

RESOLUCIÓN N° 45/2009 (C.A.)

VISTO: el EXPTE C.M. N° 732/2008 Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia de Buenos Aires por el que se interpone acción contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 705/07, dictada por la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y

CONSIDERANDO:

Que la acción se ha interpuesto cumplimentando los requisitos formales previstos en las normas legales y reglamentarias sobre el particular, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que en su presentación, la firma menciona que es propietaria de una refinería ubicada en Dock Sud, Provincia de Buenos Aires; que posee una planta situada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y depósitos en las Provincias de Santa Fe, Buenos Aires y Chaco, así como en los aeropuertos de Ezeiza y Aeroparque, mientras que las oficinas administrativas se encuentran en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que las divergencias con el Fisco se centran en el tratamiento a dispensar a ciertos conceptos correspondientes al coeficiente de gastos. Que en el procedimiento de verificación realizado lo único que se objetó fue el tratamiento de ciertos gastos, dado que la empresa consideraba no computables al consumo de fuel oil, ciertos materiales químicos, materiales de reparación, mantenimiento y materiales varios y el Fisco entendió lo contrario, es decir que los mismos son computables ya que a su criterio, estos gastos no conformaban el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales.

Que a partir de opiniones doctrinarias y antecedentes de la Comisión Plenaria (Resolución N° 6/07), concluye que ninguna de las enumeraciones efectuadas por el art. 3° del Convenio resulta taxativa y que los gastos son computables cuando se originan en el desarrollo o ejercicio de la actividad del contribuyente, sean relevantes para determinar su volumen o magnitud, y demuestren vinculación a una jurisdicción determinada, y no computables cuando no se originan en el desarrollo de la actividad del contribuyente, sino en la actividad de otros agentes económicos, o a pesar de ello, no aptos para determinar la magnitud de la actividad desarrollada en alguna jurisdicción.

Que expone cada uno de los gastos cuyo tratamiento debe ser readecuado, a saber:

1. Consumo de fuel oil. Destaca que lo que se debate es si las materias primas elaboradas por el propio contribuyente corresponden a gastos no computables.

Rechaza la tesis de la taxatividad de la enumeración del art. 3 del Convenio Multilateral en punto a los gastos no computables, ya que el texto no avala una postura semejante. Señala que la Comisión Arbitral ha sostenido que alguno de los gastos citados en la segunda parte de la norma no revisten el carácter de gastos (aunque sean considerados por el Convenio Multilateral como si lo fueran) lo que es demostrativo de que el legislador quiso que ciertos gastos, por no representar cabalmente el ejercicio de la actividad o no medir adecuadamente la magnitud desarrollada en cada jurisdicción, debían ser excluidos, aventando toda duda interpretativa. Pero lo más importante es que la Comisión Arbitral ha ampliado la lista de los gastos no computables al considerar tales a las diferencias de cambio y en un caso concreto, a los deudores incobrables, lo que no hubiera sido posible a partir de la idea de que la enumeración era taxativa.

Debe tenerse particularmente en cuenta en el caso -y es la esencia del art. 3 del Convenio- que el fuel oil consumido es “costo” de los productos elaborados y luego comercializados. No es un gasto sino costo y por lo tanto encuadra en el concepto de “no computable”. Cita un fallo del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, donde se manifiesta que el costo de un bien o mercadería no está merituando la actividad desarrollada en la jurisdicción, ya que la misma recién se materializa con su comercialización, que configura la materia gravada por el tributo.

Los gastos aquí analizados forman parte del costo del producto, y como tales son activados a la espera de una utilidad futura, sacrificando un recurso actual para alcanzar el específico objetivo de la venta diferida.

2. Materiales químicos. Ciertos materiales químicos adquiridos a terceros a entender de la empresa encuadran en la noción de “materia prima” a que se refiere el Convenio Multilateral, por lo que fueron considerados como no computables.

En cuanto al origen de los materiales su naturaleza como costo torna insustancial el análisis sobre su procedencia; no obstante ello, acredita en esta instancia su adquisición a terceros mediante la identificación de las facturas respectivas que acompaña.

3. Enumera finalmente, una serie de gastos respecto de los cuales solicita se resuelva el tratamiento que corresponde asignar (si son computables o no), y también ratifique o rectifique la forma de atribución jurisdiccional de los mismos conforme al criterio que expone la firma.

Que ofrece el expediente administrativo N° 2306-0044484/05, pericial contable y hace reserva del Caso Federal.

Que la jurisdicción, en el escrito de contestación al traslado corrido oportunamente, expresa que el tema central de las presentes actuaciones consiste en que la firma consideró como no computables, para la confección de los coeficientes de gastos, al consumo de fuel oil de propia producción y los materiales químicos, criterio no compartido por el Fisco.

Que con respecto al consumo de fuel oil, que es de propia producción de la firma, cuando el art. 3° del Convenio Multilateral menciona a los gastos no computables establece como requisito que el costo de la materia prima, para ser considerada no computable, debe resultar adquirida a terceros. Por ello, en el caso, al ser la materia prima (fuel oil) de propia producción, posee el carácter de un gasto computable.

Que con relación a los materiales químicos, fueron considerados por la inspección como un gasto computable atento poseer la naturaleza que el Convenio Multilateral atribuye a las materias primas y fundamentalmente por no haber aportado el contribuyente (a pesar de reiterados requerimientos) la documentación que acredite que fueron adquiridos a terceros.

Que se opone a que en esta oportunidad, se analicen aspectos (ciertos gastos) que no han sido materia de ajuste por parte del Fisco provincial y que no se encuentran controvertidos en esta instancia. Que estos gastos son aquellos que la firma entiende que debería hacerse un cambio en el tratamiento otorgado por la misma, y requiere de la Comisión Arbitral que se defina en el sentido propuesto, entre ellos: gastos asociados a operaciones de exportaciones, del exterior, pasajes y viajes al exterior, representación, indemnizaciones, gastos bancarios asociados a operaciones de exportación, judiciales/legales y provisiones.

Que analizando la norma aplicable a la controversia, considera que el encuadre como no computables en el Convenio Multilateral del costo de las materias primas adquiridas a terceros y de las mercaderías en las actividades comerciales, obedece a la circunstancia de que no son verdaderamente representativos de la actividad cumplida o ejercida por el contribuyente en una jurisdicción. En esta línea de análisis, no resulta razonable aplicar el mismo criterio en el caso en que se produce materia prima, por cuanto en la actividad desplegada en una jurisdicción, está comprendido el esfuerzo para obtenerla (con los gastos en que se incurre para que ello sea posible).

Que cita doctrina y antecedentes obrantes en las actuaciones “YPF S.A. c/Provincia de Salta”.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que la cuestión central radica en el tratamiento, a los fines de la confección del coeficiente de gastos, de los gastos denominados “fuel oil de producción propia” y “materiales químicos, materiales de reparación, mantenimiento y materiales varios.” Mientras que la empresa los consideró como gastos no computables por entender que se tratan de materias primas que se incorporan al producto elaborado, la jurisdicción los incluyó como computables por entender, en lo concerniente al consumo de “fuel oil”, que se trata de materias primas de propia producción y por lo mismo no contempladas como no computables por el artículo 3° del Convenio Multilateral; y, respecto al ítem “materiales químicos, materiales de reparación, mantenimiento y materiales varios” en razón de que la recurrente no probó que los mismos fueran adquiridos a terceros.

Que el Convenio Multilateral consideró no computables aquellos gastos que no significan una actividad específica del sujeto, sino que lo son de un tercero, y así enumera como tal, entre otros, “al costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las

mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado”.

Que en el caso concreto, en primer lugar se debe determinar si los gastos motivo de esta controversia, cumplen acabadamente los requisitos para estar encuadrados dentro de los gastos no computables a que se refiere el Convenio, es decir que se traten de materias primas adquiridas a terceros, y luego que las mismas se incorporen físicamente o se agreguen al producto terminado.

Que la eventual inclusión de las materias primas de propia producción, por analogía con las adquiridas a terceros, dentro de los gastos no computables por considerar que la enumeración de éstos que hace el Convenio es meramente enunciativa, es un tema que corresponde analizar en los términos expuestos en el párrafo anterior respecto a si se incorporan o no al producto terminado.

Que respecto del “fuel oil” de propia producción, el Fisco Provincial manifiesta que es destinado para alimentar la usina eléctrica de la refinería de Dock Sud, mientras que la firma destaca que debe tenerse particularmente en cuenta que se trata de un “costo” de los productos elaborados y luego comercializados. También expresa que como forman parte del costo del producto, estos gastos son activados a la espera de una utilidad futura.

Que en el caso no se ha probado que dicho producto (fuel oil) se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado, que es una condición excluyente para que dicho “gasto” pueda encuadrarse como no computable.

Que sin perjuicio de lo expresado precedentemente, se considera que el hecho de que el producto es de propia producción, en principio, invalida la posibilidad de que puedan incluirse dentro de los no computables en razón de que ellos han sido obtenidos como resultado de la actividad desarrollada por la empresa. Que en este sentido, la norma es precisa cuando establece: “El costo de la materia prima adquirida a terceros...”, dentro de los gastos no computables.

Que el hecho de que la empresa los haya activado y luego considerado como un costo de venta, a estos efectos es irrelevante, puesto que cuando el Convenio Multilateral define cuales son los gastos computables con el objeto de determinar el coeficiente correspondiente, lo hace exclusivamente con ese fin, sin que ello tenga implicancias en otros órdenes, ya sea contables o impositivos.

Que distinto es el caso en otra parte del ajuste, cuando ciertos materiales químicos son incorporados al producto, tal como lo afirma la empresa cuando manifiesta que por nota informó al Fisco que “los materiales químicos se utilizaban para producir combustibles, lubricantes, etc., y que los mismos han sido comprados a terceros”, acreditando tal circunstancia mediante la identificación de las facturas respectivas en listado que agrega como anexo de su presentación.

Que si los materiales en cuestión se incorporan al producto terminado y son adquiridos a terceros, tal como lo afirma la recurrente, corresponde admitir que las erogaciones por ese concepto deben ser consideradas como no computables dado que cumplen los requisitos para ser incluidas en la norma legal -art. 3º párrafo segundo del Convenio Multilateral-; previa verificación de la procedencia por parte de la jurisdicción.

Que no corresponde entrar a analizar lo solicitado por el contribuyente respecto del tratamiento que corresponde asignar del resto de los gastos enumerados en su presentación en razón de que no han sido materia del ajuste y que no se encuentran controvertidos en esta instancia.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Ratificar lo actuado por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires en el EXPTE C.M. N° 732/2008 Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia de Buenos Aires -Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 705/07- en lo que respecta al tratamiento otorgado al concepto “fuel oil de producción propia” conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Hacer lugar a la acción interpuesta por Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. en el EXPTE C.M. N° 732/2008 Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia de Buenos Aires, en lo que respecta al tratamiento de “materiales químicos, materiales de reparación, mantenimiento y materiales varios” conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 3º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE