

BUENOS AIRES, 17 de agosto de 2007

RESOLUCIÓN N° 41/2007 (C.A.)

VISTO el

Expediente. C.M. N° 372/2003 Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que la firma se presenta manifestando que ha sido objeto de inspecciones por parte de los dos Fiscos citados, consignando la existencia de criterios objetivos contrapuestos entre ambas jurisdicciones y solicitando que la Comisión Arbitral arbitre los medios para que se defina la controversia y que ello se haga sin perjuicio para el contribuyente.

Que reconoce que las actuaciones iniciadas por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires se encuentran en la etapa de la vista previa otorgada por el mismo, ante la cual se ha efectuado el descargo pertinente, pero aún no se ha dictado la resolución que determine su situación fiscal frente a la misma. Ello hace que, desde este punto de vista, la presentación resulte prematura.

Que con relación al Fisco de la Ciudad de Buenos Aires, sí se ha dictado la resolución determinativa que lleva el N° 7085/DGR-2002, lo cual habilita la instancia del caso concreto que prevé el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que teniendo en consideración lo antes expuesto y presente que la acción fue temporalmente presentada dentro del plazo que otorgan las normas que rigen la materia, correspondería el tratamiento del recurso interpuesto respecto a la determinación efectuada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que en su escrito, la empresa expresa lo siguiente:

- Que se dedica a la venta y atención de camiones y automóviles, y tiene su domicilio y sede social en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que es desde donde operan los sistemas informáticos y se realiza el grueso de la facturación. También cuenta con otro local en la Ciudad de Buenos Aires y dos locales en la Provincia de Buenos Aires.

La Provincia de Buenos Aires le inició una inspección cuestionando exclusivamente la atribución que hiciera la empresa del rubro gastos, sosteniendo que debían ser atribuidos en las mismas proporciones que los ingresos, lo cual se puso en conocimiento de la Dirección de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, solicitando que las eventuales diferencias se resolvieran directamente entre los Fiscos, con aplicación del Protocolo Adicional o de algún sistema de efectos equivalentes.

Como consecuencia de dicha presentación, la C.A.B.A. le practica una inspección que culmina formulando un cargo a la firma por dos conceptos básicos: cuestiona la atribución de base imponible objetando que los ingresos sean atribuidos por el domicilio del adquirente y sosteniendo que deben serlo por lugar de concertación; y señala la existencia de una omisión de base imponible con relación a ingresos por ventas de automotores dentro del régimen del llamado Plan Canje – Resolución 7085/DGR/02.

- La Provincia sostuvo que los gastos deben seguir a los ingresos sin que la Ciudad haya objetado la forma en que la firma ha atribuido los mismos, es decir a la jurisdicción donde han sido soportados, mientras que respecto de los ingresos, la Provincia no ha variado el criterio que ha utilizado la empresa, es decir, el domicilio del adquirente, y la Ciudad de Buenos Aires sostiene que corresponde aplicar el criterio del lugar de concertación.

Ante esta situación la contribuyente expresa que aspira a la aplicación del Protocolo Adicional de manera que los fiscos se compensen entre si las eventuales diferencias que pudieran mantener, sin detrimento económico para la empresa, que ha cumplido sus obligaciones tributarias a su leal saber y entender respecto de ambos Fiscos.

- La firma no hace una cuestión sacramental en atribuir la base imponible de una manera o de otra, siendo su único interés atribuir con certeza y no verse perjudicada.

En el caso entiende que no le asiste razón a ninguno de los dos Fiscos involucrados, y solicita que así expresamente lo disponga el Organismo para la improbable hipótesis de que no se haga lugar a la aplicación del Protocolo Adicional o de cualquier otro mecanismo de compensación.

Así es que la Provincia de Buenos Aires objeta la atribución de los gastos, siendo obvio que pretender que éstos sigan la suerte de los ingresos -en caso de que sean atribuidos a la jurisdicción del adquirente- equivaldría a derogar el parámetro gastos y distribuir la base imponible de acuerdo exclusivamente al parámetro ingresos, lo que sería opuesto al principio constitucional de legalidad.

Y tampoco la tiene la Ciudad de Buenos Aires, que sólo objeta la atribución jurisdiccional de los ingresos, porque el criterio de atribuirlos al lugar de concertación es opuesto al texto legal -art. 2º inc. b) y art.1º in fine del Convenio Multilateral-, amén de que es un temperamento sistemáticamente rechazado por la Comisión Arbitral y no aceptado por ningún Fisco excepto la Ciudad de Buenos Aires.

Que con motivo del traslado corrido oportunamente, la Jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires expresa:

- Los ajustes practicados se plantean como motivo de considerar que por tratarse de operaciones entre presentes, los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de donde provienen, es decir a aquella en la que coinciden el lugar de concertación de las operaciones y el de entrega de los vehículos.

Las operaciones de comercialización y prestación de servicios de mantenimiento se originan, conciertan, ejecutan y entregan en la Ciudad de Buenos Aires, siendo la modalidad de concreción de las ventas mediante operaciones entre presentes, lo cual no ha sido materia de controversia, siendo los actos aludidos efectuados exclusivamente en la misma.

El contribuyente efectúa un escueto y parcial comentario de como asignó algunos de los ingresos generados en cada una de las actividades que desarrolla, información que es ampliada y detallada en un adjunto a la presentación que titula “criterios utilizados para la imputación de ingresos a los efectos del cálculo del coeficiente de ingresos de Convenio Multilateral”, el cual merece los siguientes comentarios:

a) Los ingresos correspondientes a la facturación de unidades automotores, se imputaron a la jurisdicción del “domicilio del comprador”, salvo las de clientes domiciliados en jurisdicciones en donde no tenía el alta como contribuyente de Convenio Multilateral, que eran asignadas a la Ciudad de Buenos Aires con la justificación que fueron realizadas desde dicha sucursal.

Considera que esa forma de atribución no es razonable en el presente caso, puesto que existe coincidencia entre los dos criterios habituales de aplicación en la comercialización de bienes que son el lugar de concertación y el de entrega, que en ambos casos no es otro que la Ciudad de Buenos Aires.

b) Los ingresos provenientes de la venta de repuestos y de la prestación de servicios se asignan, en un período en función del domicilio del comprador, en otros en virtud de un porcentaje de ingresos totales por jurisdicción con relación al total de ingresos del período fiscal anterior, y los restantes se imputaron en base a los coeficientes de ingresos atribuibles a cada jurisdicción.

Dichos criterios de asignación se contraponen con la realidad operativa existente puesto que esos ingresos se generan y culminan en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires debiendo en consecuencia ser atribuidos a la misma por ser el lugar de donde provienen.

- En el descargo presentado ante la Provincia de Buenos Aires, como consecuencia de la vista otorgada por Resolución N° 1169/2000, la empresa manifiesta respecto a la asignación de ingresos, que “el error consistió en suponer que debía atribuir los ingresos en función del domicilio de los compradores de las unidades, en vez de tomar en cuenta la jurisdicción en la cual había tenido lugar la operación, siendo que las operaciones cuyos ingresos atribuyeron a esa Provincia se había desarrollado, exclusivamente, dentro de la Ciudad de Buenos Aires”.

Agrega el contribuyente que los adquirentes concurren a su local sito en la Ciudad de Buenos Aires, donde concertaron la operación, retiraron las unidades cero kilómetro, efectuaron los pagos previos, concomitantes y posteriores a la entrega, donde se ejecutaron los trabajos de mantenimiento, service, taller y, en definitiva, tuvo lugar la totalidad de los actos inherentes a dicha operación, sin que

ninguno de sus aspectos, fases o etapas se desarrollara en el ámbito geográfico de la Provincia de Buenos Aires.

La empresa no pone en tela de juicio el criterio de atribución del lugar de concertación, ni el lugar donde fueron entregadas las unidades o donde se prestan los servicios, ya que toda la operatoria comercial se realiza y perfecciona dentro del ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, motivo por el cual la jurisdicción entiende que corresponde asignar los ingresos íntegramente a la ella, en especial por las propias manifestaciones vertidas por Automotores Juan Manuel Fangio S.A. en el descargo presentado al Fisco bonaerense, sin perjuicio de atribuir a éste las operaciones celebradas en los locales existentes en su jurisdicción a partir de su apertura.

- Respecto a los gastos correspondientes a los rubros “Comisiones pagadas por ventas”, Sueldos y Jornales y Cargas Sociales” detectados durante la inspección practicada por la Provincia de Buenos Aires como realizados en esa jurisdicción, el contribuyente en su descargo expresa que son insignificantes y por ende fueron declarados en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, de acuerdo con lo estipulado en el segundo párrafo del art. 4º del Convenio Multilateral y la Resolución General N° 22/84 de la Comisión Arbitral.

También impugna el ajuste practicado por la antes citada jurisdicción de los Sueldos y Jornales y Cargas Sociales y Comisiones pagadas en función del domicilio de los compradores de los vehículos por considerar que contradice el art. 2º del Convenio Multilateral y lo establecido por el art. 4º del mismo.

Con relación al rubro “Fletes” la firma manifiesta que se trata de un costo y no de un gasto computable, dado que es abonado a la firma proveedora de los bienes de cambio y son generados con anterioridad a la entrega de las unidades, no debiendo en consecuencia ser considerados para el cálculo del coeficiente de gastos de conformidad con el art. 3º del Convenio Multilateral. A este respecto la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires entiende que es un gasto que corresponde ser asignado a su jurisdicción.

- Ante la solicitud de la firma recurrente de la aplicación de las disposiciones del Protocolo Adicional, la jurisdicción manifiesta que no corresponde se implemente el sistema de compensación entre fiscos en razón de que no se cumplen con los requisitos exigidos en el mismo para que ello sea posible, exponiendo varias razones para avalar su postura, destacándose el hecho fundamental de que se ha detectado omisión de base imponible respecto de los ingresos correspondientes a las bonificaciones estipuladas por las ventas de vehículos realizadas a través del sistema “Plan Canje”.

Como consecuencia de ello no es aplicable el mencionado Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.

Que por su parte, la Provincia de Buenos Aires en respuesta al traslado corrido hace saber que la presentación realizada contra ella es prematura toda vez que la etapa recursiva en esa jurisdicción corresponde a la de la vista previa.

Que esta Comisión observa que el recurso interpuesto contra la Provincia de Buenos Aires en una inspección relacionada con los gastos de la firma, es prematura toda vez que ha sido realizada contra la corrida de vista y no contra una resolución determinativa.

Que el tema sobre el que esta Comisión debe pronunciarse es el relativo a la presentación del contribuyente contra la Resolución DGR N° 7085/02 del Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, respecto a la cual el tema planteado se circunscribe al criterio de asignación de ingresos a los fines de calcular el coeficiente pertinente.

Que en este aspecto, es conocido que el Convenio Multilateral, en su artículo 2° inciso b) no hace mayores precisiones respecto al lugar de atribución de los ingresos: simplemente hace referencia que serán los “ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción”, con la única salvedad respecto a las operaciones que se realicen conforme a las características enunciadas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Que también hay que reconocer que los últimos casos en que los Organismos del Convenio Multilateral han resuelto sobre esta temática, en general muestran que el criterio de atribución imperante es que los ingresos provienen del lugar de entrega de los bienes o de prestación efectiva de los servicios.

Que en el caso concreto planteado, según manifestaciones del contribuyente en el descargo ante la Provincia de Buenos Aires, fojas 43 vta., la mayoría de las operaciones se desarrollaron exclusivamente dentro de la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, incluyendo la concertación de las mismas y entrega de los vehículos vendidos; también reconoce en el mismo escrito, fojas 43, el pago de comisiones que corresponden a vendedores independientes radicados en la Provincia de Buenos Aires.

Que este tipo de comercialización, tiene características particulares en lo que se refiere a la forma de concretar las operaciones y entregar los bienes vendidos, lo que hace que la aplicación de criterios generales no sea tan lineal como para el resto de las actividades.

Que en este sentido, es habitual que los vendedores se desplacen fuera de su lugar de trabajo, en muchos casos fuera de la jurisdicción sede de la empresa, a efectos de promocionar los productos que comercializan, pero en definitiva, generalmente, la operación se perfecciona y el bien se entrega en el local del vendedor.

Que situación similar se produce cuando la operación se realiza por intermedio de vendedores independientes o comisionistas radicados en extraña jurisdicción, en este caso la Provincia de Buenos Aires, situación reconocida por el propio contribuyente.

Que en estos casos, es de aplicación lo dispuesto por el artículo 2° inciso b) cuando dice: “en los casos de operaciones realizadas por intermedio de ... corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o

consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia.”, y por lo mismo los ingresos deben ser considerados como provenientes de la jurisdicción donde efectivamente se desarrolló la actividad relacionada con la operación comercial de venta de los bienes.

Que la situación descripta, que se da particularmente en este tipo de actividades, no ofrece dudas que el ingreso se genera en la jurisdicción del comprador, hecho perfectamente conocido por el vendedor desde el momento en que todo vehículo cero kilómetro que un concesionario entrega está, en ese momento, generalmente inscripto a nombre del adquirente.

Que hecha la aclaración que precede, y en relación al caso concreto planteado por la firma recurrente frente a la determinación realizada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires existen dos situaciones distintas que permiten asignar los ingresos que deben ser analizadas en forma particular, a saber:

- a) En aquellas operaciones en que ha intervenido un vendedor independiente o comisionista radicado en la Provincia de Buenos Aires, o se pruebe que personal o directivos de la firma vendedora se trasladan para entrevistarse con los clientes, con el consecuente desarrollo de actividades, la asignación del ingreso corresponde a la jurisdicción de donde proviene el ingreso derivado de cada una de las operaciones. La Comisión Arbitral ha dictado la Resolución N° 23/2001 en ese mismo sentido.
- b) En aquellas operaciones en que la totalidad de la misma se haya realizado en el local comercial ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, los ingresos de la operación deben ser asignados a ésta. En caso de que el local sea una de las sucursales ubicadas en la Provincia de Buenos Aires, y en esas mismas condiciones, la asignación corresponde a esta jurisdicción.

Que de las actuaciones no surge cuales han sido las operaciones que guardan las características antes enunciadas, motivo por el cual se consignan los criterios conceptuales que se deben observar al momento de la liquidación definitiva de las diferencias de impuesto que pudieran resultar.

Que respecto a los gastos, cabe mencionar que el hecho de que los gastos ocurridos en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires sean de escasa significación no da derecho a atribuirlos a una jurisdicción distinta desde el momento que existe certeza donde han sido soportados. Que respecto a los gastos por “fletes” cabe señalar que los mismos guardan todas las características necesarias que ser considerado un gasto computable.

Que ante la pretensión de la firma contribuyente de que en el caso se apliquen las disposiciones del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires manifiesta que ello no procede en razón de que no se cumplen los requisitos en él exigidos, fundamentalmente por el hecho de que en la inspección practicada se ha detectado omisión de base imponible producto de la errónea forma de declarar los ingresos producidos por el denominado “plan canje”.

Que al no cumplirse con las exigencias previstas en el Protocolo Adicional, no corresponde

habilitar el mecanismo de compensación establecido en el mismo.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la firma AUTOMOTORES JUAN MANUEL FANGIO S.A. contra la resolución dictada por la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debiendo la jurisdicción adecuar su determinación tributaria a los conceptos y fundamentos expresados en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Rechazar la presentación contra el Fisco de la Provincia de Buenos Aires por prematura.

ARTICULO 3º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. JUAN MANUEL BRANDAN- VICEPRESIDENTE