

RESOLUCIÓN N° 22/2006 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 496/2005 en el que la empresa AMBEST S.A. acciona ante esta Comisión Arbitral a raíz del ajuste que la Provincia de Buenos Aires efectuara a la firma de referencia, a través de la Resolución N° 1547/2005 que determina la deuda de la empresa en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y

CONSIDERANDO:

Que se encuentra habilitada la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, dándose en autos los recaudos de temporalidad previstos por las normas de la materia, por lo que la acción resulta procedente.

Que la empresa efectúa las siguientes consideraciones y agravios:

Que AMBEST S.A. para 1996 liquidó el IIBB reclamado por la Provincia de Buenos Aires conforme al balance cerrado el 31/12/95 toda vez que sus ingresos provenían de “simples ventas” concertadas mediante contratos por correspondencia, en cuyo caso la atribución de tales ingresos se hizo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Que según la Provincia determinante, debió haberse liquidado el tributo asignándole a ella los ingresos reales obtenidos a tenor de lo dispuesto por el art. 14 inc. a) del Convenio Multilateral.

Que inició sus actividades en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires en el año 1992, que existieron ventas con entrega en Dock Sud en los meses de noviembre y diciembre de 1995, que han sido reconocidas por la Dirección Provincial de Rentas en el acta de comprobación que acompaña, obrante a fs. 843/844.

Que en consecuencia, no es correcta la posición de la Provincia de Buenos Aires ya que debió haber considerado el balance del 31/12/95, del que surgían ventas realizadas en noviembre y diciembre de 1995, y no los ingresos reales de 1996 como si en éste hubiera iniciado actividades.

Que además, en los períodos fiscales 1996 a 1999 AMBEST SA atribuyó sus ingresos por ventas a la Ciudad de Buenos Aires, por haber sido concertadas las operaciones mediante contratos por correspondencia y ser aquella la Jurisdicción del “domicilio del adquirente”, siendo por lo tanto errada la determinación efectuada por la Provincia.

Que el criterio utilizado por la empresa obedece al hecho que las “simples ventas” fueron siempre concertadas mediante notas de pedido de mercadería o intercambio de cartas oferta, es decir mediante

contratos por correspondencia.

Que arriba a la conclusión que la Dirección Provincial de Rentas pretende erróneamente que AMBEST SA atribuya sus ingresos por ventas al lugar de la entrega de los bienes, que no es aplicable al caso, debiendo tomarse el domicilio del adquirente.

Que el Convenio Multilateral en ningún momento menciona las operaciones entre ausentes o contratos entre ausentes, cuestiones que introduce el Fisco determinante al efecto de inducir a error al intérprete.

Que si bien el Convenio Multilateral no da definiciones de “domicilio del adquirente”, debe interpretarse que se trata del domicilio legal o real. Que no debe interpretarse el concepto de domicilio en el Convenio por ser éste claro sobre el punto. Que el domicilio legal de Eg3, el adquirente, es en la Ciudad de Buenos Aires.

Que en conclusión, al decir que siguiendo criterios de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, el lugar de entrega no fue una sede de la adquirente donde ésta realizara actividades comerciales o industriales, ya que en Dock Sud sólo hay un mero depósito que no medió en la concertación y no una sucursal, planta fabril o local comercial; que el lugar de entrega no es el lugar donde la adquirente utilizaba económicamente la mercadería; y porque además, la entrega de la mercadería constituía una mera formalidad ya que ni siquiera implicaba su instalación.

Que reitera que es incorrecta la posición del Fisco al asignar los ingresos al lugar de la entrega de la mercadería, como asimismo, que haya considerado que toda venta de mercadería conllevara la prestación del servicio de instalación, pues éstas eran solo aquéllas concertadas en virtud de la carta-oferta del 30/4/96 y en esos casos atribuyó los ingresos por prestación de servicios a la Jurisdicción donde se llevaba a cabo la instalación.

Que en relación al coeficiente de gastos, se limita a decir que no corresponde la inclusión de rubros tales como artículos de embalaje, servicios e impuestos Municipales, diferencias de cambio, impuestos y tasa, y promoción de eventos, contrariando de ese modo lo sostenido por el Fisco en el sentido que en el coeficiente de gastos se detectaron importes no computables a efectos del cálculo del coeficiente.

Que en referencia a los gastos de fletes y honorarios de instaladores, que según la determinación, debieron asignarse a la Provincia, se defiende diciendo, respecto de los primeros, que el ajuste es incorrecto, pues durante los años 1997, 1998 y 1999, tales gastos fueron computados para la determinación del coeficiente respectivo.

Que respecto a los honorarios, dice que en el período 1997 fueron declarados y en los años 1998 y 1999, los montos del ajuste estaban activados en “Obras en curso” y no en el rubro “Otras retribuciones”. Por lo tanto, es erróneo el criterio de la Provincia.

Que también existen otros gastos menores, como gastos de rodados, movilidad y viáticos, comerciales y

gastos diversos. Respecto de los gastos de rodados, dice que es incorrecta la solución dada por la Provincia de atribuírselos íntegramente, pues a lo sumo debió prorratarlos entre las Jurisdicciones correspondientes. Sobre movilidad y viáticos, afirma que de los papeles de trabajo surge que estaban declarados en el rubro “obras en curso”. Sobre los gastos comerciales y diversos, dice que estaban declarados.

Que a su turno, la Provincia de Buenos Aires afirma que no está probado que las operaciones efectuadas por AMBEST SA fueran operaciones entre ausentes y que los remitos acompañados no prueban acabadamente el modus operandi, en particular porque tales operaciones se dan en el contexto de una relación comercial permanente y continua, en cuyo caso se trata de operaciones entre presentes. Que es correcto, tratándose de operaciones entre presentes, atribuir los ingresos al lugar de entrega -la Provincia de Buenos Aires-, siguiendo criterios adoptados por los Organismos del Convenio;

Que de las constancias obrantes en autos surge que AMBEST SA estaba inscripta desde 1992, pero recién empieza a operar efectivamente en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires en 1996, habiendo actuado la Provincia de acuerdo a los artículos 5° y 14 del Convenio.

Que el artículo 1° último párrafo y el artículo 2° inc. b) del Convenio no establecen el criterio de asignar los ingresos al “lugar de concertación” sino al “lugar de donde proviene el ingreso” desde el punto de vista económico, explicando que es el lugar donde se genera un resultado como consecuencia del proceso económico desarrollado. Que ese resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, que en el caso coinciden con el “lugar de entrega de los bienes” por ser tal el lugar en donde se originan los ingresos ganados.

Que en el caso no hay operaciones entre ausentes, teniendo en cuenta la relación contractual, caracterizada por su permanencia y la necesidad de aprobar recepciones, montos a facturar, etc., por lo que es absurdo pensar que tal relación no haya sido activa y presencial.

Que el criterio de asignación de los ingresos utilizado por el Fisco se atuvo a los principios de razonabilidad y realidad económica (art. 27 del Convenio Multilateral).

Que en la causa hay insuficiencia probatoria pues sólo se han acompañado órdenes de compra, propuestas, etc.

Que en el caso de las llamadas “ventas simples” la generación del ingreso como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado indica que la asignación deberá efectuarse para la Jurisdicción de la entrega del bien. Que la Jurisdicción ha defendido en reiteradas oportunidades el criterio que la forma de instrumentar las operaciones no debería significar un cambio de la Jurisdicción a la que debe asignarse el ingreso.

Que en relación a los gastos de escasa significación, el Fisco no ha ajustado los montos declarados por el contribuyente sino que modificó la imputación efectuada por él, asignándolos a la Provincia por estar

allí soportados.

Que sobre la primera cuestión, está acreditado que AMBEST SA se hallaba inscrita en Convenio Multilateral desde 1992. Que surge de la declaración jurada de 1995, que no le atribuyó ingreso alguno a la Provincia, lo que recién ocurrió en 1996.

Que la mera inscripción en el impuesto, sin ejercicio efectivo de una actividad, impide la aplicabilidad del tributo. La no realización de actividades implica la no configuración del hecho imponible y la consecuente inexistencia de base imponible, requisitos ineludibles para el nacimiento de la relación tributaria sustancial entre el Fisco y el contribuyente.

Que AMBEST SA comete una palmaria contradicción ya que por un lado, hoy afirma de manera categórica que en 1995 estaba sujeta al gravamen cuando en su momento llevó a cabo diversos actos tendientes a negar su sujeción al tributo de la Provincia de Buenos Aires.

Que puesta esta Comisión al análisis del tema, se desprende de la fiscalización efectuada en 1997 que la DPR conocía la existencia de gastos incurridos entre los meses de setiembre y diciembre de 1995, pero que según las constancias aportadas en la causa surge que el cierre de balance de AMBEST SA ocurre el 31 de agosto de cada año, y no como afirma la empresa, el 31 de diciembre, en cuyo caso, para el ejercicio fiscal 1996 corresponde que la empresa tribute sobre la base de los ingresos reales de 1996 como si en el curso de éste hubiera ocurrido el inicio de actividades, debiendo desestimarse la pretensión de AMBEST SA sobre el punto.

Que la segunda cuestión consiste en dilucidar si en el caso, se está en presencia de operaciones por correspondencia o entre ausentes, tal como lo afirma de manera confusa la accionante o si por el contrario, se sigue el criterio de la Provincia de Buenos Aires. Vinculado a ello, se debe esclarecer si la accionante actuó correctamente al atribuir los ingresos obtenidos al domicilio legal del adquirente de los bienes y servicios o debió haberlo hecho a la Jurisdicción de la entrega de ellos, se trate o no de operaciones por correspondencia.

Que corresponde apoyar la posición sostenida por la Provincia de Buenos Aires, en el sentido que se está en presencia de contratos entre presentes, aunque eventualmente hubieran existido comunicaciones epistolares o telefónicas entre las partes, vinculadas al contrato.

Que es común que al hablar del último párrafo del art. 1º del Convenio, se haga una referencia a contratos u operaciones entre ausentes, como si éstos y los enunciados por la norma fueran la misma cosa, lo que no es así.

Que se debe distinguir en primer término, las operaciones por correspondencia, teléfono, etc., según los términos utilizados por el Convenio, de las operaciones o contratos entre ausentes, ya que tales conceptos no tienen la misma significación. El contenido del último párrafo del art. 1º surge de la inquietud de varias Jurisdicciones por atrapar las operaciones realizadas por correspondencia, teléfono,

etc., que en Convenios anteriores estaban excluidas, lo que se logra a través de una simple enumeración de los distintos medios o vehículos que podían utilizarse para concertar operaciones y en tales casos, según el art. 2º inc. b), define a qué Jurisdicción deben atribuirse los ingresos provenientes de esa concertación. El tema de los contratos entre ausentes trata, entre otros, de los modos de manifestar el consentimiento.

Que cuando los contratos se realizan entre presentes, el acuerdo se perfecciona en el momento en que la proposición de uno de los contratantes es aceptada por el otro, mientras que los contratos u operaciones entre ausentes ocurren en aquellas hipótesis en las que entre la oferta y su aceptación transcurre un tiempo, que puede ser más o menos prolongado pero no inmediato, es decir, que en un momento se produce la oferta de contratación y en otro distinto, la aceptación de dicha oferta.

Que el Convenio no alude de manera expresa a los contratos entre ausentes, aunque algunos de los medios utilizados para concertar las operaciones puedan serlo, limitándose a decir "...cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso, correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.". Esta circunstancia permite llegar a una primera conclusión y es que el citado párrafo del artículo 1º se refiere sólo a los medios que se puedan utilizar para la concreción de las operaciones, pudiendo serlo entre ausentes o entre presentes, y como atribuir los ingresos provenientes de ellas. Esta afirmación autoriza a sostener que el intérprete debe limitarse a analizar, en cada caso particular, si se trató de una operación por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, o eventualmente encuadra en el inelegante "etc.", y no si es entre ausentes o presentes.

Que en el caso de autos, las operaciones realizadas por AMBEST SA no fueron llevadas a cabo en la forma que lo manifiesta, o si se prefiere usar la terminología imprecisa de la accionante, no fueron concertadas por correspondencia, teléfono o entre ausentes, todo ello por diversos motivos.

Que las notas de pedido agregadas como anexo II no son demostrativas de una compraventa y menos aún que ésta se haya realizado como lo dice la accionante. Las notas de pedido no son más que simples requerimientos o solicitudes que un comerciante hace a otro, ordinariamente mediando una relación comercial subyacente. Comentarios semejantes se pueden hacer respecto de los remitos, que simplemente amparan un envío de mercaderías, que inclusive puede ser de muestra, que pueden ser reemplazados por otra documentación y no son demostrativos de compraventa alguna. Se trata en ambos casos, de simples actos unilaterales, dirigidos por una de las partes a la otra, en el marco de un contrato ya concertado, al que le sirven.

Que la carta-oferta del 10/07/97, solo enuncia propósitos contractuales y no constituye un contrato. Es, además, indicativa de la realización de actos presenciales. Si se lee la acompañada a fs. 90, se podrá concluir con facilidad que son ofertas de contrato, no el contrato mismo.

Que de la lectura de las cartas-oferta surge que el contrato que Ambest S.A. propone a Eg3 es complejo, con cláusulas que refieren a detalles técnicos sobre el producto ofertado y obviamente a las necesidades de las partes que habrá de satisfacer, y exigencias para la contratista, que hasta permite suponer que

fueron redactadas por Eg3 como parte dominante de la relación contractual y no por la oferente, conjetura que aventaja aún más la posibilidad de estar en presencia de una operación hecha por correspondencia o contrato entre ausentes.

Que en suma, las operaciones a las que esta causa se refiere no fueron hechas por correspondencia o teléfono, ni por contratos entre ausentes, por lo expresado en párrafos anteriores.

Que a ello hay que agregar, ante eventuales dudas, que en autos se alega la existencia de operaciones por correspondencia, teléfono o entre ausentes, pero no existe ninguna prueba que lo demuestre en forma fehaciente.

Que en consecuencia, al no existir operaciones del tipo enunciado por el último párrafo del art. 1° del Convenio, queda en claro que la atribución de los ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente como lo hizo AMBEST SA, y por los fundamentos por ella invocados, es incorrecta, debiendo hacerse de conformidad a lo dispuesto por el artículo 2° inc. b) del Convenio y asignarlos a la Jurisdicción de donde provienen tales ingresos.

Que, si se trata de un contrato de compraventa y prestación de servicios concertados entre presentes, resta precisar a qué Jurisdicción deben atribuirse los ingresos de la accionante.

Que el Convenio Multilateral trata con cierto detalle lo relativo a la atribución de los gastos, pero poco dice sobre los ingresos, aunque hay acuerdo en que a éstos hay que atribuirlos con el mismo criterio que los gastos, teniendo en cuenta el despliegue físico de la actividad que ejerce el contribuyente, es decir, cuando ese ingreso es el resultado o consecuencia de un proceso económico. En el punto, no es relevante determinar el lugar donde se conciertan las operaciones o el domicilio de las partes o la facturación, sino el lugar real donde el hecho económico, o si se prefiere, la prestación económica se lleva a cabo, se concreta, dando derecho o motivando el ingreso del contribuyente. Expresado en otros términos, en este caso, es el lugar donde los bienes se entregan o donde los servicios se prestan, lugar que es cierto, concreto y conocido por el vendedor, porque es allí donde se produce la vinculación económica con la compradora, la entrega de la cosa o servicio y su recepción, criterio que se compadece con el principio establecido por el art. 27 del Convenio.

Que la jurisprudencia de la Comisión Arbitral está orientada a asignar los ingresos a la Jurisdicción en la que se produce la entrega de los bienes, por entender que de esta manera se respeta el principio que emerge del artículo 27 del Convenio.

Que en el punto, corresponde aclarar que esta solución es aplicable a la entrega de mercadería como asimismo cuando ésta lleva acompañada el servicio de instalación, siendo indiferente que la entrega se produzca en un depósito.

Que la tercera cuestión consiste en determinar si ciertos gastos menores estaban bien atribuidos como sostiene AMBEST SA, o por el contrario, se debe seguir el criterio del Fisco.

Que AMBEST SA se limita a afirmar que el coeficiente de gastos está bien confeccionado, que los gastos fueron declarados o que estaban activados en otras cuentas contables, sin aportar ningún elemento probatorio que confirme sus dichos, ni siquiera los papeles de trabajo a los que alude pero no acompaña; mientras que la Provincia de Buenos Aires asevera que no ha ajustado los montos declarados sino modificado la atribución efectuada por AMBEST SA, asignándolos a la Provincia por haber sido soportados allí.

Que lo relevante del asunto no radica en establecer si la accionante declaró o no ciertos gastos, sino a qué Jurisdicción corresponde atribuirlos.

Que la Resolución determinativa analiza distintos gastos teniendo a la vista ciertos papeles de trabajo, el cuadro de gastos contable y libros contables de la empresa; le da la razón a AMBEST SA en algunos casos, pero no en otros por cuanto no hay coincidencia respecto de la Jurisdicción a los que se deben atribuir, tema que obviamente se vincula con el segundo agravio, en cuyo caso, merece la misma solución adoptada en dicho punto.

Que no corresponde hacer lugar a la producción de la prueba, por no tener las propuestas relación con las cuestiones controvertidas en la causa.

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 la empresa AMBEST S. A. contra la Resolución Determinativa N° 1547/200 dictada por Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, por la que se determina la deuda de la empresa en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los fundamentos expuestos en los considerandos.

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

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE