

RESOLUCIÓN N° 11/2010 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 591/2006 por el que Transportadora de Gas del Sur S.A. acciona contra la Resolución Determinativa N° 204/2006 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y,

CONSIDERANDO:

Que la acción ha sido interpuesta en tiempo y forma, conforme a las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sobre la materia, por lo cual corresponde su tratamiento.

Que la accionante plantea que la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires pretende modificar el tratamiento otorgado por Transportadora de Gas del Sur en lo que respecta a las operaciones de intermediación en el procesamiento de gas de propiedad de terceros.

Que rechaza asimismo la modificación que pretende efectuar la fiscalización en la asignación de gastos de comercialización a los efectos de la determinación del coeficiente de gastos.

Que, en cuanto a la actividad de intermediación, realiza una descripción de la operatoria, destacando que la producción surge de procesar el gas de distintos cargadores aportado al sistema de gasoducto que opera TGS S.A. Del gas se extraen los productos (gases licuados) que posteriormente se comercializan, ya sea en el mercado interno o en el de exportación, y dentro de este esquema TGS S.A. puede procesar tanto el gas de su propiedad como el que resulta propiedad de un cargador que ha pactado un acuerdo de procesamiento y comercialización con TGS S.A.

Que alega, que luego de procesado el gas, los productos obtenidos fluyen continuamente desde la planta de producción hasta las esferas de almacenaje. Al momento de la entrega del producto vendido al cliente final, y debido a la carga continua de las esferas de almacenaje, no se tiene la certeza sobre la titularidad de los productos que satisfacen dicha entrega, ya que la determinación y asignación de la producción se efectúa una vez finalizado el denominado “día gas”.

Que, continúa explicando, la mencionada asignación a su vez, está sujeta a un proceso que contempla los aportes de gas ingresados al sistema de procesamiento y cargados a los distintos acuerdos de procesamiento y comercialización. De esta manera, se determina la asignación de la producción propia de TGS S.A. o de terceros.

Que menciona que finalizado el “día gas”, el sistema automáticamente asigna las entregas realizadas por cuenta y orden de terceros a cada acuerdo de procesamiento y comercialización en función al stock vigente de dichos acuerdos durante el día gas.

Que aclara que debido a que al momento de la facturación del producto, no se tiene la certeza sobre la titularidad de los gases líquidos vendidos, es que en primera instancia TGS S.A. emite una factura al cliente comprador de los líquidos sin poder diferenciar entre producto propio o de terceros. Luego, una vez determinada la titularidad y proporción de participación en la entrega, TGS emite una nota de crédito por cada proporción asignada a terceros por el gas facturado que les pertenece.

Que así, dice, la contraprestación recibida por TGS S.A. en relación a los acuerdos celebrados con terceros cargadores, se percibe a través de una comisión por la comercialización de productos por cuenta y orden de terceros.

Que resalta que el encuadre legal de la actividad de intermediación está contenido en Título II (del mandato y de las comisiones o consignaciones) del Libro II del Código de Comercio donde se prevén distintas condiciones que deben reunir los contratos que se celebren entre comisionista y comitente. Así, dice que el artículo 233, que se complementa con el artículo 244, dispone que el comisionista queda obligado hacia las personas con quienes contratare, sin que éstas tengan acción contra el comitente, ni éste contra aquellos, a no ser que el comisionista hiciere cesión de sus derechos a favor de una de las partes. Menciona en este aspecto el fallo de la Cámara Nacional Comercial, Sala D, del 10/11/1994, en la causa Fullsale S.R.L. v. Ogilvy & Mather Arg. S.A.

Que señala que erróneamente, la administración tributaria, define esta operación como venta propia, sosteniendo que tiene preeminencia el art. 266 del Código de Comercio, que establece que: “cuando bajo una misma negociación se comprenden efectos de distintos comitentes, o los del mismo comisionista con los de algún comitente, debe hacerse la debida distinción en las facturas, con indicación de las marcas y contramarcas que designen la procedencia de cada bulto, anotándose en los libros en artículos separados, lo respectivo de cada propietario”.

Que entiende que el artículo 266 del Código de Comercio, no se aplica cuando el contrato está constituido por bienes fungibles, ya que como en el caso del gas no existiría forma material que posibilitara su cumplimiento pues, como lo establece el artículo 2324 del Código Civil, “un individuo de la especie equivale a otro individuo de la misma especie”, pudiendo los unos sustituirse por otros de la misma especie e igual cantidad.

Que en cuanto a la distribución de gastos, sostiene que se trata de los gastos correspondientes a mano de obra contratada, contratos de obras y otros conceptos, que TGS S.A. consideró como gastos computables pero el fisco provincial pretende encuadrarlos en el art. 3º inciso b) del Convenio .

Que alega que el objetivo del inciso b) del art. 3º del Convenio se refiere a que no resultan computables aquéllos que constituyen el costo del servicio cuando éste se comercializa, pero la empresa no desarrolla la actividad de prestación de servicios sino la de fabricación de productos químicos y por lo tanto, es incorrecto asignarle gastos a una actividad que no lleva a cabo.

Que dice que los gastos son de mantenimiento de obras que, como tales, están incluidos en el segundo párrafo, cuando incorpora como gastos computables a todos aquellos que hagan al desarrollo de la actividad, entre los que menciona a los correspondientes a “reparaciones y conservación”.

Que ofrece prueba pericial contable.

Que en su contestación al traslado corrido, la Provincia de Buenos Aires señala que en cabeza del contribuyente pesa la carga de desvirtuar fehacientemente las afirmaciones efectuadas en la resolución determinativa.

Que destaca que las diferencias ajustadas se originan en que no se encuentra debidamente acreditada y probada la figura del comisionista alegada por la firma pues, a pesar de los reiterados requerimientos no ha aportado la documentación necesaria a tal fin, entre ellas, las órdenes por las cuales los comitentes requieren a TGS S.A. que se realicen ventas bajo la modalidad de “por cuenta y orden”, que sería el comienzo del circuito y tampoco acredita que las facturas, una vez producida la venta, se discriminen los productos vendidos por “cuenta y orden de”, toda vez que no puede relacionarse la rendición con la operación que le dio origen, mezclándose así efectos propios y ajenos.

Que alega que habiendo analizado las actividades desarrolladas por TGS S.A. la fiscalización consideró que resultaba de aplicación el art. 2º del Convenio Multilateral para la “fabricación de gas” y “servicios empresariales ncp”.

Que deja sentado que a fs. 1610 del expediente administrativo, la firma manifiesta que las ofertas que recibe de los dueños para vender por su cuenta y orden no obran en su poder, razón por la cual se consideró que al no estar probada la intermediación, la circunstancia de pagar sobre una base imponible de comisión desvirtúa la realidad económica y omite base imponible para todas las jurisdicciones.

Que entiende que las rendiciones mediante notas de crédito no permiten por sí solo determinar la operación que les dio origen y dado que las facturas mezclan productos propios y ajenos sin identificación, no se puede determinar cuales son las ventas que se están rindiendo.

Que manifiesta que la firma presenta una única factura que obra a fs. 1942 del expediente administrativo y 12 notas de crédito abarcativas del período marzo y abril de 2002, lo cual pone de manifiesto la escasa documentación presentada y la insuficiencia probatoria.

Que alega que otro aspecto que desnuda la vulnerabilidad de la posición sostenida por la empresa, es que los propietarios le encargan la fabricación de etano, butano y propano para su ulterior venta, y textualmente el texto de la oferta de procesamiento emitida por la firma PLUSPETROL (es la única aportada por la firma) hacia TGS

S.A. dice "... El productor (PLUSPETROL) solicita que el Procesador (TGS S.A.) procese y el Procesador acepta procesar Gas Natural para la extracción de hidrocarburos licuables, según los términos y condiciones que se especifican a continuación...", en razón de lo cual se consideró que cualquier intermediación no fabrica ni transforma nada (sólo intermedia), existiendo reconocimiento expreso de una actividad de facón sin el aporte de contratos.

Que resalta que el contribuyente tampoco aclara cuales son los sistemas de información y medición que posee la empresa para la identificación de la propiedad del producto, no existiendo un circuito administrativo documental y contable claro y transparente que demuestre cabalmente la realización de operaciones de intermediación.

Que manifiesta que otros elementos que demuestran que el contribuyente no tiene razón son: a) las facturas no poseen la leyenda por cuenta y orden; b) en sus registraciones contables no se pueden identificar productos propios de ajenos; c) no se aporta documentación que pruebe el encargo de sus proveedores para que venda; y d) no se aporta documentación adecuada que pruebe la rendición de cuentas.

Que agrega que las notas de crédito emitidas a las firmas proveedoras se refieren a la venta de etano y, en ningún caso, en la documentación adjuntada al expediente administrativo se hace referencia al propano, butano, dióxido de carbono, etc., productos que también, según afirma la empresa, se venden por cuenta y orden.

Que en cuanto al criterio aplicado en la asignación de gastos por la inspección, la firma se contradice toda vez que fue el propio contribuyente quien manifestó que, por ejemplo, dentro del concepto "Contrato de obras" se incluyen los servicios prestados por terceros para la realización de obras. Tampoco la firma demuestra que los gastos de mano de obra contratada, contratos de obra, se refieren a gastos de conservación y mantenimiento como los manifiesta en su presentación.

Que entiende que los gastos en cuestión no son computables según lo dispuesto por el inciso b) del artículo 3° del Convenio Multilateral, toda vez que el concepto gasto computable indica actividad propia y positiva del contribuyente, representativa de las erogaciones necesarias para poder realizar la misma, conformando pautas fidedignas que miden la importancia de la actividad desarrollada en una determinada jurisdicción.

Que agrega que las razones para considerar gasto no computable a los rubros mencionados (aún cuando el art. 3° del Convenio Multilateral no los menciona expresamente) son las mismas que oportunamente llevaron a considerar como no computables a los deudores incobrables, las diferencias de cambio, etc. Así lo entendió la Comisión Arbitral al dictar la Resolución General N° 93 (hoy art. 16 del Anexo de la Resolución General 2/2009 CA).

Que puesta al análisis de la causa, esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en establecer si es correcto el encuadre que le asigna el Fisco de la Provincia de Buenos Aires a la actividad que ejerce TGS S.A. en relación al procesamiento y comercialización de gas de propiedad de terceros, que la contribuyente trata como operaciones de intermediación, en tanto la fiscalización le atribuye el carácter de ventas directas por cuanto la empresa no acredita debidamente la figura del comisionista.

Que en coincidencia con la posición del Fisco que realiza el ajuste, esta Comisión Arbitral entiende que la actividad de intermediación en el procesamiento de gas de terceros no está debidamente probada en las presentes actuaciones, no habiendo aportado la firma la documentación relacionada con las órdenes de encargo de procesamiento ni los contratos a los que hace referencia, de donde puedan obtenerse elementos objetivos que justifiquen la actividad de comisionista declarada por TGS S.A.

Que conforme a ello, procede el ajuste en los términos del artículo 2° del Convenio Multilateral por la actividad de procesamiento y venta de gas.

Que respecto al tratamiento dado por el Fisco determinante a los gastos en concepto de Mano de Obra contratada y Contrato de Obras, la contribuyente no aporta elementos que hagan variar la interpretación del Fisco en este rubro.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción promovida por Transportadora de Gas del Sur S.A. contra la Resolución N° 204/2006 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, por los motivos 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