

RESOLUCIÓN N° 42/2005 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 471/2004 mediante el cual la firma TRANSPORTE SAUER S.R. L. acciona contra la Resolución N° 1806/04, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, y

CONSIDERANDO:

Que la presentación ha sido realizada dando cumplimiento a las exigencias de las disposiciones normativas que se encuentran en vigencia sobre el particular a los fines de considerar procedente el tratamiento del caso planteado.

Que en su presentación la firma expresa:

-Con fecha 21 de septiembre de 2004 se notificó la Resolución antes citada mediante la cual se determina una diferencia de impuestos que surge de considerar que a criterio del Fisco, no se han declarado los ingresos generados por transporte de carga con origen en la República Federativa del Brasil e interpretar que dichos ingresos forman parte de la base imponible que distribuye el Convenio Multilateral en su artículo 9°.

-El Fisco de la Provincia de Misiones decidió gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el transporte de carga originado en un país extranjero, no por considerar que se trata de una atribución exclusiva del Estado Provincial sino por interpretar que el artículo 9° del Convenio Multilateral le atribuye el ciento por ciento de los ingresos por transporte de carga cuyo lugar de origen del viaje sea el exterior del país. Es decir, que la Provincia de Misiones considera que su potestad tributaria en el tema específico no deviene de facultades reservadas por la Provincia al margen del Convenio Multilateral sino del propio Convenio.

-La Provincia considera que tiene facultades para gravar porque:

“ a) la firma constituida en el país no tributa en el extranjero, su obligación es con el Fisco del país donde está constituida”.

No caben dudas que la firma al estar constituida en el país debe tributar en el Fisco del mismo, y de hecho se pagan todos y cada uno de los tributos que gravan su actividad y que tienen conceptualización normativa, pero muy distinto es afirmar que una empresa debe tributar el impuesto por el transporte de cargas originado en el extranjero, sólo porque se sospecha que no está gravado en el exterior, aún cuando el Código Fiscal expresamente indica que el elemento espacial del tributo está delimitado a la jurisdicción de la Provincia, y a sabiendas de esto último, intenta el camino de interpretar una norma del Convenio Multilateral.

Pretender gravar la carga con origen en el exterior implica darle al impuesto un alcance que no tiene, ya que para que se configure el hecho imponible se requiere como elemento imprescindible que la actividad se desarrolle en jurisdicción de la Provincia de Misiones y a efectos de gravar lo que no puede recurrir a otra vía in idónea y a todas luces improcedente, interpretando un artículo que no puede interpretarse (art. 9º del C.M.) y dándole un significado que no tiene.

La normativa vigente 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, por lo que mal puede afirmarse que si la empresa no tributa en el extranjero su obligación es con el Fisco del país donde está constituida, porque ello implica reformar, por vía interpretativa, el Código Fiscal de la Provincia soslayando el límite espacial del hecho imponible que define el art. 125 y darle al Convenio Multilateral una función creadora de impuestos.

“b) una cuestión de equidad y justeza, ya que aquella jurisdicción en que se constituye la empresa es la que soporta, en mayor medida los costos relacionados con la actividad empresarial (adquisición y mantenimiento de unidades, talleres, personal, administración, proveedores, insumos, etc.)”.

Si por costos la Provincia en realidad quiso referirse a los gastos que la empresa realiza en Misiones, cabe resaltar que el Convenio Multilateral no distribuye base en relación a los gastos efectuados porque las actividades de las Empresas de Transporte tienen un régimen especial regulado por el art. 9º al que hace mención la misma resolución determinativa, por lo que resulta totalmente intrascendente para el Convenio los gastos que realicen.

“c) fundado además en que es la jurisdicción madre de la inversión empresarial y la que provoca el origen del viaje y generadora a su vez del ingreso, quien hace nacer el derecho a las demás jurisdicciones, relacionadas con el trayecto del transporte, a participar de base imponible para las mismas”.

Resulta difícil comprender este razonamiento del Fisco. Cabe resaltar que en todo caso el origen del viaje no se provoca sino que hace referencia al punto de partida de los pasajeros o de la carga, el cual, en el caso concreto es un país extranjero, por lo que mal se puede afirmar que la Provincia de Misiones provoca el origen del viaje.

Una jurisdicción jamás genera ingresos, en todo caso los ingresos son generados por una actividad que se desarrolla en una o varias jurisdicciones. Si las jurisdicciones generaran ingresos no sería necesario el Convenio Multilateral debido a la ausencia de doble imposición -cada Provincia gravaría los ingresos que genera -.

Tampoco se entiende el último párrafo, cuando afirma que la Provincia de Misiones hace nacer el derecho a las demás jurisdicciones a participar de la base imponible, cuando justamente en este caso ha gravado una base que se atribuye ilegítimamente en su totalidad sin reconocer derecho a ninguna otra

jurisdicción.

“d) Por una cuestión de complejidad de prorrato y parámetro a utilizar a tales efectos, para distribuir a la masa de ingresos cuyo origen de la carga se produzca en el exterior”.

El Fisco de Misiones, parafraseando los fundamentos vertidos al dictarse el Convenio Multilateral, se está extralimitando al arrogarse facultades que no le corresponden, atribuyéndose unilateral y arbitrariamente el ciento por ciento de ingresos que no se encuentran gravados.

Si se aceptara la postura de la Provincia nada impediría que se produzca un caos interpretativo, dado que otra jurisdicción bien podría sostener que esa actividad está gravada, y que el ingreso le corresponde en su totalidad a ella porque no existe origen del viaje en ninguna jurisdicción argentina y, por ejemplo, se tiene que tomar como tal el lugar de ingreso al país o el lugar de destino.

Por todos estos argumentos la Provincia de Misiones concluye: “si el origen de la carga se materializa en el exterior debiera atribuirse como base imponible a la jurisdicción donde está constituida la empresa, independientemente al destino...”.

Lo grave es que en su afán de interpretar lo que le conviene, en realidad crea un nuevo concepto de “lugar de origen del viaje” y, de esa manera, por un lado viola el Convenio -al interpretarlo aún a sabiendas que esa función sólo le compete a las Comisiones que lo integran – y por el otro, se aleja totalmente del mismo ya que no puede aceptarse que se cambie el concepto de la norma y, a su vez, se pretenda enmarcarse dentro de ella.

-Entiende que es función indelegable de la Comisión Arbitral – art. 24 inciso a) – dictar normas generales de interpretación del Convenio Multilateral, y una jurisdicción no puede interpretar como hace la Resolución citada, que el lugar de origen del viaje es la jurisdicción donde ingresa el transporte al país.

-La Comisión Arbitral debe expedirse sobre el alcance del artículo 9º del Convenio Multilateral en relación a los siguientes aspectos fundamentales, a saber:

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

Que como respuesta al traslado corrido oportunamente, la Provincia expresa:

-El hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos lo define el artículo 125 del Código Fiscal, mientras que la base imponible está prevista en el artículo 132 de la misma norma legal.

-Para el caso de las empresas de transporte interjurisdiccional de pasajeros o carga, constituidas en Estados extranjeros con los cuales el país tenga suscripto acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surjan a condición de reciprocidad que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, la legislación local - artículo 128 del Código Fiscal de Misiones- establece que la actividad no está gravada, quedando reservada la aplicación del tributo al país de origen de la empresa de transporte.

-En reiteradas oportunidades, la Comisión Arbitral ha establecido que “aún cuando se facturen en forma discriminada no significa que la contribuyente ejerza una actividad distinta. Existe en el desarrollo de la actividad, una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único y económicamente inseparable a que se refiere el artículo 1º, primer párrafo del Convenio Multilateral”.

-La cuestión bajo análisis se circunscribe a la atribución de los ingresos de una actividad de transporte internacional que se encuentra fuera del alcance del Convenio Multilateral. 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 la Provincia de Misiones.

-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, que involucran a un país vecino y a una o varias jurisdicciones locales, quedan fuera del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral.

-La ley local que instituyó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no distingue 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 servicio efectuadas por los sujetos pasivos.

-No existe óbice y/o prohibición en norma legal alguna para la atribución de los referidos ingresos a la jurisdicción donde la firma tiene su sede y domicilio social –Misiones-, que por otra parte es el lugar de origen del viaje aunque no siempre coincida con el lugar de concertación ni con el lugar de origen de la carga, todo ello, con fundamento en la plenitud de las potestades fiscales de la Provincia de Misiones que es la base material de la sustentación de su autonomía y de su facultad originaria para gravar riquezas creadas por el ejercicio de actividades económicas desarrolladas en el ámbito de su territorio.

-El servicio de transporte internacional de cargas o pasajeros, cuando la actividad sea ejercida en esta jurisdicción por empresas constituidas en el país, específicamente en la Provincia de Misiones, o por

aquéllas del exterior en las que no exista con el país en el que se encuentran constituidas convenios que a condición de reciprocidad establezcan que, por aplicación del gravamen quede reservada a éste, se encuentra alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción.

-En relación a la incompetencia de la Comisión Arbitral, debe citarse el precedente MARUBA S. C.A. (Resolución N° 8/2003) referido a la atribución de ingresos por transporte entre puertos argentinos y del exterior, donde la firma opone la no gravabilidad del transporte internacional y su carácter de intermediaria respecto de la firma CLAN S.A., por cuya cuenta y orden informa que se realiza el transporte, en tanto la Provincia de Tierra del Fuego en la contestación del traslado, manifiesta que la gravabilidad del transporte internacional es una cuestión reservada a la legislación local y ajena a la competencia de la Comisión Arbitral. Al existir un reconocimiento de deuda por parte de la empresa, se tornó abstracto el planteo.

-No menos relevante para el decisorio del presente caso es el Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos DINEL SA c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, el que entre otras cosas, expresa: “La protección acordada constitucionalmente al comercio internacional es la necesaria para garantizar que no se adopten medidas que puedan condicionar su curso, discriminarlo en función de su origen, aplicándose a modo de condición para ejercerlo, o encarecer la actividad hasta el extremo de dificultarla o impedirlo o que – tratándose de tributos – no se impongan en forma tal que entorpezcan o impidan determinadas políticas del Gobierno Federal expresada en normas sancionadas en virtud de los arts. 25, 27, 67 incisos 12,16 y 28 de la Ley Fundamental.

Si la recurrente realiza en la Ciudad de Buenos Aires actividades comerciales, cuya finalidad lucrativa resulta innegable, no existe motivo para considerarla excluida de la norma general (que se aplica) a las actividades de ese carácter y que recae sobre la materia imponible suministrada por el total de los ingresos originados en operaciones de ventas realizadas por los responsables sin que quepa efectuar discriminación alguna en función al origen de los bienes enajenados”.

-A todo evento y para el caso que la Comisión Arbitral se considere con facultades para expedirse sobre el tema sujeto a análisis, se expresa que:

1. De conformidad al art. 116 inc. 5 de la Constitución de la Provincia de Misiones, es el Poder Ejecutivo el encargado de hacer recaudar las rentas de la Provincia, y decretar su inversión con arreglo a la ley, y por su parte el Código Fiscal establece que “Todas las funciones referentes a la recaudación, fiscalización, determinación, aplicación de sanciones, devolución de los impuestos, tasas y contribuciones establecidos por este Código y demás leyes fiscales, corresponderán a la Dirección General de Rentas de la Provincia”.

2. El art. 11 le otorga la atribución de reglamentar las normas e interpretar las mismas mediante actos de contenido general, y asimismo el art. 16 establece los poderes y facultades de la Dirección con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables.

3. El Fisco de la Provincia, en uso de facultades regladas, ordenó oportunamente una verificación impositiva a la firma recurrente con domicilio y sede social -asiento principal de los negocios- en la Provincia de Misiones, donde se encuentra inscrita, y en la cláusula segunda de su Contrato Constitutivo se delimita su objeto social. “La sociedad tendrá por objeto la explotación del transporte automotor de cargas...”.

4. No se advierte del contrato constitutivo la capacidad de la sociedad para realizar transporte internacional de cargas, como tampoco consta autorización alguna por parte de autoridad Nacional o Provincial de conformidad a las leyes sustanciales que rigen la materia.

5. La Dirección General de Rentas ha efectuado un ajuste en función del transporte internacional. Según su criterio, procedió a gravar los ingresos generados por transporte internacional de cargas cuyo origen se inicia en Brasil, destacando que la determinación tributaria se efectuó de conformidad a las normas vigentes, observando el Código Fiscal y el Convenio Multilateral. Señala que la contribuyente sobre la base de la interpretación de los alcances del art. 9º del Convenio Multilateral intenta sustraer el conocimiento de la presente a los Tribunales provinciales y prete el abocamiento de la Comisión Arbitral en temática ajena a su consideración.

6. De manera alguna se pretende soslayar los alcances del art. 9º del Convenio Multilateral o del art. 125 del Código Fiscal, por el contrario el objetivo no es más que el reconocimiento al Estado Provincial de las facultades impositivas de las Provincias para establecer tributos locales y todas las contribuciones que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo (arts. 121 y 122 de la Constitución Nacional).

7. El Código Fiscal de la Provincia de Misiones de manera precisa establece en su art. 128 inc. c) y d) cuales son las actividades no gravadas, y no se encuentra comprendida en la norma la actividad de la sociedad TRANSPORTE SAUER S.R.L

8. Por lo expuesto entiende que la Comisión Arbitral es incompetente para resolver la cuestión planteada puesto que la controversia no se centra en cuestiones vinculadas a la atribución de base imponible entre los fiscos, sino a la estricta aplicación de las normas del Código Fiscal de la Provincia, en tanto única fuente de imposición a la que se encuentra sujeta la actividad de “TRANSPORTE SAUER S.R.L.”.

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.

Que lo que aquí se plantea es si los ingresos provenientes del transporte internacional con origen en el extranjero, pueden ser atribuidos a una o más jurisdicciones, y en caso de que fuera procedente, si la forma de atribución de los mismos realizada por el Fisco de la Provincia de Misiones es la correcta.

Que la firma recurrente está inscrita como contribuyente de Convenio Multilateral, se declara en los formularios CM 05 como empresa de transportes –Código de Actividades 602190-0-, y de dicha información surge que ha atribuido ingresos por esa actividad a varias jurisdicciones provinciales.

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.

Que el régimen de atribución ingresos que se encuentra previsto en el artículo 9° del Convenio Multilateral, comprende a las “empresas” que desarrollen la actividad de transporte, en este caso de cargas, sin especificar ninguna otra referencia a las características del transporte. Ello quiere decir que todos los ingresos de la “empresa” deberían ser atribuidos conforme a lo allí establecido, en la medida que los mismos tengan su origen en esa actividad.

Que siendo así, la Comisión Arbitral es competente para resolver la acción incoada.

Que es por ello que la contribuyente debe respetar las disposiciones del Convenio Multilateral a los fines de atribuir los ingresos por ella generados, e igual obligación les compete a los Fiscos.

Que corresponde analizar si el artículo 9° del Convenio permite la posibilidad de atribuir los ingresos obtenidos por transportes de cargas originados fuera del país a la jurisdicción de Misiones en razón de estar allí la sede del contribuyente.

Que lo antes expuesto, significa 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 del país, ya sea que se de un transporte interjurisdiccional o internacional, puesto que la disposición aplicada – artículo 9° - no especifica a que tipo de transporte se refiere, lo cual debe entenderse que comprende a ambos.

Que sin entrar a analizar cualquier otra cuestión, el artículo 9° 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.

Que teniendo en consideración lo antes expuesto en el sentido de que no surge un tratamiento diferente para alguno de los ingresos de la “empresa de transporte”, se debe entender que lo que se ha pretendido es no incluir dichos ingresos dentro de la atribución para ninguna jurisdicción.

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 9°, 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 en los casos en que la carga tenga su origen en otro país, en este caso Brasil, los ingresos por ella generados no podrían ser atribuidos a ninguna de las jurisdicciones locales, con lo cual quedarían fuera del ámbito de imposición.

Que interpretar la ley local es de competencia exclusiva de la Provincia de Misiones, pero esa interpretación no debe comprender cuestiones cuya resolución corresponde a otras jurisdicciones o a la Comisión Arbitral, como es el caso, cualquiera fueren los resultados que se arriben, pues se estaría invadiendo la esfera de competencia de estas últimas.

Que se ha producido el correspondiente informe de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar al recurso formulado por la firma TRANSPORTES SAUER S.R.L. contra la Resolución N° 1806/04 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º)- Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE