

## **RESOLUCIÓN N° 2/2007 (C.A)**

### **VISTO:**

El Expediente C.M. N° 534/2005 mediante el cual PII SUDAMERICANA S.A. acciona contra la Resolución N° 1990-DGR-05 (C.C. N° 133.703 DGR e incorporadas C. N° 46.765-DGR.00 y C. N° 3.464-DGR-05) dictada por la Dirección General Adjunta de la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y;

### **CONSIDERANDO:**

Que se encuentra habilitada la instancia del caso concreto previsto 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 se dedica a la inspección y control de las tuberías para el transporte de gas desde donde se lo extrae hasta los centros de distribución.

Que la inspección que realiza PII Sudamericana consiste en pasar una herramienta inteligente por el interior del gasoducto, la que a medida que avanza releva el espesor de las paredes de los tubos. Los datos obtenidos son analizados y con ellos se elabora un reporte. Las tareas de la empresa respecto de cada gasoducto a inspeccionar se llevan a cabo en un lugar llamado “predio”, cercano a los gasoductos, donde se almacena el equipo a utilizar. Denomina “servicios” a los trabajos realizados respecto de cada “línea de componentes” del gasoducto a inspeccionar. Finalmente, entiende por “línea de componentes” al tramo del gasoducto que va desde una trampa o válvula usada para el lanzamiento del vehículo de inspección hasta otra trampa, situada más abajo, donde se recepciona la herramienta; las líneas de componentes van acompañadas de los nombres de los lugares de lanzamiento y recepción. También existe un “vehículo de limpieza” y un “vehículo simulador”, cuyos usos se verán más adelante.

Que el depósito de sus vehículos la empresa lo tiene en la Provincia de Buenos Aires; y en la Ciudad Autónoma tiene oficinas administrativas donde no se lleva a cabo actividad propia de los servicios que presta a sus clientes.

Que una vez llegado al “predio”, se hace una pasada con el vehículo de limpieza y si están dadas las condiciones, se hace lo propio con el vehículo simulador y luego con el de inspección. Previamente, la empresa despliega un equipo de demarcación a lo largo del recorrido del gasoducto. Concluidos tales trabajos, que insumen cinco a ocho días por cada “línea de

componente”, PII produce el reporte al cliente.

Que los gasoductos de TGN y TGS tienen sus cabeceras en los lugares de extracción y sus terminales en Provincia de Buenos Aires. Ninguna de ellas tiene gasoductos en la Ciudad de Buenos Aires; sí Metrogás, que distribuye el fluido en dicha Ciudad, la cual también ha sido inspeccionada por la accionante.

Que según la empresa, al servicio lo presta en el “predio” por la que pasa cada línea de componentes y concluye que presta servicios en la Jurisdicción de cada una de las Provincias en las que se encuentra situado el o los predios. Salvo en el caso de Metrogás, PII no presta servicios en la Ciudad Autónoma. La empresa atribuyó sus ingresos a la Jurisdicción del predio donde se encuentra el gasoducto inspeccionado, en proporción a la cantidad de kilómetros de tubería que pasaban por cada Provincia. Los ingresos obtenidos por servicios a Metrogás los asignó íntegramente a la Ciudad Autónoma.

Que el período 1997 lo liquidó según el art. 14 para Chubut, Neuquén, Santa Cruz y Tierra del Fuego, esto es sobre los ingresos reales obtenidos. Afirma que la Ciudad de Buenos Aires no se ha expedido sobre el punto. También aplicó el art. 14 durante 1998 para las Provincias de Buenos Aires y Santiago del Estero. Obró de la misma manera en 1999 en relación a Córdoba, Jujuy, La Pampa, Río Negro, Salta y Tucumán.

Que manifiesta que en tales casos, la Ciudad Autónoma se atribuyó el 50 % de los ingresos totales con el coeficiente 1 y el 50 % restante en proporción a los gastos, ignorando la aplicación del art. 14 del Convenio Multilateral.

Que como segundo agravio manifiesta que en los casos en que no resultaba aplicable el art. 14, la empresa atribuyó al lugar donde efectivamente fueron prestados sus servicios, pero a criterio de la Ciudad de Buenos Aires debió hacerlo al lugar de concertación de los contratos atribuyéndose el total de los ingresos, con fundamento además, en que las facturas fueron emitidas y los pagos realizados en ella y que desde allí provienen los ingresos.

Que analiza las normas del Convenio Multilateral aplicables al caso; el principio de la realidad económica y también diversas resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria para demostrar sus dichos. Expresa también que la D.G.R. adicionó a la base imponible un importe en concepto de deudores incobrables, que dice que es incorrecto porque no surge del balance de 1997 ni de 1998. Pide en subsidio la aplicación del Protocolo Adicional.

Que en su contestación, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dice que su postura tradicional es adherir al criterio de atribución de los ingresos a la jurisdicción en la que se celebra la concertación de las operaciones o su devengamiento, por constituir el elemento determinante

del nacimiento del hecho imponible.

Que en el caso, debe estarse a lo dispuesto en la primera parte del inc. b) del art. 2º que dispone que “el cincuenta por ciento restante se distribuye en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción”. Cita a Bulit Goñi quien al hablar de la localización del ingreso afirma que el Convenio Multilateral se limita a consignar que se tomará en cuenta los ingresos provenientes de cada Jurisdicción ... y que por eso debería recurrirse al lugar del devengamiento: el momento y el lugar en que se cumpla la actividad que origina para el sujeto el derecho a la percepción del ingreso será indicativo de la jurisdicción a que tal ingreso debe atribuirse. Lugar de devengamiento que se asemeja hasta la identidad con lugar de concertación. Señala la Resolución N° 9/74 como norma precisa de carácter general.

Que no advierte la lógica de la dicotomía que deviene de aceptar la atribución de los ingresos con el criterio de la concertación en las operaciones concretadas en otras Jurisdicciones por corredores, comisionistas, etc. y no admitiéndolo cuando la operación se lleva a cabo en la sede principal de la entidad.

Que se refiere al Expte. 110/94 y a la Resolución 4/95, que no adhirió a su criterio por aplicación del principio de la realidad económica, por lo que debe entenderse que los efectos de la concertación se cumplen en el lugar donde se utilizan los materiales o se prestan los servicios. Cita nuevamente a Bulit Goñi para referirse a la realidad económica y afirma que como pauta principista se debe usar con razonabilidad y prudencia, pues es a veces maleable y siempre opinable en cuanto a la contundencia de su peso y de su relevancia como evidencia ante una situación concreta; que no habrá de darse cabida a una realidad meramente presunta, que desdibuja la evidencia contenida en las formas.

Que no es conveniente ni adecuado que dicho principio se aplique al accionar o a la conducta de un sujeto distinto de aquél en el cual recae la obligación tributaria, por no ser el que adquiere protagonismo a la hora de proceder a la distribución de sus ingresos. Dicho en otros términos, se pretende fundar el procedimiento que debe adoptar el vendedor para atribuir sus ingresos aplicando la realidad económica sobre el accionar del comprador una vez generado el hecho imponible y con relación a acciones y procederes que escapan a las decisiones de aquél.

Que a juicio de esta Comisión Arbitral la empresa plantea las siguientes cuestiones, que son: a) la aplicabilidad del art. 14 del Convenio Multilateral respecto de ciertos períodos y jurisdicciones; b) tanto en el caso anterior como en los restantes distribuye los ingresos por servicios a la Jurisdicción del lugar donde los presta, en función al kilometraje; c) la adición de manera incorrecta a la base imponible de un importe en concepto de deudores incobrables; y d) aplicabilidad eventual del Protocolo Adicional. A su turno la Ciudad Autónoma contesta lo dicho en el punto b), e implícitamente el punto a) sólo respecto a que la atribución debe hacerse al lugar

de la concertación de la operación.

Que en cuanto al primer punto, la afirmación del contribuyente de que la Ciudad de Buenos Aires desconoció la aplicación del art. 14, no es tal como lo plantea, ya que la accionada reconoce la norma, pero al partir de un presupuesto distinto al de aquel, arriba a una solución diferente, que consiste en pretender los ingresos ocurridos, al lugar de la celebración del contrato.

Que de la resolución impugnada obrante a fs. 30 a 32 vta., se desprende que la empresa cierra balance el 31 de diciembre de cada año. En tal caso, las asignaciones de ingresos efectuadas por ella en los términos del art. 14 del Convenio Multilateral, en aquellas Jurisdicciones donde extendió la actividad en el curso de un período fiscal, es un criterio correcto.

Que en cuanto al segundo tema que es el punto focal de la controversia, se considera correcto proceder a la atribución de los ingresos provenientes de la inspección de gasoductos a cada una de las Jurisdicciones donde se desarrolla, en proporción a los kilómetros de tuberías inspeccionadas, puesto que refleja la efectiva actividad desplegada en cada una de ellas.

Que en ese orden de ideas, interpretar que la concertación por sí misma autoriza la atribución de ingresos a la Jurisdicción donde ella se produjo resulta no apropiado en la presente causa, porque ello implica que por la mera circunstancia de concertarse una operación, desprovista de todo elemento que denote el despliegue efectivo de una actividad sujeta al tributo, un Fisco pueda atribuirse ingresos en desmedro de otros donde ha ocurrido el desarrollo real y concreto de la actividad generadora de ellos. En el presente caso, ello es así aún en la hipótesis de que la facturación se haya expedido en el lugar de la concertación y allí tengan sus domicilios las empresas co-contratantes.

Que se entiende que cuando el art. 2º inc. b) del Convenio Multilateral dispone que una parte de los ingresos brutos totales se atribuirán en proporción a los “ingresos brutos provenientes de cada Jurisdicción”, está refiriéndose a que se trata de los ingresos que nacen, se originan o proceden de un lugar, que no puede ser otro que aquel donde el despliegue de la actividad es la generadora de ellos. El término proveniente tiene una connotación o finalidad semejante a la expresión “gastos efectivamente soportados” a que refiere el inc. a) de dicho artículo; como indicativo de Jurisdicciones donde efectivamente se ejerce la actividad sujeta a impuesto.

Que al concertarse un negocio nacen obligaciones para las partes que se cumplen a través de la prestación debida y estas prestaciones, a su vez, mediante la entrega de las cosas o las prestaciones de servicios, y es este el momento -también el lugar- en que se generan derechos para las partes. Sin haber llegado a esta etapa, las obligaciones emergentes del contrato están en una suerte de expectativa; pueden cumplirse o no; cumplirse en forma debida o indebida; exigirse su cumplimiento, resolverse o rescindirse el contrato, etc.

Que es de interés resaltar que el artículo 27 del Convenio Multilateral es de aplicación inevitable a la hora de atribuir ingresos y gastos, constituye una pauta reglada, y a pesar de que al suscribirse el Convenio la regla era conocida y aplicable a la materia, quiso el legislador estamparla de manera expresa, como para aventar toda duda.

Que no se comparte los dichos de la accionada de que es inadecuado e inconveniente aplicar el principio establecido en dicho artículo al accionar o a la conducta de un sujeto distinto de aquel en el cual recae la obligación tributaria, por no ser el que adquiere protagonismo a la hora de proceder a la distribución de sus ingresos. Por el contrario, se le da protagonismo a la actividad que despliega el sujeto pasivo en otra jurisdicción que es quien debe hacer la distribución de los ingresos, es decir, a la actividad desarrollada con relación al adquirente de bienes o servicios; no es la actividad del extraño sino la actividad del contribuyente desplegada en Jurisdicción del extraño. En el presente caso existe un desplazamiento indubitable de la empresa a distintas Jurisdicciones para proveer los servicios prometidos y es en esas Jurisdicciones donde se produce la vinculación económica entre locadora -sujeto pasivo- y locataria del servicio, vinculación que generará ingresos a distribuir, del que participarán las Jurisdicciones donde dicho accionar concreto se produce.

Que con relación al tema cuantificación y cálculos que introduce la Ciudad Autónoma, es de señalar que la accionante dice cual ha sido la metodología de asignación de los ingresos -que es la trama central del conflicto- y los montos atribuidos conforme a ese criterio, siendo labor del Fisco que ha efectuado la fiscalización establecer si son los correctos o no.

Que con relación a la deducción o no de ciertos deudores incobrables, ella es una cuestión reservada a cada Fisco, no correspondiendo que esta Comisión Arbitral se expida sobre la materia.

Que no se advierte en el caso el cumplimiento de ninguno de los requisitos para la aplicabilidad de Protocolo Adicional, tal como lo solicita la accionante.

Que en conclusión corresponde hacer lugar al planteo de la contribuyente.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

## RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar a la acción planteada por PII Sudamericana contra la Resolución determinativa N° 073/2005 dictada por Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 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**