

RESOLUCIÓN N° 29/2007 (C.P)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 565/2006 en el cual la firma Tesco Corporation Sucursal Argentina c/Provincia del Neuquén formula recurso de apelación contra la Resolución N° 13/2007 dictada por la Comisión Arbitral, y

CONSIDERANDO:

Que dicha presentación ha sido efectuada dentro de los términos vigentes por lo que es procedente su tratamiento –artículo 25 del Convenio Multilateral-.

Que en el escrito, la recurrente expresa:

- Que celebró un contrato con PECOM ENERGIA S.A., empresa con domicilio en Neuquén, mediante el cual se acordó el arrendamiento de maquinarias para el Área de Pampa del Castillo en la Provincia del Chubut durante los períodos 2000-2001. Dicho contrato fue celebrado por vía telefónica y correo electrónico, lo que no ha sido controvertido con ningún elemento probatorio en la resolución que dictara la jurisdicción.

La firma atribuyó los ingresos correspondientes al contrato antes mencionado a la jurisdicción del adquirente de los servicios, utilizando para ello las disposiciones del artículo 1° y el último párrafo del artículo 2° del Convenio Multilateral (para el caso, Provincia del Neuquén).

Disconforme con ese criterio, la Provincia del Chubut, considerando que los ingresos debían ser atribuidos a ella, determinó de oficio el impuesto con relación a esa operación. Ante tal situación y de conformidad con lo establecido por el Protocolo Adicional, la firma inició la acción de repetición en la jurisdicción de Neuquén, quien no hizo lugar a la misma y también determinó una supuesta deuda a su favor.

- El decisorio de la Comisión Arbitral es arbitrario por no encontrar debido fundamento en los antecedentes de hecho y de derecho de la causa:

a) Expone que “no se ha probado que las operaciones son entre ausentes” cuando la existencia de contrato entre ausentes no ha sido controvertida en la resolución que motivó la presentación ante la Comisión Arbitral. La Comisión no debió poner en duda tal cuestión, amén de que tampoco debió exigir probanza sobre un hecho negativo, cuando la demostración del hecho está en cabeza del Fisco de

Neuquén puesto que es el sustento de su pretensión.

Por otra parte, era improcedente que al corrérsele traslado la jurisdicción alegara como resulta de la resolución que se apela, que “la empresa no aporta en esta instancia ningún elemento cierto que pruebe la forma de comercialización”, cuando el tema no fue controvertido ni probado al resolverse en la Provincia. El traslado corrido no era para que mejorara la resolución que motivó la presentación ante la Comisión Arbitral primero y este recurso ahora, sino para que se expidiera sobre aquélla tal y cual había sido dictada.

b) Lo antes expuesto se refuerza cuando la firma ofreció ante la Comisión la producción de una pericia contable, estando entre los puntos propuestos el que requería del experto que informase sobre las modalidades asumidas por los contratos celebrados por la empresa, esto es se intentó - a pesar de la imposibilidad de probar un hecho negativo – allegar un medio probatorio para arribar a la verdad material y ello fue tácitamente denegado.

c) La resolución apelada es contradictoria en si misma y llega a una conclusión contraria a derecho. Según la misma, hay coincidencia de criterios en la atribución de ingresos por parte de las Provincias del Neuquén y del Chubut, pero si realmente fuera así, no podría ser que ambas pretendan percibir el impuesto por una misma operación comercial.

d) La resolución es arbitraria cuando interpreta los alcances de “domicilio” y concluye “que cuando se habla de domicilio del adquirente parte del presupuesto que ese es el lugar de donde provienen los ingresos, que en el caso particular es aquél donde efectivamente se prestan los servicios”. Una interpretación tan amplia no tiene fundamento, ya que si esa hubiera sido la voluntad común del Convenio, sencillamente hubiera establecido “el lugar donde se prestan los servicios”.

La Provincia del Neuquén contradijo sus propios actos con la denegación de la repetición. Lo hizo toda vez que aplicó el mismo criterio de la jurisdicción de Chubut para fundamentar su ajuste y habiéndose sometido expresamente a lo normado por el Protocolo Adicional, pretende luego desconocerlo, aplicando los requisitos y condiciones propios de la acción local de repetición.

- La empresa ha distribuido sus ingresos y gastos estrictamente en base a lo normado por el artículo 1º, último párrafo, y artículo 2º del Convenio Multilateral para operaciones entre ausentes.

La totalidad de las operaciones y contrataciones sobre el servicio prestado por la empresa a terceros contratantes se efectúa por vía telefónica, correo electrónico o fax, características operativas éstas que entrañan lo que la legislación de fondo y la doctrina ha dado en llamar “contratos entre ausentes”.

El concepto clásico de “contrato entre ausentes” y a distancia es insuficiente para los acuerdos celebrados utilizando las herramientas que brinda Internet. Esta presencia virtual, sin embargo, no implica que dichas contrataciones deban recibir idéntico tratamiento al de los contratos entre presentes, y

prueba de ello es la dificultad que entraña la cuestión del modo de exteriorización de la voluntad de obligarse.

La Provincia del Neuquén no ha aportado otros contratos firmados por la empresa y terceros donde conste que el mismo es entre presentes, por lo cual la atribución de ingresos corresponde a la jurisdicción del adquirente y no donde se han prestado efectivamente los servicios.

Que en el escrito de respuesta al traslado corrido oportunamente, la Provincia del Neuquén manifiesta:

- No ha existido la supuesta contradicción con la teoría de los actos propios. Esta circunstancia se desprende del informe del inspector obrante en el expediente administrativo iniciado por la firma por repetición en los términos del artículo 2º del Protocolo Adicional.

La Provincia del Chubut inicia un procedimiento de fiscalización por el cual se determina que la firma no asigna a dicha jurisdicción los ingresos provenientes de servicios prestados en la misma, pero en base a un criterio que es el mismo que aplica la Provincia del Neuquén.

De la facturación relevada surge que de acuerdo al criterio aplicado y mencionado anteriormente, los ingresos asignados a la Provincia del Neuquén corresponderían a Chubut. También se desprende que existen ingresos asignados a la Ciudad de Buenos Aires que corresponden a la Provincia del Neuquén, lugar donde efectivamente se prestó el servicio. Tanto Chubut como Neuquén han utilizado el mismo criterio de atribución de ingresos que es el lugar de prestación del servicio.

En el caso de prestación de servicios, la posibilidad de generar los ingresos está estrechamente ligada al lugar donde se desarrolla la actividad, es decir, donde se presta el servicio, lugar donde se puede considerar que proviene el ingreso a que alude el artículo 2º del Convenio Multilateral. En ese sentido, la Comisión Arbitral así lo ha resuelto en las Resoluciones C.A. N° 28/03 y C.A. N° 29/03.

En lo que se refiere a si la contratación ha sido entre ausentes o entre presentes, debe destacarse que si la contratación fue efectuada bajo esta última modalidad la atribución ha seguido el criterio convalidado en varias oportunidades por la Comisión Arbitral y Plenaria.

En el supuesto de tratarse del otro supuesto, debe definirse el alcance que pretendió dar la última parte del artículo 2º del Convenio Multilateral a la expresión “domicilio del adquirente”. De las constancias del expediente surge que el contribuyente ha tomado como domicilio del adquirente el que consta en las facturas emitidas a sus clientes, sin desconocer que los servicios han sido prestados efectivamente, en este caso, en la Provincia del Neuquén. Esto significa que la atribución efectuada lo ha sido conforme a los domicilios que le manifestaran sus clientes, ya sea el domicilio legal o real, asumiendo para ello un concepto jurídico o civilista de domicilio sin considerar que la materia tributaria tiene una acepción económica autónoma.

En este caso se debe tener como principio rector las implicancias económicas del domicilio y en consecuencia, se debe entender como domicilio del adquirente al lugar físico donde efectivamente se prestan los servicios, dado que se está en presencia de un hecho fundamentalmente económico.

- La aplicación del Protocolo Adicional exige la presencia de diferentes interpretaciones sobre la atribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones en donde el contribuyente desarrolla actividades, existiendo en tal sentido jurisprudencia dentro de la Comisión Arbitral y Plenaria.

En el caso que se ventila en las presentes actuaciones, no ha habido una diferencia de interpretación entre los dos Fiscos provinciales, sino que ha ocurrido todo lo contrario, motivo por el cual no procede la aplicación del antes citado Protocolo, ya que es presupuesto de dicha aplicación la discordancia interpretativa.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que de los elementos agregados a las actuaciones no surge con absoluta certeza si las operaciones realizadas por la firma contribuyente lo han sido entre presentes o entre ausentes. Sin perjuicio de ello, para el análisis de la problemática planteada se puede partir de los dos supuestos.

Que en la primera de las situaciones -operaciones entre presentes- no cabrían dudas de que la forma de atribución corresponde al lugar donde efectivamente se han prestado los servicios. Este criterio ha sido convalidado en reiteradas ocasiones por la Comisión Arbitral y la Plenaria.

Que en la segunda de las posibilidades, es decir que se tratara de contratos entre ausentes, lo que debería definirse es el alcance que pretendió darle la norma a la expresión “domicilio del adquirente” para la atribución de los ingresos, cuando el art. 2º inc. b) del Convenio Multilateral expresa: “...A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

Que tal como surge de los antecedentes agregados a las actuaciones, el contribuyente ha tomado como “domicilio del adquirente” aquel que consta en las facturas emitidas a sus clientes, sin ninguna otra consideración, ello sin desconocer que los servicios han sido prestados efectivamente en una jurisdicción distinta al mismo, en el caso particular, la Provincia del Neuquén.

Que ello significa que la atribución efectuada lo ha sido conforme a los domicilios que le manifestaran sus clientes, posiblemente su domicilio legal o real, asumiendo para ello un criterio basado en el concepto jurídico/civilista de domicilio, sin tomar en consideración que en materia tributaria puede tener otras acepciones fuera de la mencionada como lo es la económica, principio consagrado en materia tributaria.

Que cuando se debe definir dicho concepto a los fines de la aplicación de disposiciones de orden tributario es necesario tener como principio rector las implicancias económicas del mismo y no

exclusivamente su definición del derecho civil, y en ese sentido por domicilio del adquirente debe entenderse el lugar físico en donde efectivamente se prestan los servicios, teniendo en consideración que se está en presencia de un hecho fundamentalmente económico.

Que asimismo se debe tener en consideración al momento del análisis de la cuestión, la intencionalidad que tiene la disposición contenida en el inciso b) del artículo 2º del Convenio Multilateral e interpretar los alcances de “domicilio” dentro de su contexto. Cuando la misma expresa: “... En proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción...”, debe entenderse que también se aplica la expresión cuando se habla de “domicilio del adquirente”, es decir que parte del presupuesto que es el lugar de donde provienen los ingresos, y en el caso particular, es aquel donde efectivamente se prestan los servicios, lo cual, pareciera, no se encuentra en discusión.

Que en lo relativo a la aplicación de las normas del Protocolo Adicional, no están acreditados los extremos en él exigidos para su procedencia, conclusión basada fundamentalmente en el hecho de que no se ha demostrado que hayan existido diferentes interpretaciones de los Fiscos respecto a la situación fiscal de la firma de autos.

Que la coincidencia de criterios en la atribución de los ingresos a efectos del cálculo del coeficiente de ingresos por parte de la Provincia del Neuquén y la Provincia del Chubut, sin que conste uno distinto de las restantes jurisdicciones involucradas, avala lo expuesto precedentemente.

Que la teoría de los actos propios esgrimida por la firma no es aplicable. El hecho que Neuquén haya reconocido que los ingresos asignados a ella no le corresponden, no significa que deba aplicarse el Protocolo Adicional, puesto que mal se puede reconocer un saldo a favor de impuestos a un contribuyente que a su vez, es deudor de ese fisco por el mismo concepto tributario y por los mismos períodos fiscales. Lo que en definitiva se determina como deuda a ingresar es el saldo entre el impuesto determinado y la totalidad de los pagos realizados por ese concepto por los períodos fiscales que abarca la determinación.

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 Tesco Corporation Sucursal Argentina, contra la Resolución N° 13/2007 (C.A.), de conformidad 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. CARLOS MANASSERO -PRESIDENTE