

RESOLUCIÓN N° 21/2010 (C.P.)

VISTO el Expediente C.M. N° 671/2007 ALUAR ALUMINIO ARGENTINO S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires en el que la Provincia de referencia interpone recurso de apelación contra el artículo 3° de la Resolución N° 44/2009 dictada por la Comisión Arbitral, y;

CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha efectuado de conformidad con las normas legales y reglamentarias en lo que hace a sus formalidades, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la Provincia de Buenos Aires expresa que la Dirección Provincial de Rentas (hoy ARBA) modificó el coeficiente de gastos toda vez que ciertos gastos considerados por la firma como computables fueron declarados no computables por la fiscalización con sustento en el art. 3° del Convenio Multilateral.

Que dice que, contrariamente a lo sostenido por la Comisión Arbitral, la energía eléctrica para producción de aluminio responde a la definición de materia prima que realiza el Convenio Multilateral y que no se necesita que forme parte físicamente del producto final.

Que todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa y que no pueden suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resultan gastos no computables, pero no por el simple hecho de encontrarse expresamente enunciados (o no) en el texto del Convenio Multilateral, sino porque no se cumplen los requisitos establecidos por los arts. 3° y 4° del referido régimen.

Que sostiene que no son gastos computables, a pesar de no encontrarse enunciados expresamente, precisamente porque no se vinculan con una actividad de la empresa generadora de ingresos gravados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y así lo han entendido los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, por ejemplo en la causa Gillette Argentina S.A. c/Provincia de Buenos Aires.

Que considera que los gastos que, a criterio del Convenio, resultan aptos para medir la actividad desarrollada en una determinada jurisdicción, se declaran computables; y los que no, resultan no computables, motivo por el cual el gasto que se interpreta representativo de dicha actividad tiene que ver con la magnitud del establecimiento fabril, con sus instalaciones, con la cantidad de mano de obra ocupada, etc. y no con los valores que surjan de gastos o costos cuya dimensión puede producir una verdadera distorsión del coeficiente de distribución de gastos.

Que respecto a la distinción entre gastos computables y gastos no computables, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral ya han establecido que “No cabe duda que la enumeración de los gastos computables que prevé el art. 3° es meramente ejemplificativa, como no podría ser de otra manera habida cuenta de la diversidad de gastos en que puede incurrir una empresa; también revisten tal carácter los no computables.”, Resolución CA N° 21/2006 y N° 14/2007, y Resolución CP N° 6/2007.

Que trae a colación lo sostenido por la doctrina especializada en la materia y así cita diversos autores que sostienen que los gastos a que se refiere el art. 2° del Convenio son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad o reflejan de alguna manera la misma.

Que señala que la fiscalización consideró no computable la energía eléctrica para producción porque los consumos de electricidad de todas las plantas están contemplados dentro del rubro gastos generales que sí fueron considerados computables.

Que considera que el único tratamiento a dar al consumo de energía eléctrica para producción es la de formar parte (al igual que las otras materias primas) del costo de producción de los productos terminados. A su vez, recuerda que la energía es un bien según la definición del Código Civil y el Convenio define como no computables a todo bien de cualquier naturaleza que fuera que se agregue al producto terminado.

Que esta conclusión es técnicamente correcta y presenta como hecho significativo un alto valor en la conformación del producto final, y aquí pone de manifiesto que, a pesar de agravarse por el ajuste practicado, la empresa en las actuaciones administrativas coincide con el encuadramiento que efectúa la inspección actuante. Así, por ejemplo, en la nota explicativa de la actividad desarrollada dentro del proceso de producción de aluminio menciona que el método que se utiliza para la producción del aluminio es universal y se basa en la reducción electrolítica de la alúmina, materia prima básica conjuntamente con la energía eléctrica.

Que advierte que la propia empresa reconoce a la energía eléctrica como una materia prima básica, de lo que se desprende que no es materia de discusión “su agregación económica”. Es un elemento que se adquiere y se agrega al producto, incorporándose al proceso productivo, no se trata de la fuerza motriz necesaria para el funcionamiento de las plantas.

Que su inclusión como computable para una sola jurisdicción distorsiona severamente la distribución de la base imponible entre todas las jurisdicciones provinciales.

Que dicha conclusión se ve ratificada por la letra y el espíritu del Convenio Multilateral, consagrado en el art. 3º, apartado b). Cuando el Convenio define a la materia prima, dispone que la misma no solamente es la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.

Que considera que ante la inexistencia de una definición del término bien por el propio texto del Convenio Multilateral, no puede dársele un significado o alcance distinto al fijado por el Código Civil.

Que la definición de materia prima que efectúa el Convenio Multilateral abarca no solamente a la materia prima principal sino que también se contemplan dos supuestos distintos y que no pueden mezclarse ni confundirse: el primer supuesto es todo bien de cualquier naturaleza que se incorpore físicamente y el segundo supuesto es todo bien de cualquier naturaleza que se agregue al producto terminado (y acá entra la energía eléctrica para producción).

Que la expresión “que se agregue” no puede significar que se incorpore físicamente, si ello fuera así, habría un solo supuesto y la redacción resultaría desajustada además de redundante, por ello entiende que el sentido es otro y es el adoptado por la Provincia de Buenos Aires. La empresa afirma que la energía no forma parte del producto final porque no se incorpora físicamente y no cumpliría con uno de los supuestos citados, sin embargo la jurisdicción entiende que “se agrega” y se cumple con el otro supuesto.

Que señala otro detalle que considera que no resulta menor en la redacción e interpretación del artículo 3º inciso a) que es la letra “o” que indica claramente que se está frente a supuestos distintos. La empresa basa su defensa en que la energía no se incorpora y reconoce que es materia prima básica, pero nada dice en todo su escrito, respecto del segundo supuesto “se agrega”.

Que concluye que para los bienes que se agregan no hace falta que integren el producto final para que sean no computables. Si se interpretara que el término “se agregue” debe considerarse como una agregación física no tendría sentido ni razón de ser la redacción del artículo en cuestión, ya que estaría subsumido en el primer supuesto.

Que además expresa que la energía se adquiere a terceros, es materia prima para la elaboración del aluminio, es un bien, tiene un costo y el costo se agrega al producto terminado, concluyendo que se cumplen acabadamente todos los requisitos establecidos en la norma para que se considere a la energía eléctrica para producción como un gasto no computable.

Que haciendo observaciones a algunos considerandos de la resolución que por este acto se apela señala que la Comisión Arbitral pretende (sin lograrlo) separar y explicar el significado de las expresiones “incorporado” físicamente y “agregado”.

Que a diferencia de lo sostenido por la jurisdicción, los conceptos definidos en el considerando en cuestión, se mezclan entre sí y en definitiva para la Comisión Arbitral no hay dos supuestos sino uno solo. Considera que al incorporarse físicamente puede o no confundirse con el producto elaborado e idéntico razonamiento se puede aplicar si un producto o sustancia se agrega, en verdad, puede o no confundirse con el producto elaborado.

Que en opinión de la Comisión Arbitral las dos expresiones son iguales, la verdadera separación, entiende, se da con la interpretación realizada por la Provincia de Buenos Aires.

Que entiende que la Comisión Arbitral está mal interpretando el concepto de materia prima contenido en el art. 3, apartado a) del Convenio Multilateral. En efecto, se refiere al concepto tradicional de materia prima, sin embargo leyendo el artículo en cuestión se advierte que, precisamente, el Convenio Multilateral contiene una acepción propia del concepto de materia prima inclinándose por una definición más amplia.

Que cuando la Comisión Arbitral establece que los bienes que no son cosas no pueden considerarse como una materia prima, significa que desconoce el Convenio Multilateral, ya que habla de bienes y no decosas, máxime cuando el propio ordenamiento no define lo que debe entenderse por bienes y desconoce la definición de bienes que efectúa el Código Civil, porque uno de los considerandos de la resolución apelada claramente sostiene que los bienes deben ser siempre bienes materiales.

Que como conclusión expresa que no comparte la interpretación realizada por la Comisión Arbitral en tanto considera que para que esté agregado, también debe estar incorporado físicamente, creyendo que no necesariamente debe ser así (como en este caso la energía eléctrica para la producción de aluminio, a la cual la propia empresa le reconoce, junto con la alúmina, el carácter de materia prima).

Que corrido traslado, la firma Aluar Aluminio SAIC, mediante apoderado, se presenta expresando que el recurso de apelación del Fisco debe ser rechazado.

Que deja aclarado cual es el uso que se le da a la energía eléctrica, que ha sido motivo de cuestionamiento por parte del Fisco bonaerense, diciendo que la misma es comprada y utilizada en el proceso electrolítico de la planta de aluminio y en la operación de sus servicios auxiliares. El aluminio es el elemento metálico más abundante en la corteza terrestre, el cual se obtiene por electrólisis de la alúmina.

Que define al “proceso electrolítico” o “electrólisis” como “un proceso mediante el cual un compuesto químico se descompone en sus elementos o compuestos más simples por acción de la corriente eléctrica” o bien “un proceso en que se utiliza la energía eléctrica para que se lleve a cabo una reacción química no espontánea”. El aluminio se obtiene de la descomposición de la alúmina a partir de un proceso denominado “electrólisis”, en el cual no se puede dejar de reconocer que la energía cumple un papel importante. En cualquier caso, se está ante un índice manifiesto de actividad en una determinada provincia: el consumo de energía eléctrica generado en una planta donde se desarrolla actividad industrial.

Que así lo dispone el artículo 3° del Convenio Multilateral al establecer que los gastos que participan de la elaboración del coeficiente para la distribución de la base imponible son aquéllos que se originan en el ejercicio de la actividad y menciona, expresamente a la fuerza motriz.

Que define a la fuerza motriz como la fuerza que se aplica para hacer funcionar una máquina, en ese orden la energía eléctrica usada para poner en movimiento una máquina es fuerza motriz, y por tanto, gasto computable.

Que no corresponde diferenciar la energía eléctrica utilizada para operar una máquina y la usada para la producción de aluminio pues en ambos casos se trata de un elemento que permite la realización del proceso de producción del bien de que se trate, es decir, de un factor del proceso productivo.

Que la idea de sostener que la energía eléctrica usada para la producción de aluminio constituye materia prima, y por tanto, es un gasto no computable es un intento de apropiarse de ingresos que debidamente corresponden a la Provincia del Chubut.

Que la Comisión Arbitral ha incursionado en la definición de materia prima necesariamente en virtud de que fue un tema introducido por el Fisco bonaerense, pero que de otra manera no hubiera sido menester mencionar; bastaba señalar que la energía eléctrica es un elemento cuyo uso denota el desarrollo propio de la actividad de la empresa en un determinado lugar.

Que la Comisión Arbitral dice que la norma contempla dos supuestos distintos. El primer supuesto (bien de cualquier naturaleza que se “incorpore” físicamente) refiere a un bien que se confunde con el producto elaborado, mientras que el bien “agregado”, forma parte del producto terminado, pero no se confunde con éste.

Que es claro que son dos casos diferentes y no es cierto, como sostiene la Provincia de Buenos Aires, que los conceptos vertidos por la Comisión Arbitral implican reducir los supuestos a uno solo.

Que ambas situaciones aluden a fenómenos de naturaleza corpórea, pero hay una distinción entre una y otra; “incorporar” significa agregar, unir algo a otra cosa para que haga un todo con ella y no obstante que en la definición se utiliza la palabra agregar, ello quiere decir que no haya diferencia con “incorporar”, pues el énfasis debe ponerse en que cuando se incorpora un bien a otro, hace un “todo”, es decir, hay confusión, sin que sea posible distinguir la previa existencia de uno u otro.

Que en tanto “agregar” es unir o juntar personas o cosas, donde el acento debe ponerse en que en la unión, si bien hay dependencia de algo a otra cosa, no hay confusión sino anexión, esto es, hay complementariedad entre los bienes pero ambos mantienen su individualidad.

Que entonces, a los fines del Convenio Multilateral, será materia prima el bien que se “incorpora” en forma tangible a la materia prima principal, de forma tal de que no sea posible distinguirlo. Por su parte, el bien se “agrega” cuando, también en forma tangible, se une mediante un nexo de dependencia pero conservando su particularidad.

Que la energía eléctrica aplicada por la firma en el proceso productivo no se conserva en el producto final. En efecto, no puede reconocerse su presencia a partir de un intento de desagregación física ni tampoco química, en otras palabras, al analizar el producto terminado no se puede advertir el menor indicio de energía eléctrica incorporada o agregada al mismo.

Que la Provincia de Buenos Aires dice que la incorporación sí debe ser física pero no la agregación. Dice que la energía eléctrica utilizada en el proceso electrolítico se agrega al producto final, pero no dice como se agrega, y cabe deducir que para el Fisco todo bien que participa en el proceso productivo se agrega al producto final.

Que en cuanto a lo mencionado por el Fisco en el sentido de que la firma ha reconocido el carácter de materia prima de la energía eléctrica en cuestión, señala que se ha extraído de contexto una expresión efectuada en oportunidad en que se presentó una nota explicativa de la actividad (aludiendo a la reducción electrolítica de la alúmina “materia prima básica conjuntamente con la energía eléctrica”).

Que dicha nota no estaba destinada a fundar la composición del coeficiente de gastos. Más bien debe entenderse que el término “materia prima” fue utilizado con un significado contable. Que el Convenio Multilateral contiene una definición específica de lo que por ella debe entenderse a los fines de la confección del coeficiente de gastos.

Que en síntesis dice que el aluminio se obtiene de la descomposición de la alúmina mediante un proceso denominado “proceso electrolítico” o “electrolisis”, en el cual la energía cumple un rol muy importante, pero de ninguna manera se incorpora o se agrega en forma corpórea al producto final. Es por ello que, a pesar de ser un elemento esencial para la obtención del producto final, no reúne las condiciones para ser considerada materia prima definida por el propio Convenio Multilateral enunciadas precedentemente, debiendo ser ratificada la Resolución de la Comisión Arbitral.

Que termina reiterando el ofrecimiento de prueba realizado en el escrito de interposición de la acción ante la Comisión Arbitral a fin de que se determine si la energía utilizada en el proceso productivo forma parte integrante del producto terminado.

Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que la Provincia de Buenos Aires se agravia del artículo 3° de la Resolución N° 44/2009 (CA) que hizo lugar a la acción interpuesta por el contribuyente en cuanto consideró como gasto computable la energía eléctrica para producción.

Que para que un gasto pueda ser encasillado en el concepto de materia prima previsto como no computable en el inciso a) del artículo 3° del Convenio, se deben cumplir acabadamente con los requisitos allí consignados. Esto es: cuando sea materia prima secundaria debe haber sido adquirida a terceros, destinada a elaboración, debe tratarse de un bien y debe incorporarse físicamente o agregarse al producto terminado.

Que la energía eléctrica puede ser considerada un bien desde el punto de vista civil, tal como surge del artículo

2311 del Código Civil, pero ese bien se consume en el transcurso del proceso industrial, no se incorpora ni se agrega físicamente al producto terminado.

Que el hecho que no se incorpore ni se agregue como parte integrante del producto terminado, es un elemento indispensable, importante, de una gran incidencia dentro del valor económico del mismo, pero no forma parte de él.

Que en el proceso de producción se “agregan” bienes (gastos) que se consumen en el desarrollo del mismo, que no pasan a integrar el producto terminado, se utilizan para cumplimentar dicho proceso y no se trata de una materia prima en su definición tradicional (elemento que se transforma e incorpora en el producto final).

Que no puede considerarse que el art. 3° del Convenio Multilateral cuando habla de bienes “incorporados físicamente o agregados al producto terminado” pueda haber considerado que dentro de esa definición puedan incluirse a los bienes físicos y los bienes inmateriales (tal como puede surgir de la definición del Código Civil) que se “agreguen económicamente” puesto que de esa forma podrían incluirse una serie de conceptos de difícil certeza, que precisamente la disposición trata de evitar para aventar posibles dudas que pudieran surgir al enumerarlos.

Que la circunstancia que el gasto en cuestión sea un costo a estos efectos no tiene mayor importancia, puesto que lo que se debe determinar es si ese “costo” es computable de acuerdo con las disposiciones del artículo 3° del Convenio Multilateral.

Que este tipo de bienes, que no son cosas (aunque le sean aplicables las disposiciones que el Código Civil prevé para ellas) no se encuentran incluidos en el artículo 3° del Convenio Multilateral como materia prima y, con más razón, desde el momento que no se ha probado que dicho bien (utilizado en el proceso de producción) se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado, que, como se ha dicho, es un condicionamiento excluyente para que dicho “gasto” pueda encuadrarse como no computable.

Que el hecho que la energía eléctrica que se adquiera a terceros sea un bien (de acuerdo a la definición del Código Civil), tenga un costo y ese costo se agrega al producto terminado, no necesariamente constituye una materia prima de las descriptas en el inciso a) del artículo 3° del Convenio Multilateral, toda vez que no se agrega en el sentido que pretende la norma comentada, dado que el agregado es desde el punto de vista económico y no físico que es lo que surge de la misma.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1°) - No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Provincia de Buenos Aires contra el art.3° de la Resolución N° 44/2009 dictada por la Comisión Arbitral, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°) - 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

JULIO EDUARDO ARAMAYO -PRESIDENTE