributiva exteriorizada por el ejercicio de actividades económicas en dos o más Jurisdicciones locales, se interpreta que los ingresos obtenidos por el ejercicio de actividades de transporte de cargas generales y como conexas a la importación o exportación de bienes de países limítrofes que involucra a un país vecino y a una o varias Jurisdicciones locales quedan fuera del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral.

Es claro que, las actividades desarrolladas por el contribuyente fuera del ámbito nacional se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral. Por tal razón, la Provincia de Misiones en ejercicio de potestades no delegadas y en virtud de expresas previsiones del Código Fiscal, determinó la deuda de Transporte Sauer S.R.L. atribuyendo a la Jurisdicción los ingresos provenientes de su actividad de transporte internacional de cargas con origen en Brasil, por entender que los ingresos de ese rubro contabilizados como “cargas generales con origen en el exterior”, se encuentran al margen de las normas del Convenio Multilateral.

El Fisco niega y rechaza la argumentación articulada por la firma en su presentación ante la Comisión Arbitral en la cual sugiere que la Dirección General de Rentas de Misiones ha interpretado el artículo 9° del Convenio a sabiendas de que el mismo sólo atribuye bases imponibles provenientes de actividades interjurisdiccionales y nunca las originadas en operaciones internacionales. Es la recurrente

quien ha adoptado y aplicado unilateralmente el criterio del artículo 9° imputando a Misiones el total de los ingresos devengados en concepto de servicio de transporte internacional con origen en Misiones.

Tratándose de una actividad complementaria a la exportación e importación de bienes, no existen dudas ni discusión en cuanto a que lo gravado corresponde a ingresos por fletes realizados desde la República Argentina, específicamente Misiones, hasta la República Federativa del Brasil y viceversa. El criterio aplicado para determinar el gravamen responde en última instancia a la actividad creadora de riqueza que se produce en el ámbito físico de la Provincia y el tributo guarda proporción con el objeto imponible. De ningún modo se está gravando la circulación territorial sino el ejercicio de la actividad o negocio habitual realizado en el ámbito local.

No está en duda ni en juego la aplicación del Convenio porque la asignación de los ingresos que grava el Fisco local no es materia regulada por el Acuerdo Interjurisdiccional. La gravabilidad del servicio de transporte internacional está reservada única y exclusivamente a la Jurisdicción local, porque:

1- Se encuentra alcanzado por el impuesto el servicio de transporte internacional de cargas y/o de pasajeros, cuando la actividad sea ejercida en la Jurisdicción de Misiones por empresas constituidas en Argentina o por aquéllas del exterior cuando no exista con el país en el que se encuentran constituidas, convenios que, a condición de reciprocidad, establezcan que la aplicación del gravamen quede reservada a éste. La contribuyente lo confirma con el pago efectuado por los ingresos originados en Misiones con destino a la República Federativa del Brasil.

2- La Ley 979 que instituyó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no hace distinción entre ingresos provenientes de operaciones realizadas en el interior o exterior del país, pues el tributo grava la actividad local, con prescindencia del destino de las prestaciones de servicios efectuadas por los sujetos pasivos (arts. 125, 128 inciso c) y 132 del Código Fiscal, Ley 2860).

3- La atribución del producido por la prestación del servicio desde la República Federativa del Brasil hasta nuestro país, responde a la definición del hecho imponible y de la base imponible establecidos en el Código Fiscal de Misiones.

4- En el precedente sentado mediante Resolución N° 8/2003 -Maruba SCA-, el Organismo de aplicación del Convenio declaró que la gravabilidad del transporte internacional, es una cuestión reservada a la legislación local y ajena a la competencia de la Comisión Arbitral.

5- De acuerdo con la Constitución de Misiones, es el Poder Ejecutivo el que tiene la atribución de hacer recaudar las rentas de la Provincia, mientras que por su parte, el Código Fiscal establece que todas las funciones referentes a la recaudación, fiscalización, ... corresponderán a la Dirección General de Rentas de la Provincia, en tanto el artículo 11 del mismo cuerpo legal, le otorga la atribución de reglamentar sus normas e interpretar las mismas mediante actos de contenido general.

6- En virtud de dichas normas se dispuso oportunamente una verificación impositiva a la firma

recurrente con domicilio y sede social en la Provincia de Misiones, donde se encuentra inscrita y, cuyo objeto social delimita que: “La sociedad tendrá por objeto la explotación del transporte automotor de cargas...”.

7- Tampoco es causa de invalidez la incidencia que un tributo provincial, en el caso, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido por la Provincia de Misiones, puede tener con relación a actividades complementarias, auxiliares o indirectamente vinculadas al tráfico internacional.

8- La empresa Transporte Sauer S.R.L. no ha invocado ni surge de autos que el impuesto en cuestión haya sido creado con el objeto de gravar especialmente los viajes internacionales.

9- Tampoco ha alegado confiscatoriedad del impuesto o superposición con similar gravamen nacional, ni su gravitación negativa en la concreción de los fines perseguidos por la Nación a nivel macroeconómico u obstrucción manifiesta de políticas fiscales del Gobierno Federal.

10- El transportador de cargas o personas debe pagar el tributo porque cobra un flete o pasaje por ese transporte y los importes recaudados por esos conceptos por la empresa se incorporan a la riqueza de la Jurisdicción local en la cual se desarrolla la prestación del servicio, vale decir: el ejercicio habitual de su actividad, la cual siempre se cumple en un doble sentido. Por tanto, si está gravada -así lo reconoce la firma- el flete internacional devengado o percibido por el viaje de ida, con origen en Misiones, también lo está el de la vuelta.

11- En Derecho Tributario no es procedente hacer interpretaciones de carácter extensivo. Adviértase que de los párrafos 55 y 56 de la Resolución recurrida emerge una interpretación que va más allá de la terminología y alcances del propio Convenio Multilateral.

Se debe desentrañar la correcta lectura del contenido de las normas involucradas a partir del contexto normativo en el que se engarza, razón por la cual la interpretación debe ser estricta y ajustada a normas constitucionales, lo que no se advierte o emerge del dictamen de Asesoría.

12- La Provincia ha ejercido la atribución que le compete en razón de su autonomía y de principios constitucionales y legales al gravar una prestación de servicios de carácter oneroso cumplida por una empresa que desarrolla habitualmente su actividad dentro de la Jurisdicción, sede principal de sus negocios y asiento de la sede social.

De todo lo expuesto se deduce necesariamente que en el caso no resulta de aplicación el artículo 9º del Convenio Multilateral.

- Extensión impropia de los alcances del artículo 9º.

La resolución recurrida entiende impropriamente que el artículo 9º comprende a la totalidad de los ingresos del contribuyente y ello implica apartarse de la propia letra del mismo el cual hace exclusiva

referencia al transporte interjurisdiccional.

El término Jurisdicción dentro del Convenio es relativo a las Provincias, y conforme al Diccionario de la Real Academia Española a fin de dar una definición del término compuesto interjurisdiccional, define en primer lugar la palabra “inter” que significa “entre” o “en medio”, y en segundo lugar la palabra “jurisdicción”, entre otras dice: “...1. poder o autoridad que tiene alguien para gobernar. 2. f. Poder que tienen los jueces y tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. 3. f. término de un lugar o provincia. 4. f. Territorio en que un juez ejerce sus facultades de tal...”.

De ello surge que el término interjurisdiccional puede ser definido como “entre Provincias”. Que coincide con la definición del término que surge del espíritu del Convenio y el fin que han tenido cada una de las Jurisdicciones al firmar el mismo.

Clarificadoras resultan las palabras del representante de Río Negro -Fojas 60 del Acta del Plenario Especial de Salta- el cual dice durante la discusión sobre la redacción del texto del art. 9º del Convenio Multilateral: “...Esta representación entiende que las Provincias o Jurisdicciones no pueden mediante el Convenio renunciar a una potestad tributaria...”.

No está ni estuvo jamás en el ánimo de ninguna de las Jurisdicciones signatarias del Convenio, y menos aún de la Jurisdicción de Misiones resignar expresa o tácitamente la potestad tributaria que tiene la Provincia en relación al transporte de cargas o personas ya sea local, interjurisdiccional o internacional. Por ello resulta absurdo sostener que Misiones renunció a gravar al transporte internacional al no contemplar el Convenio la distribución de los ingresos generados por dicha actividad, tan clara es la postura de Misiones y del resto de las Jurisdicciones que al firmar la Ley 23548 de Coparticipación Federal, así se estableció en el artículo 9º..b.1.

En ningún momento la Provincia de Misiones renunció como pretende la Resolución apelada, a gravar el transporte internacional.

- Como conclusión surge claramente que el caso planteado es ajeno a la competencia de la Comisión Arbitral, ello ya que no es aplicable el Convenio Multilateral a los ingresos obtenidos por el transporte internacional, al no estar comprendidos los mismos en su artículo 9º.

La no inclusión de la distribución de dichos ingresos en el artículo 9º no tiene como consecuencia que los mismos no puedan ser alcanzados por ninguna Jurisdicción ya que ello implicaría que las Provincias al firmar el Convenio, renunciaron parcialmente a su potestad tributaria, lo cual no ha sucedido y ello no surge de la propia letra del Convenio.

Que ante el traslado corrido oportunamente, la firma expresa lo siguiente:

- Aplicación del Convenio Multilateral al transporte de carga con origen en el exterior.

A lo largo de todo su recurso el Director de Rentas de la Provincia de Misiones afirma que el art. 9º del Convenio Multilateral no resultaría aplicable al transporte de cargas con origen en el exterior, y esta afirmación es la piedra fundamental de su estructura defensiva, por cuanto de aceptarse que sí resulta aplicable es imposible negar la competencia de la Comisión Arbitral.

La Provincia se basa para tildar de falsa la Resolución de la C.A. en que supuestamente dicho Organismo no tuvo en cuenta el art. 1º del Convenio Multilateral que indica que éste sólo se aplica a actividades que se realizan en dos o más Jurisdicciones. Por ello erróneamente concluye que “La cuestión bajo análisis se circunscribe a la atribución de los ingresos de una actividad de transporte internacional y que se encuentra fuera del alcance del Convenio Multilateral por tratarse de transporte internacional”.

El transporte de cargas con origen en el exterior es internacional e interjurisdiccional, en la medida que la carga transite por el exterior y por dos o más Jurisdicciones provinciales, no siendo éstos adjetivos que se excluyan mutuamente.

Alguno de los casos de flete de carga sobre los cuales la empresa ha adjuntado prueba documental (no impugnada por Rentas de Misiones, por lo que hace plena fe) de la cual surge que el flete se originó en Brasil, ingresó por Paso de los Libres (Corrientes), transitó por Entre Ríos y tuvo destino final la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

No se puede negar en el ejemplo dado, que hubo transporte interjurisdiccional en alguna de sus etapas y al mismo tiempo internacional en otra etapa, y el transporte de carga sigue siendo el mismo, por lo tanto es de naturaleza interjurisdiccional.

En conclusión, la Provincia de Misiones plantea una falsa oposición: que el transporte con origen en el exterior no puede ser interjurisdiccional.

Cabe resaltar que es la misma Dirección General de Rentas la que reconoce expresamente en el propio recurso que se trata de transporte interjurisdiccional, al plantear el segundo agravio en el punto “III.2 Aplicación del Convenio Multilateral”, al expresar: “... se interpreta que los ingresos obtenidos por el ejercicio de transporte de cargas generales y como conexas a la importación o exportación de bienes de países limítrofes que involucra a un país vecino y a una o varias Jurisdicciones locales quedan fuera del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral ...”.

Cuesta entender que en una misma oración se afirme que el transporte de cargas con origen en el exterior involucra a varias Jurisdicciones locales y acto seguido que queda fuera del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral.

Se afirma en otro apartado del recurso que: “Está claro que las actividades desarrolladas por el contribuyente fuera del ámbito nacional se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral”, afirmación que se comparte, pero no es aplicable al caso, pues entonces ¿Cómo se explica



el hecho de que el transporte de cargas circuló por varias Jurisdicciones luego de ingresar al país?; ¿Suponemos que esa parte del viaje no vale o no existe?; ¿o hacemos de cuenta que el destino de la carga en otras Jurisdicciones del país nunca existió?, ¿o hacemos de cuenta que un solo viaje, producto de una actividad económicamente inescindible en realidad son dos viajes, uno desde el exterior hasta la frontera y otro desde la frontera argentina hasta su destino final? Es evidente que se desarrolló actividad dentro del ámbito nacional y por ello la Provincia no puede negar la aplicación del Convenio.

El antecedente citado -Maruba SCA- no es procedente para el caso, dado que en realidad la Comisión se declaró incompetente para resolver un problema de determinación de oficio de deuda que había quedado abstracto pues la deuda fue reconocida por el contribuyente. En una palabra, la Comisión Arbitral no dijo lo que el Director de Rentas cita.

- Alcance del art. 9º del Convenio Multilateral

La Provincia de Misiones se agravia de la Resolución recurrida por cuanto la Comisión Arbitral señala que el régimen de atribución de ingresos que se encuentra previsto en el artículo 9º del Convenio Multilateral comprende a las “empresas” que desarrollan la actividad de transporte, con lo que todos los ingresos de la empresa deberían ser distribuidos conforme lo establecido por dicho artículo, que ha excluido todo tipo de atribución a las Jurisdicciones adheridas cuando se trata de ingresos por fletes con origen en el exterior.

No obstante ello, se insiste con que no todos los ingresos de la empresa se deben distribuir conforme las pautas del C.M., sino sólo los ingresos interjurisdiccionales. Lo que no se acepta es que el transporte de cargas con origen en el exterior es interjurisdiccional cuando transita por dos o más provincias, y justamente la norma en la que descansa esta afirmación es el art. 1º del C.M. y aplicando esta norma al transporte de cargas resulta que para que la actividad sea interjurisdiccional, basta con que sólo una de las etapas del flete se desarrolle en dos o más Jurisdicciones.

El requisito esencial es que la actividad provenga de un proceso único, económicamente inseparable; y no cabe ninguna duda que desde el lugar de origen de la carga hasta el lugar de destino de la misma el transporte es un proceso único e inseparable.

En el caso de autos, el transporte de cargas con origen en el exterior fue realizado por el mismo contribuyente (Transporte Sauer S.R.L.) y transitó por dos o más Jurisdicciones, por lo cual no queda resquicio para la duda respecto de la aplicabilidad del Convenio Multilateral al caso concreto. La respuesta es absolutamente afirmativa.

Partiendo de esta base es relevante el tácito reconocimiento que hace la Provincia de Misiones en el recurso interpuesto, cuando indica que al firmar la ley de Coparticipación Federal se estableció que en materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el Convenio Multilateral a que se refiere el inciso d) ... .

Se destaca la argumentación a la que recurre el Director de Rentas para introducir un tema que no fue debatido en el caso y, por ende, nunca fue abordado por la Comisión Arbitral y es que la Provincia de Misiones no habría renunciado a gravar al transporte internacional.

Sabría apreciar la Comisión Plenaria que nadie, ni Transporte Sauer SRL ni la Comisión Arbitral, afirmó que la Provincia de Misiones haya renunciado a nada, claramente la Resolución indica otra cosa y es que : “...el artículo 9º del Convenio ha excluido todo tipo de atribución a las Jurisdicciones adheridas cuando se trate de ingresos obtenidos por una empresa de transporte que tuviera origen del viaje en el exterior del país ...”; esto quiere decir que no puede ser gravado porque así lo acordaron las Provincias signatarias del Convenio, y ello debe ser respetado por Misiones pues para ello firmó el acuerdo Multilateral, para cumplirlo.

La Resolución recurrida en ninguno de sus párrafos afirma que Misiones haya renunciado a su facultad tributaria, y de hecho, la Provincia no ha renunciado a gravar el transporte internacional que se origina en Misiones -no en el exterior-, habiendo reconocido que la empresa ha pagado el tributo correspondiente.

A simple título ejemplificativo, cabe destacar que la única hipótesis en que el Convenio Multilateral no resultaría aplicable sería en el caso que una empresa de transporte hiciera fletes de carga desde el exterior, que ingresaran al país únicamente por Misiones y que la carga tuviera como destino únicamente la Provincia de Misiones, sin desarrollar la actividad – en ninguna de sus etapas – en ninguna otra Jurisdicción del país, lo cual claramente no es el caso de Transporte Sauer S.R.L. como se ha visto.

- Competencia de la Comisión Arbitral del C.M. para entender el caso concreto.

La Provincia considera que la Comisión Arbitral resultaría incompetente y en tal sentido indica que la misma habría invadido potestades que son propias de la Provincia al impedirle alcanzar dicho ingreso con el gravamen a los Ingresos Brutos; ello así por cuanto afirma que “no hay ninguna norma del Convenio que establezca que si no se ha previsto la distribución de una base, ninguna Jurisdicción podrá gravarlo”.

Se funda únicamente en el párrafo 46 de la Resolución que recurre; sin embargo, la afirmación contenida en el mismo -absolutamente correcta-, de ninguna manera puede ser interpretada como una aceptación de su incompetencia para decidir en autos, y menos que menos como una intromisión en la configuración del hecho imponible. La Comisión Arbitral no teme decir que no resulta de su competencia el estudio y análisis del hecho imponible, porque justamente en ningún momento y bajo ninguna circunstancia ella se ha expedido sobre la existencia o no de un hecho imponible o sobre si la actividad del transporte de carga con origen en el exterior se encuentra exenta o al margen del Convenio Multilateral, tal como puede hacerlo la recurrente.

Para Misiones la Comisión Arbitral se habría inmiscuido en la determinación de la base del impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando en su Resolución afirma que “el artículo 9º ha excluido todo

tipo de atribución a las Jurisdicciones adheridas cuando se trata de ingresos obtenidos por una empresa de transporte que tuviera origen en el exterior del país.”, lo cual constituye a criterio de la Provincia de Misiones, uno de los elementos del aspecto objetivo del hecho imponible.

Si fuera cierta la hipótesis planteada, que la Comisión Arbitral no tendría nada que ver en el tema y nada que resolver, resultaría que cada una de las Provincias junto con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires estarían facultadas -según la postura del Fisco Provincial- para gravar el ingreso por transporte con origen en el exterior, y cada una podría gravar el criterio que más le convenga a sus intereses para atribuirse base imponible pues -tal como afirma el Director de Rentas de Misiones- el artículo 9º no sería aplicable.

La mayoría de los fletes realizados por la empresa con origen en el exterior ingresaron al país por distintos puntos fronterizos de la Provincia de Corrientes sin siquiera pasar por Misiones, y tenían como destino Buenos Aires y Capital Federal mayoritariamente. Al respecto se ha aportado prueba documental que no fue refutada ni desconocida por la Provincia de Misiones, por lo que hace plena fe.

El criterio de atribución que aplica Misiones que le correspondería gravar a ella todos los ingresos porque el asiento principal de los negocios de la empresa se encontraría en Misiones no surge de ningún lado, no tiene sustento técnico ni normativo, y no tendría que ser compartido por las otras provincias que tuvieran posibilidad de gravar el mismo ingreso por desarrollarse parte de la actividad económica en sus Jurisdicciones.

De no existir un criterio uniforme que las Provincias estuvieran obligadas a respetar para distribuir o no ese ingreso, ni un Convenio que estén obligadas a aplicar, cada una podría adoptar el criterio de atribución de base como mejor le parezca y se generaría sencilla y claramente doble o múltiple imposición interjurisdiccional, lo cual precisamente intenta evitar el Convenio Multilateral.

Si el artículo 9º resulta aplicable, como se sostiene que lo es y así lo entendió la Comisión Arbitral, no caben dudas que la Provincia está obligada a respetar lo que el Convenio Multilateral dice, y ya ha admitido expresamente que en el caso de marras no le da la razón.

La Comisión Arbitral en ningún párrafo de la Resolución recurrida dice que en el caso concreto no existe hecho imponible; todo lo contrario, se ha cuidado muy bien de no indicar nada al respecto porque no le compete, contrariamente a la afirmación de la Jurisdicción de que dicha Comisión dijo que no existe hecho imponible.

Respecto a que “la conformación de la base imponible se encuentra exclusivamente reservada a la legislación local y resultando ajena a la competencia de la Comisión Arbitral”, lo que parece no entenderse es que el art. 9º resulta aplicable, y partiendo de esa premisa las autoridades del Convenio Multilateral son las únicas con facultades para indicar qué ingresos se distribuyen en el transporte de cargas y cómo se distribuyen entre las Provincias.

Una vez distribuida la base imponible, la Provincia puede hacer lo que quiera con ella y nada se puede objetar a ello por cuanto actúa en ejercicio de sus potestades; pero lo que no puede es apropiarse de un ingreso que no distribuye el Convenio cuando resulta aplicable y pretender gravarlo como si tuviera inmunidad para hacerlo.

Que puesta a discusión la controversia, luego de analizar y debatir el caso, la Comisión Plenaria resolvió en primer lugar, por mayoría y en sentido afirmativo, la competencia de los Organismos de Aplicación del Convenio avocándose por ello a su tratamiento.

Que conforme a lo antes expuesto, la interpretación de que los ingresos obtenidos por la empresa, en concepto de flete por transporte de cargas originados en el exterior, deben ser considerados incluidos dentro de las normas del Convenio Multilateral, derivó en la necesidad de determinar si para la distribución de los mismos deviene la aplicación del Régimen Especial previsto en su artículo 9°.

Que también en este punto, se plantearon distintas posiciones entre los Fiscos; algunos consideraron que, resultando de aplicación dicha norma, a los ingresos en cuestión se los debía excluir porque el origen de la carga es el exterior, de la misma manera que se debía entender atribuible a la Jurisdicción de origen los ingresos derivados del transporte internacional con origen de la carga en una Provincia y con destino el exterior, sin considerar qué parte de su actividad es desarrollada fuera del país.

Que en cambio, otros Fiscos consideraron que, si la actividad de transporte internacional resulta gravada por la Jurisdicción apelante, conforme a la definición del hecho imponible y de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en su legislación local, ante la inaplicabilidad del Régimen Especial del artículo 9° por no existir un “origen del viaje” en territorio nacional, debe entenderse que para distribuir esos ingresos, corresponde la aplicación de un mecanismo alternativo y que para ello se debe recurrir al Régimen General del artículo 2° del Convenio Multilateral siempre que, el desarrollo de la actividad y la prestación efectiva del servicio de transporte involucre a más de una Jurisdicción local con sustento suficiente para gravarla, atento a que, conforme lo ha aceptado la Comisión en otros casos, un mismo contribuyente -por la naturaleza de la actividad ejercida- puede estar sujeto a uno o más regímenes especiales y al régimen general al mismo tiempo.

Que ello, debe ser así por cuanto la no gravabilidad de los ingresos en cuestión sólo procede para el caso de las empresas de transporte interjurisdiccional de pasajeros o cargas constituidas en Estados extranjeros, con lo cuales exista acuerdos o convenios de los que -a condición de reciprocidad- surjan que la aplicación de gravámenes en la materia queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas. Por lo tanto, los ingresos obtenidos por una empresa nacional quedan sujetos al ámbito de imposición local.

Que la empresa debe atribuir los ingresos por el desarrollo de su actividad, a la Jurisdicción donde se origina la carga, lo cual no ofrece problemas cuando el origen es en una Jurisdicción dentro del país, ya sea que se de un transporte interjurisdiccional o internacional, puesto que la disposición aplicada –artículo 9º- no especifica a qué tipo de transporte se refiere, lo cual permite su aplicación a ambos en la medida que se originen en territorio nacional.

Que en la Jurisdicción del ingreso del vehículo proveniente del extranjero se produce mero tránsito, al igual que en las restantes Jurisdicciones por donde transita el transporte. En el caso del artículo 9º lo único que interesa es el lugar de origen del viaje, en las restantes Jurisdicciones, inclusive la de destino de la carga, hay mero tránsito.

Que puesto a votación, se resolvió por mayoría, que parcialmente le asiste razón a la Provincia de Misiones y que para la distribución de los ingresos por transporte de cargas originados en el exterior, ante el silencio de la norma específica –art. 9º-, corresponde la aplicación del Régimen General del artículo 2º.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

## LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por la Provincia de Misiones y revocar la Resolución N° 42/2005 dictada por la Comisión Arbitral, conforme a los fundamentos expuestos en el considerando de la presente.

ARTICULO 2º) - Establecer que para la distribución de los ingresos originados en el exterior, en el caso, en la República Federativa del Brasil, deberá aplicarse el Régimen General del artículo 2º del Convenio Multilateral.

ARTICULO 3º) - 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**

**CR. ALEJANDRO LUIS DONATI - PRESIDENTE**