

RESOLUCIÓN N° 12/2006 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 441/2004 iniciado por la firma TRAINMET CICCONE SERVICIOS S.A. (TCS SA) c/Provincia de Buenos Aires, por el cual formula Recurso de Apelación agraviándose de la Resolución C.A. N° 33/2005, por la que no se hace lugar al recurso presentado contra la Resolución Determinativa de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires N° 722/2003 y;

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos de tiempo y forma establecidos por la norma que rige la materia, por lo que resulta procedente el tratamiento del recurso (art. 25 C.M.).

Que la empresa a fin de fundamentar su recurso, expresa que:

- El tema a dilucidar es la atribución de los ingresos, teniendo en cuenta que se trata de operaciones que fueron instrumentadas a través de contratos de compraventa de equipos, que serían fabricados por IBM ARGENTINA S.A., emitidos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debidamente firmados por sus responsables (contratos entre presentes). Aún admitiendo que el Convenio Multilateral carece en sus artículos de la certeza necesaria para distribuir los ingresos que conforman la materia imponible -respecto a contratos entre presentes- es evidente que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires adopta en el tema, una interpretación simplista, con un único fin recaudador.
- Para el Fisco la empresa realizaba actividades en varias Jurisdicciones, entre ellas, en su Provincia, que consistían en venta de máquinas expendedoras de boletos, prestación de servicios de mantenimiento y reparación y venta de repuestos, sosteniendo además que estos tres últimos y la entrega se concretaba a través de IBM. Aduciendo haber recibido información de terceros sobre una exposición realizada en la Ciudad de La Plata, pretendió atribuir el ingreso proveniente de la venta de máquinas, a la Provincia de Buenos Aires; cabe aclarar que la exposición celebrada en la citada ciudad tuvo lugar en octubre de 1996 pero los contratos de venta de dichas máquinas expendedoras de boletos eran de los años 1994 y 1995, fechas muy anteriores a la celebración de la exposición.
- De la simple lectura de los contratos firmados con sus clientes, surge que la gran mayoría de ellos fueron emitidos en abril de 1994, una segunda tanda en octubre de 1994 para ir decreciendo su cantidad en 1995, registrándose muy pocos en los años siguientes, todo lo cual fue acompañado por las facturas emitidas oportunamente.
- Para la Provincia de Buenos Aires, en un stand de una exposición realizada en 1996, algunos compradores tomaron -según lo manifestado por el Organismo Fiscal- la decisión de adquirir máquinas,

olvidando que ya las tenían en sus propios colectivos y las utilizaban a diario, como consecuencia de haberlas comprado a través de contratos firmados, en las oficinas de TCS SA, ubicadas en la Ciudad de Buenos Aires, en 1994, es decir 2 años antes.

- Respecto a la comercialización de máquinas expendedoras de boletos, cabe aclarar que la misma se efectuó a través de las mismas autoridades de las empresas de transporte de pasajeros, ya que en esa época el Presidente de TCS SA era también Presidente de la Federación Argentina de Transportadores por Automotor de Pasajeros (FATAP).
- Toda la operatoria de compras de máquinas se hizo en la Ciudad de Buenos Aires, y es falso lo que se asevera sobre la visita por parte de personal de TCS a las oficinas de los compradores, ya que según surge de los registros de ley, recién a fines de 1995 la empresa contrató algún vendedor.
- Las tarjetas para que operasen las máquinas generalmente eran retiradas por personal de las líneas de colectivos de las oficinas de TCS SA ubicadas en la Ciudad de Buenos Aires, al igual que algunos repuestos. Respecto al servicio de mantenimiento y reparación, no existió facturación alguna por esos conceptos en el primer año posterior a la venta, ya que las máquinas contaban con garantía.
- Se considera que el posible gasto incurrido por TCS SA en la Provincia de Buenos Aires, por el período reclamado, carece de entidad necesaria para arrastrar por ello, los ingresos –ventas- que la empresa realizó a compradores domiciliados en dicha Jurisdicción. Este fue el criterio que la misma Comisión Arbitral mantuvo en la Resolución N° 4/1994, en la que manifestó: “Dentro del régimen general, no corresponde la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente de los bienes obras o servicios, salvo que se trate de operaciones concertadas entre ausentes, por correspondencia, teléfono, telégrafo, etc....”.
- Cabe destacar que en el expediente figuran algunas facturas de gastos por diferentes conceptos que se pretende hacer valer como incurridos en la Provincia, en las cuales no es posible sostener que se hayan incurrido en la misma, tales como honorarios, compra de vehículos, seguros, servicios que fueron prestados en las oficinas de la Ciudad de Buenos Aires o que tuvieron efecto en ella.

Que la Jurisdicción, al contestar el traslado corrido oportunamente, expresa lo siguiente:

- Existe sustento territorial para asignar base imponible a su Jurisdicción, desde el momento en que la firma de marras ha incurrido en gastos necesarios para el desarrollo de su actividad. Además durante el desarrollo de la fiscalización, se constató que tanto la entrega del producto como la prestación de los servicios de mantenimiento, reparación y venta de repuestos los realiza la firma IBM SA, por cuenta y orden de Trainmet Ciccone Servicios SA, quien posee la representación exclusiva para la venta de máquinas para el expendio de pasajes para el transporte urbano y suburbano de pasajeros. Los equipos, además, son manufacturadas por IBM SA en los centros que ésta posee en la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires.

- En el caso corresponde la asignación de ingresos utilizando el criterio de lugar de entrega y/o prestación de los servicios, y no el criterio del lugar de concertación de las operaciones. Se fundamenta la posición en las siguientes consideraciones:

- * - No cabe lugar a dudas de que existe sustento territorial en la Provincia de Buenos Aires, ello por cuanto fue el propio contribuyente quien voluntariamente ha hecho entrega de comprobantes que acreditan la existencia de gastos efectuados en la Jurisdicción, copia de los cuales son acompañados a la presentación.

- * - No se puede afirmar que la Comisión Arbitral tan sólo ha considerado los argumentos expuestos por la Dirección Provincial de Rentas toda vez que de la simple lectura del Acta CA n° 269 se vislumbra el tenor del debate así como el profundo análisis al que ha sido sometido el caso.

- * - Tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria han sido contestes en varios casos que los ingresos obtenidos deben imputarse a la Jurisdicción donde se presta el servicio, por ser en ella donde se ejerce la efectiva actividad. Asimismo, dichos Organismos han resuelto que la generación del ingreso como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado, indica que la asignación deberá efectuarse para la Jurisdicción en que se concreta la entrega del bien enajenado, citando para ello una serie de antecedentes concretos.

- * - En modo alguno se pueden alegar en esta instancia, defensas basadas en “supuestos olvidos” de los compradores, cuando de la prueba existente en el expediente administrativo surge palmario a través de actas de comprobación, las cuales poseen el carácter de documento público hasta tanto no sean argüidas de falsas, que los compradores unánimemente afirmaron: “...las máquinas fueron retiradas de la empresa IBM de los galpones que la misma posee en Martínez (Provincia de Buenos Aires). La entrega la hacía IBM por cuenta y orden de Trainmet Ciccone SA. El servicio de mantenimiento lo realizaban en IBM mientras existía la garantía, luego se paga una cuota de mantenimiento a la empresa Trainmet Ciccone por reparaciones integrales. Dicho servicio se cumple en la localidad de Quilmes”.

- * - En cuanto al agravio que los contratos se encuentran firmados con anterioridad a la fecha de la exposición realizada en la Ciudad de La Plata en el año 1996, no se puede dejar de remarcar que de la prueba agregada al expediente surge que las empresas de transporte comenzaron la operatoria para la adquisición de las máquinas expendedoras de boletos en primer lugar, por medio de la exposición llevada a cabo en la Cámara de Transporte donde tomaron conocimiento de las bondades del sistema y los costos y planes de financiación existentes, luego formalizaron los contratos, para por último trasladar las unidades a la localidad de Martínez, sede de la firma IBM, a fin de que ésta instalara -esto es, entregara- las máquinas por cuenta y orden de Trainmet Ciccone en los colectivos.

- * - Respecto a que es falsa la alegación del Organismo Fiscal relativa a que personal de la firma visitó las oficinas de los compradores alegando que recién a fines de 1995 la empresa contrató algún vendedor, sólo resta poner de resalto que dicha afirmación cae por la prueba adjuntada al expediente por el propio sujeto pasivo, de la cual surge claramente que las personas citadas ya prestaban servicios de

cobranza para la firma desde el año 1994, situación ésta ratificada por los cuadros de gastos del balance agregado al expediente. Con ello queda por demás probada la existencia de los vendedores/cobradores negados por la firma.

* - La carga de la prueba incumbe expresamente a quien afirma un hecho, por ende, corresponde a la firma acreditar, en esta instancia, fehacientemente los extremos relacionados con la improcedencia del ajuste impositivo. Si bien el sujeto pasivo acompañó prueba documental, la misma no ha logrado desvirtuar lo constatado por la inspección. Vale recordar que la Corte Suprema, entre otros antecedentes, ha resuelto que en materia de determinaciones de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente.

* - Respecto del planteo relativo a si los gastos tomados por el Organismo Fiscal poseen la entidad necesaria como para arrastrar con ellos a los ingresos, corresponde tener presente que el hecho que el Convenio Multilateral tome como parámetro los gastos soportados en una Jurisdicción a fin de distribuir los ingresos, se encuentra vinculado a que los gastos soportados revelan la magnitud de la actividad económica desarrollada en las Jurisdicciones en que los mismos son incurridos.

* - A pesar de que la entrega de los productos fue efectuada por IBM, ésta lo ha hecho por cuenta y orden de Trainmet Ciccone, desde el momento que ésta última ejercía la representación exclusiva de las máquinas expendedoras de boletos, conforme se desprende de la documentación obrante en las presentes actuaciones, y al tratarse de una entrega por cuenta y orden de TCS SA, sin duda se está en presencia de un mandato y, por lo tanto, todas las operaciones y los actos celebrados por el mandatario por cuenta y orden del mandante, se reputan como celebrados personalmente por este último. En este sentido, el Código Civil en su art. 1869, define al contrato de mandato.

* - Considera que no resultan de aplicación las resoluciones citadas en su defensa por el sujeto pasivo, ya sea la Resolución 3/2002 (CA), la Resolución 10/2000 (CP) ni la Resolución 4/94 (CA).

* - El Convenio Multilateral, en modo alguno establece como criterio de asignación de los ingresos al del lugar de concertación como lo afirma el contribuyente. La verdadera redacción de la norma alude al “lugar de donde proviene el ingreso” (desde el punto de vista económico); es decir, la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado. Tal resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, que en el caso de tratarse coincide con el “lugar de efectiva prestación del servicio” y con el “lugar de entrega de los bienes” por ser tal el lugar en donde se originan los ingresos ganados.

Que esta Comisión observa que conforme a los antecedentes mencionados por el Fisco, se encuentra debidamente probada la existencia de sustento territorial, con lo cual corresponde incluir a la Provincia de Buenos Aires dentro de la atribución de ingresos conforme a las disposiciones del artículo 2º del Convenio Multilateral, en especial por el propio reconocimiento por parte de la actora de que desarrolla actividad, entrega de los equipos por intermedio de un tercero por su cuenta y orden, en territorio

provincial.

Que siendo así, en el caso, el tema a dilucidar es la atribución de ingresos, teniendo en cuenta que se trata de operaciones que fueron instrumentadas a través de contratos de compraventa de equipos fabricados por IBM ARGENTINA S.A., emitidos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debidamente firmados por sus responsables, es decir, un contrato entre presentes.

Que la operatoria de venta de los equipos que comercializa la firma se halla descripta en las actuaciones que llevara adelante la inspección que diera origen a los presentes actuados, y básicamente se circunscriben a que la operación de venta de los equipos se realiza en la Ciudad de Buenos Aires, lugar de concertación, mientras que la entrega de los mismos se materializa en la localidad de Martínez - donde funciona una planta de IBM Argentina SA-, Provincia de Buenos Aires.

Que en el caso concreto que nos ocupa, la empresa entrega los bienes vendidos por intermedio de un tercero -IBM Argentina SA- en una planta que esta última posee en la localidad de Martínez, Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, haciéndolo por cuenta y orden de la firma Trainmet Ciccone Servicios (TCS SA)

Que el mandato que ha otorgado a quien hace la entrega física de los bienes vendidos, significa que el mandatario desempeña esa actividad como una extensión del mandante, con lo cual debe interpretarse que, en definitiva, el mandante es quien realiza esa actividad en Jurisdicción provincial, sin interesar si el mandato es oneroso o gratuito.

Que los Organismos del Convenio Multilateral se han expedido en reiteradas oportunidades sentando el criterio de que en las situaciones de “operaciones entre presentes”, deben atribuirse los ingresos generados por las operaciones al “lugar de entrega de los bienes o prestación del servicio” por lo que debe denegarse el recurso interpuesto por la firma contribuyente.

Que en lo que hace a la aplicación del Protocolo Adicional, ésta no es la instancia procesal pertinente, al no estar firme la determinación tributaria, para que la Comisión Arbitral pueda abocarse a la posibilidad de la aplicación del mismo.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TRAINMET CICCONI SERVICIOS S.A. (TCS SA) contra la Resolución N° 33/2005 dictada por la Comisión Arbitral, mediante la cual se rechazó el recurso interpuesto contra la Resolución Determinativa N° 722/2003 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, de acuerdo con 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

CR. ALEJANDRO LUIS DONATI - PRESIDENTE