

RESOLUCIÓN N° 53/2006 (C.A)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 552/2005 por el cual Televisión Federal SA promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución del 19/09/05 dictada en el Expediente N° 10326-D.05 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza; y

CONSIDERANDO:

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que Telefé afirma que no cumple ninguna actividad con arraigo territorial en Mendoza. Describe su operatoria y los contratos con Cuyo Televisión y Tevefé Comercialización SA, que adjunta, entidades ambas que sí desarrollan actividades en la Provincia.

Que manifiesta que es definitorio el proceso para la provisión técnica de la señal que tiene como principal protagonista al satélite INTELSAT 805, con la consecuente necesidad del cambio de frecuencia para retransmitir la misma. Que todo ello ocurre fuera de la Provincia de Mendoza, puesto que opera en el espacio y la emisión de la señal la hacen las licenciatarias mencionadas.

Que en cuanto a la provisión técnica de la señal, Telefé cuenta con una estación terrena ubicada en la Ciudad de Buenos Aires, desde donde se provee la señal para todo el interior del país. Esta señal es subida al satélite mencionado por medio de un Encoder (encargado de comprimir el video en forma digital e identificarlo para su distribución), un Transmisor (que es el que genera la potencia para alcanzar con la señal al satélite) y una antena parabólica para transmitir, apuntada al satélite indicado.

Que una vez que la señal llega al satélite, éste se encarga de cambiar la frecuencia para retransmitirla y así llegar a los usuarios. Éstos, que previamente deben haber adquirido los derechos de televisación de la señal correspondiente, a través de una antena receptora y un decodificador podrán disponer de la señal mencionada, siempre que tengan la autorización correspondiente.

Que la transmisión y recepción cuenta con un sistema de encriptado de señal, lo que

significa que para poder recibirla en un decodificador, éste debe estar autorizado.

Que el funcionamiento del sistema de autorización para recibir la señal en los decodificadores es el siguiente: a) cada decodificador satelital posee un número de identificación único; b) el usuario debe comunicar dicha identificación a Telefé para que pueda ser habilitado dentro del sistema de encriptación, donde se determinará si está autorizado a recibir; c) la señal de autorización viaja dentro del paquete de la señal transmitida junto con el video y los audios, en forma digital; d) los decodificadores al recibir la señal del satélite, buscan su identificación y las señales que puedan disponer.

Que expresa que según la Provincia, el decodificador es un equipamiento suministrado por Telefé, necesario para brindar el servicio, por lo que es allí donde la accionante extiende su actividad en la Provincia debiendo tributar conforme al art. 2º del Convenio Multilateral.

Que dice que el decodificador es un dispositivo de interpretación de señales codificadas, que es recibido en comodato por Cuyo Televisión, empresa que tiene a su cargo la instalación y mantenimiento de tales aparatos.

Que además, afirma que la empresa no debe tributar el impuesto ya que no ejerció actividad alguna en Mendoza. A continuación, trata por separado los distintos agravios que le causa la actuación de la Provincia.

Que el primero de ellos consiste en una errónea interpretación de las circunstancias fácticas por parte de la Provincia de Mendoza al considerar que Telefé, al entregar los decodificadores de su propiedad a Cuyo Televisión SA en forma gratuita, incurre en una erogación a reflejarse en el estado de resultados de los estados contables. Que la utilización por la emisora local de los decodificadores, dado que son propiedad de Telefé, originaría el sustento territorial. Que no se trata de una televisión abierta y gratuita por el solo hecho de que la entrega de los decodificadores sea sin cargo ya que éstos permiten la recepción de la señal siempre que se abone el precio por la recepción. Que no resultaría trascendente que el valor de decodificadores no sea significativo, ya que la magnitud del gasto no sería relevante a los efectos de definir si existe o no sustento territorial.

Que el segundo agravio está dado porque el Fisco considera que la entrega de decodificadores de propiedad de Telefé en comodato a Cuyo Televisión SA., brinda el debido sustento territorial.

Que por otra parte, Tevefé es la cesionaria de los derechos de distribución y comercialización de la señal de Telefé para los servicios complementarios de circuitos cerrados de televisión (cable operadores) con el objeto de difundir los programas destinados

exclusivamente a sus abonados. A tales efectos, Tevefé comercializa la cesión del derecho de transmisión de la señal de Telefé satelital con la característica de que en este caso, los cable operadores de Mendoza no pueden insertar ningún tipo de programa ni publicidad porque reproducen íntegramente dicha señal. Tevefé comercializa la publicidad nacional en la Jurisdicción de la Provincia de Mendoza.

Que así, en Mendoza, la emisión de la señal Telefé se lleva a cabo a través de los canales de televisión de cable y de las cesionarias señaladas, por lo que Telefé no tiene actividad en la Jurisdicción.

Que también sostiene que tanto la instalación como el mantenimiento del decodificador están a cargo de estas últimas. Que los decodificadores no constituyen un gasto efectuado en Mendoza aunque quienes los utilicen, habiéndolos recibido en comodato de Telefé, lo hagan en el territorio de la Provincia.

Que dice que el gasto en sí, es decir, la compra del decodificador, ha tenido lugar fuera de Mendoza y que todo gasto de mantenimiento que origine su utilización está a cargo de Cuyo Televisión SA. Que por tal motivo, no se puede sostener que un decodificador adquirido fuera de Mendoza y utilizado por un tercero que lo mantiene y utiliza, configure un gasto de Telefé en Mendoza. Que los decodificadores no son utilizados “en” la emisora local, sino “por” la emisora local.

Que el tercer agravio se relaciona con la gratuidad de la entrega de los decodificadores. Expresa que la resolución determinativa no pone en tela de juicio el hecho de que los decodificadores sean entregados en forma gratuita pero pretende atribuir jurisdicción a Mendoza por la utilización de los decodificadores por Cuyo Televisión. Sin embargo, ese hecho escapa a la procedencia del impuesto porque los decodificadores se entregan en comodato gratuito, lo que quita el carácter de onerosidad que exige la ley para la aplicabilidad del impuesto.

Que argumenta que el hecho de que los decodificadores figuren como erogación de Telefé no implica que la entrega no sea gratuita ni que tal gasto sea realizado en Mendoza.

Que también se agravia por el desconocimiento de la Provincia sobre la actividad. Relata nuevamente donde está ubicada su estación terrena y reitera su operatoria, tal como se dijo en considerandos anteriores, concluyendo que no lleva a cabo ninguna actividad en Mendoza. Manifiesta que en el hipotético y errado supuesto de que se pretendiera que la provisión de la señal se realiza en territorio de Mendoza, Telefé se agravia de tal razonamiento por cuanto ella en ningún momento afirmó que la provisión de la señal se efectuara en forma gratuita; que no es eso lo que implica la entrega de los decodificadores sin cargo.

Que trata luego sobre la entidad del gasto y su vinculación con la actividad. Dice que la resolución sostiene que el escaso valor de los decodificadores no es relevante para definir el sustento territorial. Hace referencia a la hipótesis de gravabilidad por el art. 2º del Convenio Multilateral y cree que la posición del Fisco obedece al hecho de calificar la contratación entre Telefé y Cuyo Televisión como un contrato por correspondencia.

Que afirma, que no cualquier gasto en otra Jurisdicción es suficiente para atribuir ingresos. Insiste en que Telefé no incurre en gasto alguno en Mendoza y estima el valor de cada decodificador en la suma de U\$\$ 595 a U\$\$ 1595 y que durante diez años, el monto total de los entregados oscilaría entre U\$\$ 2900 a U\$\$ 7900.

Que asevera que la Comisión Arbitral decidió mediante las Resoluciones Nros. 4, 5, y 6 de 1999 que ciertos gastos menores no tienen entidad suficiente para otorgar sustento territorial, en contra del criterio sostenido por la Provincia -Mendoza- en aquel evento.

Que acompaña la documental; ofrece como prueba el expediente administrativo; una pericial contable y otra técnica; y se libre Informe a Cuyo Televisión. Hace reserva del caso federal. Solicita en definitiva, se disponga la improcedencia del impuesto sobre los ingresos brutos reclamado y sus accesorios en razón de no existir actividad territorial en la Jurisdicción.

Que a su turno, la Provincia de Mendoza dice que el criterio fiscal no se originó como consecuencia de los contratos por la compra de acciones u otros mencionados por Telefé, ya que todos ellos, si bien indican derechos y obligaciones para las partes y generan un vínculo entre Telefé y Cuyo Televisión SA, no hacen al fondo de la cuestión, sino precisamente demuestran que Telefé desarrolla actividad en la Provincia.

Que describe el modo en que la señal de Telefé llega a Mendoza, para resaltar que es Telefé quien habilita o deshabilita el decodificador, según que el cliente tenga o no derecho a recepcionar la señal respectiva. Que Telefé en ningún momento se desprende de la titularidad del derecho sobre la señal de televisión, sino que solamente cede el derecho a difundirla a través de la empresa de radiodifusión en su área de influencia.

Que todo ello lo hace Telefé con Cuyo Televisión S.A. en forma directa y con los cables operadores a través de Tevefé que es la cesionaria de los derechos de distribución y comercialización de la señal de Telefé.

Que cita el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral, los arts. 2º, 3º, 4º y 27 del citado acuerdo, y de todo ello deduce que la existencia de un gasto, de cualquier naturaleza, soportado en una Jurisdicción hace presumir la existencia de actividad a condición de estar vinculado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente. Es decir que hay una

relación de causalidad entre el gasto efectuado, por insignificante que sea, y los ingresos que se pretende atribuir.

Que dice que un gasto se considera soportado en una Jurisdicción cuando tiene una relación directa con la actividad que en ella se desarrolla, y esa relación directa entre gasto y actividad, para localizar a aquél en el lugar donde se ejerce la actividad, deberá hacerse con prescindencia del lugar donde la erogación se materialice.

Que es Telefé quien provee la señal a Cuyo Televisión y para realizar la transmisión y recepción cuenta con un sistema de encriptado de señal lo que significa que para que se pueda recibir la misma, resulta imprescindible contar con un decodificador.

Que sostiene que ese instrumento representa un gasto para Telefé que aunque no se hubiera abonado en Mendoza es soportado en ella, toda vez que sin su utilización Telefé no podría obtener ingresos por su actividad. Que el hecho de que no tenga gastos de mantenimiento y sea entregado en comodato no quita el carácter de gasto utilizado “en” la emisora de Mendoza. Se equivoca Telefé al decir que el decodificador es utilizado “por” la emisora de Mendoza. Telefé es quien utiliza el decodificador para poder ejercer la actividad a tal punto que si no lo suministra, no existe transmisión y por lo tanto actividad.

Que cita luego el caso Tele Red Imagen S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires destacando que, si bien el fondo de la cuestión estaba referido a ingresos, se trataba de cesión de derechos de emisión y que la Resolución C.P. N° 12/2002 consideró que la Jurisdicción en donde es distribuida la señal es a la que corresponde asignar los ingresos.

Que asevera que no es relevante que la emisora local pueda insertarle dentro de la programación de Telefé su propia producción por cuanto para que exista sustento territorial no necesariamente debe actuar como repetidora, sino simplemente efectuar alguna cesión en las condiciones que menciona.

Que afirma que las Resoluciones C.A. N° 4, 5 y 6 invocadas por la accionante no serían aplicables toda vez que cuando en ellas se menciona que los gastos no tienen entidad necesaria para otorgar el sustento no se refieren a su significatividad, sino a que no han cumplido con el requisito de la vinculación de esos gastos con la actividad generadora de ingresos, lo que no se da en este caso.

Que a juicio de esta Comisión Arbitral no son relevantes las distintas relaciones contractuales referidas por la accionante, porque la determinación efectuada por la Provincia de Mendoza no las toma en consideración.

Que Telefé describe, con abundante detalle, cual es el procedimiento técnico utilizado para que la señal de audio y video llegue desde su estación terrena ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a Mendoza y también, aunque sin pormenorizar, las operaciones comerciales entre ella y quienes reciben la citada señal.

Que sólo interesa recordar en el punto, que hay dos empresas mendocinas vinculadas a esta causa, siendo una de ellas, Cuyo Televisión SA, quien recibe el contenido de la señal de Telefé desde Buenos Aires en forma directa, le inserta programas propios, películas adquiridas a terceros, comercializa la publicidad local y luego la difunde. A su turno, Tevefé Comercialización S.A. es una cesionaria de los derechos de distribución y comercialización de la señal de Telefé para los servicios complementarios de circuitos cerrados de televisión, llamados cable operadores. Esta empresa no puede modificar la señal recibida de Telefé debiendo limitarse a difundirla exclusivamente entre sus abonados.

Que básicamente, desde la estación terrena ubicada en la Ciudad de Buenos Aires, Telefé envía una señal encriptada a un satélite y desde éste, baja a usuarios ubicados en Mendoza. La Provincia coincide con esta modalidad de remisión y recepción de la señal, razón por la cual sobre el punto no existe conflicto.

Que la transmisión de los datos por Telefé y su recepción por los usuarios, que son aquéllos que adquirieron los derechos de televisación de las señales recibidas, da cuenta de un acuerdo de voluntades o un vínculo jurídico entre aquélla y éstos, o si se prefiere, de una comercialización de derechos entre un sujeto de una Jurisdicción y la adquisición por otro, de una distinta. Es decir, entre cedente y cesionario de los derechos existe una operación de naturaleza económica.

Que los usuarios, que son Cuyo Televisión S.A. y Tevefé Comercialización SA, adquirentes de los derechos, reciben la señal a través de una antena receptora y un decodificador, este último previamente autorizado por Telefé, según reconoce la accionante.

Que la recepción de la señal en la Provincia de Mendoza, en lo que es de interés de la Comisión, requiere no sólo de una antena receptora sino también de un decodificador. Cada uno de los decodificadores necesita de un sistema de autorización o habilitación por Telefé y tienen un número único de identificación. Entonces, el usuario comunica a Telefé la identidad del decodificador que ésta le suministrara; ella lo habilita dentro del sistema de encriptación de los datos, de tal manera que la autorización viaja junto al paquete de la señal de audio y video. El decodificador, al recibir la señal del satélite, busca la identificación y habilitación y las señales que puede disponer.

Que en esencia, la controversia está dada porque los decodificadores son de propiedad de

Telefé que los entrega en comodato a los usuarios, quienes son los encargados de su instalación y mantenimiento. Para Telefé la existencia y utilización de los decodificadores de su propiedad en la Provincia no generan sustento territorial alguno, pero sí para esta última quien sostiene que para la empresa constituye un gasto por encontrarse en el estado de resultados de los estados contables. Para Mendoza, los decodificadores son de Telefé, tienen un código propio a fin de recibir la señal, siempre que se abone el precio por la recepción; que no se trata de televisión abierta y gratuita, aunque la entrega de los instrumentos sea en comodato, sin que interese el valor del decodificador.

Que con relación al primer agravio expresado por la accionante, Mendoza no ha interpretado erróneamente las circunstancias fácticas, por cuando resulta claro que la señal proveniente de Buenos Aires remitida al satélite es bajada para su utilización en Mendoza. Esa señal no puede ser aprovechada sin la existencia de un decodificador, que previamente fue autorizado por Telefé.

Que corresponde resaltar aquí que tal señal no es recibida en Mendoza en forma gratuita sino mediando una contraprestación económica, es decir, no se puede recibir la señal si no se abona un precio por su recepción. La existencia del decodificador es tan trascendente que sin él Telefé no podría comercializar las señales de audio y video en la Provincia.

Que el hecho de que el decodificador sea entregado en préstamo gratuito no le resta derechos a la Provincia, toda vez que Telefé continúa manteniendo su propiedad, aunque la instalación y el mantenimiento -hechos invocados pero no acreditados en autos-, lo haga el comodatario y lo más importante es que para hacerse de ellos tuvo que incurrir en un gasto que es demostrativo del sustento territorial en Mendoza.

Que dicho gasto, aunque la erogación haya ocurrido en otra Jurisdicción, fue realizado a los fines de cumplir Telefé con la prestación debida a Cuyo Televisión y Tevefé Comercialización, de autorizar el uso de la señal en la Provincia, es decir, el gasto fue ocasionado o motivado por el ejercicio de actividad de Telefé en la Provincia, de tal manera que sin incurrir en él, Telefé no podría comercializar su señal en Mendoza.

Que los decodificadores, que revisten el carácter de bienes de uso, forman parte de la actividad comercial de la contribuyente. La cesión en comodato se usa como una técnica para ampliar y mantener la comercialización de sus productos, ya que ellos son los únicos elementos con los cuales pueden recibirse las señales útiles para retransmitirlas. Tales instrumentos siguen siendo de propiedad de Telefé, pues no los entregan con el ánimo de desprenderse de ellos, sino exclusiva y fundamentalmente con el fin de que el usuario tenga el elemento que le permita recibir la señal, que es el fin primordial del negocio. La entrega de los equipos a los usuarios está directamente relacionada con la actividad de la empresa, formando parte de su estrategia

comercial, por lo cual debe considerarse vinculada con la actividad gravada del contribuyente.

Que probablemente la confusión de Telefé provenga del hecho de considerar que el sustento territorial requiere del despliegue de acciones o maniobras físicas de la empresa dentro de un territorio determinado, lo que no es así, por cuanto existen muchas maneras de realizar un gasto en una Jurisdicción sin ese despliegue, que atraen ingresos para ella en la medida en que tengan como finalidad ejercer una actividad onerosa sujeta al gravamen, precisamente porque el gasto denota el desarrollo de la actividad.

Que el argumento de que los decodificadores sean entregados en forma gratuita le quita el carácter de onerosidad que exige la ley para la aplicabilidad del impuesto, pareciera obedecer a un desacierto técnico por cuanto no está en discusión que el objeto social de la empresa consista en traficar con decodificadores sino que se vale de éstos para el ejercicio de la actividad de radiotelecomunicaciones.

Que en resumen, es intrascendente que los decodificadores se entreguen en comodato y que la instalación y mantenimiento est n a cargo de los comodatarios.

Que tampoco tiene relevancia la cuantía del gasto. En la medida en que se ocasione en una Jurisdicción, da derecho a que ésta pretenda parte de la base imponible. El Convenio Multilateral, a la hora de disponer que parte de los ingresos totales se atribuyan en proporción a los gastos, no hace ninguna distinción relacionada a la mayor o menor cuantía de ellos. Por el contrario, el artículo 4  expresamente habla de los gastos de escasa significación, pero no lo hace a los fines de excluir a un Fisco de la distribución de la base imponible como pretende la demandante, sino para la hipótesis que no puedan ser distribuidos con certeza, requisito inexistente en esta causa, en cuyo caso se los neutraliza asignándolos en la misma proporción que los demás. Pero lo más significativo es que esta norma indica claramente que la realización de un gasto en una Jurisdicción, por insignificante que sea, la autoriza a pretender una porción de la base imponible.

Que le asiste razón a Mendoza cuando sostiene que un gasto se considera soportado en una Jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad que en ella se desarrolla. También es cierto que no interesa en que lugar se hizo la erogación por los decodificadores, toda vez que ella está ocasionada o provocada a los fines del desarrollo de su actividad. Aún en la hipótesis de activación del gasto, tema introducido por la accionante, las amortizaciones del bien deben ser atribuidas a la Provincia de Mendoza por imperativo del art. 3  del Convenio Multilateral.

Que la expresión contable “gasto” alude a un desembolso dinerario en una operación onerosa que tiene como contrapartida, en este caso, la entrega de un bien de uso durable. Al

originarse el gasto se produce una doble circulación económica, ya que por un lado sale dinero y por el otro, entran bienes con los cuales ordinariamente se pretende obtener ingresos provenientes del ejercicio de la actividad. En este caso, según los dichos de la accionante, quien expresamente denomina gasto al monto pagado por los decodificadores, no interesa si se trata de un gasto corriente, que afecta solamente al período en que se origina, o a varios períodos, aunque al hablar de la eventual activación del gasto incurrido, daría a entender que se trataría de un bien durable sujeto a amortización, la cual, según los términos del primer párrafo del art. 3° del Convenio Multilateral, debe computarse como gasto generando sustento territorial, e indudablemente corresponde su atribución al lugar donde se encuentra radicado el bien amortizado, que es Mendoza.

Que la erogación en cambio, es un concepto financiero, de carácter patrimonial, que ordinariamente hace referencia a un desembolso de dinero como contrapartida por el suministro del bien, como son los decodificadores y aunque a veces pueda ser asimilado a un gasto, el Convenio Multilateral establece a los fines de la atribución una distinción nítida entre ambos conceptos.

Que lo expresado en párrafos anteriores tiene sustento en el art. 2° inc. a) que alude a los “gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción”; mientras que el art. 3° refiere que son aquéllos que se originan por el ejercicio de la actividad, dando diversos ejemplos, como ser “... todo gasto de ...comercialización...”, incluyendo las amortizaciones. A su turno, el art. 4° es preciso al establecer que un gasto es efectivamente soportado cuando está relacionado directamente con la actividad, aunque la erogación se haya efectuado en otra Jurisdicción.

Que en relación a la prueba ofrecida por Telefé, carece de interés pedir el expediente a la Provincia, toda vez que la controversia es precisa y está centrada exclusivamente en dilucidar si tales decodificadores autorizan a considerar que, en el caso, hay sustento territorial. El mismo comentario merece el ofrecimiento de prueba pericial contable y técnica, como asimismo la de informe a Cuyo Televisión.

Que esta Comisión concuerda con la postura de la Provincia de Mendoza, por entender que los gastos que hiciera la empresa deben ser atribuidos a dicha Provincia, toda vez que se incurre en ellos con la sola finalidad de que la empresa de radiotelecomunicación pueda realizar su actividad, a punto tal que sin haber ellos le sería imposible llevarla a cabo, y ello es así aunque la erogación por la compra de los decodificadores se haya producido en la Ciudad de Buenos Aires.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción planteada por Televisión Federal S.A. contra la Resolución del 19/09/05 dictada en el Expte. N° 10326-D.05 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE