

RESOLUCIÓN N° 48/2008 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 685/2007 REPSOL YPF GAS S.A. c/PROVINCIA DE MENDOZA por el que se promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución s/n° de fecha 16/05/07 (Expte. N° 7772-D-2004) dictada por la Jefatura de Departamento Actividades Económicas de la Provincia de Mendoza; y

CONSIDERANDO:

Que estan reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso concreto en el marco de las normas vigentes.

Que la accionante dice que YPF Gas S.A. y Repsol Gas S.A. eran dos empresas diferentes que ejercían actividades habituales separadas en la Provincia de Mendoza, siendo para ambas su actividad principal la de fraccionamiento de gas licuado, teniendo sus sedes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que por escritura del 09/05/2001, conforme al compromiso previo de fusión, con efecto a partir del 1/01/2001 y según un balance consolidado de fusión al 30/09/2000, formalizaron una fusión de sociedades bajo la modalidad de fusión por absorción, mediante la cual Repsol Gas S. A. absorbió a YPF Gas S.A., la que se disuelve sin liquidarse, cambiando además la denominación de la absorbente por la de Repsol YPF Gas S.A.

Que entendiendo que el último balance de Repsol Gas S.A. aprobado en el año calendario 2000 no reflejaría la realidad de las nuevas actividades de Repsol YPF Gas S.A., para confeccionar el coeficiente de gastos e ingresos aplicable en el primer año posterior al de la absorción de YPF Gas (2001), Repsol YPF Gas utilizó el balance que consolidaba los de ambas empresas del año 2000, y lo tomó como “el último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior” siguiendo el art. 5° del Convenio Multilateral.

Que consideró que era el camino correcto porque: era exclusivo de Repsol Gas; respondía mejor a la directiva del art. 27 del Convenio Multilateral; el balance consolidado de fusión ya estaba confeccionado y no fue hecho al único efecto del Convenio Multilateral; era el último balance del año anterior; ambas empresas ya ejercían y seguirían ejerciendo actividad en Mendoza; era el procedimiento aprobado por la Comisión mediante Resoluciones (C.A.) N° 7/94 y (C.A.) N° 10/94, y (C.P.) N° 2/95 que revocó a la anterior.

Que ocurre que la Dirección General de Rentas en contradicción con su criterio, objeta el proceder de Repsol YPF Gas y estima que ésta debió considerar su coeficiente para el año siguiente al de la absorción, que es 2001, tomando en cuenta el balance de la absorbente, cerrado en el año 2000.

Que aclara que la pretensión fiscal referida a la diferencia de alícuota del año 2000 ya ha sido zanjada, y que la cuestión se reduce al período 2001, que es el primer año de actuación de Repsol YPF Gas luego de la fusión. Además, de todo ello se desprende que a los fines del Protocolo Adicional o solución equivalente no existe base imponible ni tributo omitido.

Que sostiene que no puede admitirse la aplicación de una posición fiscal que ha sido discutida entre los propios fiscos durante años, respecto de la cual no existe una norma específica que haya previsto el tratamiento de las fusiones por absorción, sino que el art. 5° remite al último balance del año anterior pero referido al caso de la misma sociedad que continúa su actividad del año anterior en el siguiente; que el art. 14 inc. a) del Convenio Multilateral prevé una suerte de excepción al principio para el caso de iniciación de actividades.

Que además, Mendoza objeta el criterio muchos años después, pretendiendo que la empresa aplique una resolución general que todavía no existía -la Resolución General N° 81/01 es posterior al compromiso de fusión y es inaplicable al caso-, la cual expresamente rige para el futuro, entre otras objeciones. Que el Convenio manda atribuir de conformidad al coeficiente de ingresos y gastos del último balance cerrado en el año calendario anterior, que es el principio general y que para la iniciación no se usa porque el balance del año anterior no refleja esas nuevas actividades y que lo mismo ocurre cuando se produce la absorción de una empresa por otra, supuesto en que la primera cesa y la segunda continúa, ejerciendo ésta las actividades que antes ejercían las dos.

Que tomar sólo el balance del año anterior (2000) de Repsol Gas para la atribución en el año 2001 equivaldría a falsear la realidad ya que ese balance reflejaría la realidad de Repsol Gas pero no la de YPF Gas ni la de Repsol YPF Gas, la sociedad absorbente con su nueva denominación. Afirma que dicho procedimiento se ajusta a derecho y a los precedentes.

Que acompaña prueba documental, ofrece la restante, entre ellas, una pericial contable; hace reserva del caso federal y pide que se haga lugar a su planteo o en su defecto que el criterio que se establezca sea exigible para el futuro, o en su caso, que se aplique el Protocolo Adicional o un mecanismo equivalente.

Que en su contestación al traslado, la Provincia de Mendoza dice que en fecha 04/07/2007 se notificó la resolución recurrida que se refería a los períodos 01/2000 a 12/2001. Dicho acto contemplaba dos correcciones concretas: a) el ajuste al ejercicio fiscal 2000 porque la firma

había aplicado la alícuota del 2,5% cuando correspondía el 3%, habiéndose satisfecho la pretensión fiscal, y b) un ajuste al ejercicio 2001 porque el contribuyente determinó el coeficiente unificado al margen de lo dispuesto por el art. 5° del Convenio Multilateral.

Que el 21/12/2000 se suscribió el compromiso previo de fusión que tendría vigencia a partir del 01/01/2001, habiéndose practicado el respectivo balance consolidado el 30/09/2000. De ello resultó que Repsol Gas S.A. absorbió a YPF Gas para posteriormente cambiar su denominación a Repsol YPF Gas S.A. Esta sociedad decidió tributar el impuesto del año 2001 aplicando un coeficiente unificado a partir del balance de fusión al 30/09/2000, lo que fue objetado, ajustándose el coeficiente conforme a los gastos e ingresos que surgen del balance correspondiente a la sociedad absorbente, es decir prescindiendo del balance de fusión.

Que cuestiona el argumento referido a que el balance consolidado refleje mejor la realidad económica. Que así, dice que el art. 5° del Convenio Multilateral manda utilizar el balance correspondiente al ejercicio cerrado en el año anterior, que no puede reemplazarse por un estado consolidado de fusión con el pretexto de una mejor exposición de la realidad económica de la sociedad fusionada. Dice que todo balance de fusión no refleja razonablemente la realidad económica ni financiera de cada una de las sociedades; menos aún puede definir la tributación de la sociedad absorbente introduciendo un elemento ajeno a su realidad económica cual es la situación de la sociedad absorbida.

Que según el Convenio la tributación del 2001 debe surgir del ejercicio del año 2000. El balance de fusión no lograría representar la situación patrimonial ni financiera de la empresa para el año siguiente, por lo que no podría pautar la tributación de la absorbente para el año 2001, mucho menos cuando la fusión va a producir efecto a partir del 01/01/2001, sino que recién se va a reflejar en el 2002.

Que en suma, rechaza la metodología utilizada por el contribuyente reiterando que para el 2001 debe ajustarse a lo dispuesto por el art. 5° del Convenio Multilateral, utilizando el balance cerrado en el ejercicio anterior de la empresa absorbente.

Que cuestiona también que la empresa pretenda ampararse en antecedentes que han sido revisados por los Organismos del Convenio. Que la pauta actual es la Resolución General N° 81/01, con respecto a la cual dice que si bien no puede tener aplicación retroactiva, ello no es óbice para aplicar el criterio que la inspira pues ese fue el resultado del consenso generalizado de las jurisdicciones y expresa la solución más adecuada, lo que así resolvió la Comisión Arbitral en la Resolución N° 36/2001. Que idéntica decisión adoptó la Comisión Arbitral mediante las Resoluciones N° 21/2003 y N° 22/2003 ratificadas por el Plenario mediante la N° 8/2004 y la N° 9/2004.

Que con relación al Protocolo dice que el planteo no tiene basamento en una interpretación diferente de las normas del Convenio Multilateral ni de sus resoluciones, sino que el origen del ajuste está dado por una situación de hecho no prevista o ignorada por el contribuyente. Si a ello se agrega la racionalidad y equilibrio del criterio fiscal, no hay razón para que algún Fisco pueda oponerse a ese tratamiento, no visualizando causal alguna para la aplicación de dicho procedimiento especial.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que en este caso existe una reorganización societaria entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico que realizan idéntica actividad en la Provincia accionada, que se concreta a través de una fusión por absorción. Repsol Gas S.A. absorbe a YPF Gas S.A. que cambia de denominación social y pasa a llamarse Repsol YPF Gas S.A.

Que la fusión de sociedades constituye el instrumento jurídico más idóneo para la concentración empresaria y tiene lugar: a) cuando dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse, para constituir una nueva, que es denominada fusión propiamente dicha, y; b) cuando una ya existente incorpora a otra, que sin liquidarse queda disuelta, llamada fusión por absorción o incorporación, que es el caso que se está tratando donde Repsol Gas S.A. absorbe a YPF Gas S. A.

Que la adopción del balance consolidado, que fue el criterio utilizado por la accionante para calcular el coeficiente de 2001, no parece que fuera el procedimiento más acertado, toda vez que con motivo de la absorción la incorporada deja de existir y como se dijo, los derechos y obligaciones que antes tenía pasan a cabeza de la absorbente. Aún sin una norma legal que contemple expresamente la problemática concreta, resulta más ajustado a la regulación del art. 5° del Convenio Multilateral que se adopte el coeficiente de ingresos y gastos de la empresa absorbente, que es la única que continúa con el ejercicio de la actividad.

Que los precedentes citados por la empresa tienen escasa o nula vinculación con la presente causa. La Resolución (CA) N° 7/94 -causa Zanella- expresamente alude en uno de sus considerandos que se brindaba una solución excepcional. A su vez, la Resolución (CA) N° 10/94 también se refiere a una medida de excepción, amén de haber sido dejada sin efecto por la Resolución (CP) N° 2/95 que sostuvo que en el caso no existía una fusión por absorción que torne aplicable el art. 5° del Convenio Multilateral. Más aún, una lectura cuidadosa de esta última no indica tangencialmente que en la hipótesis de fusión por absorción resulta de aplicación la norma que establece el art. 5°.

Que por tales razones, el criterio de tomar el último balance del año 2000 de la sociedad absorbente se compadece con la disposición del art. 5° del Convenio Multilateral, que prevé que a los fines de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se

consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior y no como lo sostiene la accionante.

Que la circunstancia de que el criterio aplicado por la Provincia de Mendoza haya sido discutido largamente entre los Fiscos, podría indicar las dificultades que existieron oportunamente para resolver los casos de fusión de sociedades, y son precisamente ellas las que debieron inducir al accionante a ser cauteloso a la hora de la adopción de un criterio y no como lo hizo, a partir de antecedentes poco útiles o adoptando una posición subjetiva sobre el principio de la realidad económica, tal como lo afirma el Fisco.

Que el balance consolidado fue confeccionado a los fines de la fusión, pero lo más importante es que no se trata del balance de la única sociedad que subsiste, que es la absorbente. El artículo 5° del Convenio se refiere al último balance y en consecuencia debería entenderse que se trata del último balance de la sociedad o empresa que habrá de tributar a la jurisdicción por el ejercicio de su actividad y no el de una sociedad que ha dejado de existir como tal.

Que no hay constancias en las actuaciones de que la Provincia de Mendoza haya variado su criterio, según lo afirma la demandante. Con relación a la Resolución General N° 81/2001, de la cual surge el criterio vigente sobre la materia, es claro que se aplica a partir de su publicación, pero ello no significa que previo a la misma debiera utilizarse un criterio distinto.

Que un criterio semejante al sostenido por Mendoza fue exteriorizado a través de las Resoluciones (CA) N° 36/2003, N° 21/2003 y N° 22/2003, éstas dos últimas ratificadas por la Comisión Plenaria mediante las Resoluciones N° 8/2004 y N° 9/2004.

Que con relación a la aplicabilidad del Protocolo Adicional no se observa en el caso el cumplimiento de los requisitos exigidos, en particular la existencia de interpretaciones diferentes entre Fiscos.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

## LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°)- Desestimar la acción promovida por REPSOL YPF GAS S.A. contra la

Resolución s/n° de fecha 16/05/07 (Expte. N° 7772-D-2004) dictada por la Jefatura de Departamento Actividades Económicas de la Provincia de Mendoza, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

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

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE**