

RESOLUCIÓN N° 3/2008 (C.P)

VISTO: el Expediente C.M. N° 526/2005 CARLAVAN GOÑI, CARLOS AUGUSTO c/ Provincia de Buenos Aires, en el cual la firma de la referencia formula recurso de apelación contra la Resolución N° 30/2006 dictada por la Comisión Arbitral, y;

CONSIDERANDO:

Que el recurso ha sido interpuesto dentro de los términos legales para ello, por lo que corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la empresa, en su presentación, se agravia de la Resolución en cuestión en cuanto en ésta se expresa “que los gastos referidos -teléfono y embalaje- han sido producto de la actividad realizada por el contribuyente en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, es decir, que han sido soportados en la misma y por lo tanto deben ser asignados a esta Jurisdicción a los fines del cálculo del coeficiente de gastos pertinente”.

Que, sostiene la recurrente, el sustento territorial es el elemento adoptado sin excepción, por todas las legislaciones locales como criterio para la atribución de potestad tributaria, por lo que para la atribución del hecho imponible, únicamente gozaría de potestad tributaria aquel Fisco que tiene una vinculación con el hecho generador por haberse realizado en su territorio la actividad gravada o una etapa del proceso tendiente a la obtención del ingreso final. La quejosa entiende que este concepto debe apoyarse en supuestos de efectiva actividad a través de la presencia física del contribuyente en las Jurisdicciones respectivas, actuando por sí o por terceras personas.

Que, asimismo, indica que el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral establece que los ingresos derivados de contratos entre ausentes, cualquiera sea su forma, están alcanzados por el Convenio y pueden ser también gravados por la Jurisdicción del comprador, cuando quien los obtiene haya realizado en ésta gastos de cualquier naturaleza -incluso los no computables según el art. 3°- siempre que estén vinculados con tales actividades jurisdiccionales.

Que en definitiva, la recurrente entiende que la Jurisdicción del comprador podrá gravar los ingresos derivados de estas operaciones si el vendedor hubiese cumplido en su territorio alguna actividad tendiente a obtener el ingreso final, aunque el sustento territorial se encuentre definido a través de una fórmula que quita precisión a su contenido porque: a) se establece que el gasto debe estar vinculado con las actividades interjurisdiccionales pero no se indica que ese gasto deba tener una relación directa con la “venta por correspondencia”, y b) a los efectos de esta atribución, debe considerarse cualquier gasto, aún los no computables y aquéllos de difícil atribución.

Que a criterio de la contribuyente, si existen gastos vinculados a la actividad desarrollada en alguna Jurisdicción, esta situación generaría una triple consecuencia: a) por un lado, torna hábil la aplicación del Convenio Multilateral, b) las ventas por correspondencia se deben asignar a la jurisdicción del comprador a efectos de la confección del coeficiente de distribución en función de ingresos, y c) dichos gastos, de ser computables, deben asignarse a esa Jurisdicción a efectos de la confección del coeficiente unificado.

Que puntualiza que la operatoria que origina la controversia se concreta a través de llamados telefónicos que desde la empresa y a su cargo, se efectúan diariamente a las más de cuatrocientas farmacias distribuidas en el sudoeste de la Provincia de Buenos Aires, La Pampa, Chubut, Neuquén, Río Negro, Santa Cruz y Tierra del Fuego.

Que en el caso concreto referido a esta misma empresa resuelto anteriormente por la Comisión Arbitral, se dispuso mediante la Resolución N° 3/1999 (CA) “que el hecho de que los costos de transporte (fletes) se encuentren a cargo de la contribuyente, implica que la actividad de la misma se traslada hacia la jurisdicción de Río Negro, dando nacimiento al sustento territorial necesario para atribuirse los ingresos generados por ventas telefónicas”. Ello significaría que un gasto vinculado a la actividad desarrollada fue considerado como índice de sustento territorial dando lugar así a la aplicación del Convenio Multilateral.

Que, según entiende la recurrente, la Comisión Arbitral interpretó en esa oportunidad que una tarea que no es el objeto central de la actividad torna hábil la aplicación del Convenio, mientras que ahora interpreta que otras tareas necesarias para que la venta se produzca no se vinculan específicamente a una determinada Jurisdicción.

Que, en esta línea de pensamiento, lo resuelto por la Comisión Arbitral no resultaría correcto ya que cualquier tarea que constituya el objeto central de la actividad -la venta- en una Jurisdicción, constituiría elemento más que suficiente para la aplicación del Convenio y, consecuentemente, para la atribución del gasto que deriva de dicha tarea a esa Jurisdicción.

Que la empresa entiende que si no se interpretara de este modo se caería en una situación no querida, y en el caso particular, el Convenio se aplicaría sólo a partir de las tareas complementarias dentro de la actividad pero no por el desarrollo de aquéllas que constituyen su objeto central. Es decir, no sería la venta de productos farmacéuticos y de perfumería -a través de una actividad empresarial perfectamente planificada y consistentemente ejecutada, que implica llamar diariamente por teléfono a los clientes de las distintas jurisdicciones para su concreción- sino el transporte de productos a su cargo lo que originaría tal aplicación.

Que por lo tanto, indica la empresa, si los llamados telefónicos a través de los cuales se concretan las ventas fueran efectuados por los compradores y el traslado de los productos se hiciera por su cuenta y orden, no habría sustento territorial que habilite la aplicación del Convenio Multilateral, porque no habría ningún elemento objetivo que demuestre el traslado de la actividad hacia las demás Jurisdicciones.

Que, a contrario sensu, si dichas llamadas telefónicas se efectúan por el vendedor hacia las distintas Jurisdicciones compradoras -y sin interesar quien se hace cargo del transporte- queda demostrada la intención de desplazar la actividad hacia esas Jurisdicciones y así captar la riqueza de las mismas, lo cual implicaría que exista, ahora sí, un elemento objetivo que sustenta la aplicación del Convenio Multilateral.

Que la recurrente deja constancia que el criterio utilizado para atribuir los gastos a las Jurisdicciones no fue aplicado de forma parcializada como consta en la resolución apelada, sino que fue utilizado para todos aquellos gastos que denotan una vinculación directa con la actividad comercial desarrollada en las distintas Jurisdicciones, acompañando copia de las planillas de su atribución y determinación de coeficientes de atribución de gastos sobre las cuales se basó el Fisco para determinar su pretensión.

Que, por último, la empresa manifiesta que el criterio de atribución utilizado se enmarca en lo previsto por el artículo 27 del Convenio Multilateral que especifica que en la atribución de los gastos e ingresos, se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen; y esa realidad indica que aquel desplazamiento de la actividad hacia la Jurisdicción de los compradores se da cuando se concreta la venta a través del medio técnico, y no recién cuando se envía la mercadería hacia ella.

Que la Provincia de Buenos Aires, en contestación al traslado corrido oportunamente, expresa que no correspondería asignar gastos en función de los ingresos obtenidos, es decir en el caso de marras, por las ventas obtenidas a través de los llamados telefónicos efectuados.

Que el Fisco puntualiza que el Convenio dispone en el art. 4º que los gastos deben atribuirse al lugar donde efectivamente fueron soportados aún cuando la erogación que representen se efectúe en otra jurisdicción, y entiende que el concepto “soportado” implicaría que el gasto es atribuible a una Jurisdicción porque la actividad allí desarrollada por el contribuyente merita dicha asignación.

Que en este sentido, el sustento territorial lo otorgaría el gasto soportado en una Jurisdicción, y lo único que ha hecho el Fisco provincial y que fuera confirmado por la Resolución atacada, es aplicar el criterio aceptado por la jurisprudencia administrativa y por la doctrina existente en la materia, en concordancia con lo establecido por el art. 4º del Convenio Multilateral. Entiende que para aplicar un criterio distinto, habría que modificar lo dispuesto por el citado Convenio.

Que el Fisco advierte que el contribuyente ha incurrido en un grave error de interpretación del Convenio Multilateral y de la Resolución en agravio, ya que explica que una cosa es la existencia del sustento territorial necesario e ineludible para que se pueda aplicar el régimen de distribución de base imponible dispuesto por el Convenio Multilateral; y otra cosa distinta es armar el coeficiente unificado para la atribución de los gastos dentro del citado régimen. La Resolución N° 3/1999 (CA) traída a colación por el contribuyente de marras, no habría hecho más que reconocer la existencia del sustento territorial de la firma respecto de la Jurisdicción de Río Negro, lo cual habilitaría a esta última a

participar, conforme al mecanismo previsto en el Convenio Multilateral, en la distribución de los ingresos obtenidos por el contribuyente. De otro modo, la Resolución N° 30/2006 (CA) aquí apelada, no habría negado la existencia del sustento territorial necesario para que otras Jurisdicciones puedan participar en la distribución de la base.

Que la Provincia de Buenos Aires indica que lo que la Resolución N° 3/1999 (CA) ha establecido es que el sustento territorial necesario para que puedan atribuirse ingresos a la Jurisdicción de Río Negro es otorgado por la existencia de un gasto en la Jurisdicción rionegrina y tal gasto sería el del flete. Opina que de otro modo, si Carlavan Goñi no tomara a su cargo el costo del flete hasta ésta última jurisdicción, correspondería que la totalidad de los ingresos se asignaran a la Provincia de Buenos Aires ya que no existiría sustento en Río Negro puesto que el Convenio Multilateral se refiere a que el sustento se lo otorga “cualquier gasto aun cuando él mismo sea no computable”.

Que el Fisco provincial interpreta que lo hasta aquí expuesto no tendría nada que ver con el tema en discusión en el presente caso concreto, ya que en esta circunstancia lo que debe establecerse es el tratamiento a otorgar a los gastos de embalaje y telefónicos, respecto de los cuales y atento que la única administración de la firma se encuentra en Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, resultaría forzoso concluir que en esta última Jurisdicción son soportados y por ello a la misma deben ser asignados.

Que la Provincia indica que en la instancia anterior se sostuvo que el contribuyente tendría que haber aplicado el criterio sustentado parcialmente respecto de estos gastos con relación al resto de los mismos, porque todos ellos son realizados para obtener ingresos, y reitera, al advertir en esta instancia que el contribuyente afirma que además de los gastos citados asignó con criterio similar los originados en “sueldos y jornales, fletes, movilidad y representación”, lo erróneo de tal proceder también respecto de estos otros gastos.

Que asimismo, dice no pretender entrar en lo que considera una innecesaria discusión relativa a si el gasto telefónico debe ser considerado como un gasto de administración o de comercialización, ya que aún cuando se lo pueda considerar como un gasto de este tipo, ello no implicaría que por ese sólo hecho deba ser asignado en función de los ingresos obtenidos. Por el contrario, entiende que correspondería la asignación a la Jurisdicción en la cual se soporta el gasto.

Que entrado al análisis del presente caso por la Comisión Plenaria se deben considerar, en primer lugar, las normas que contiene el Convenio Multilateral para determinar cual es el criterio general de asignación de los gastos, o sea: el inciso a) del artículo 3° que establece que el coeficiente de gastos se calculará “en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción”, y el artículo 4° que define que lo son “cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etc.) aún cuando la erogación que él represente se efectuó en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la Jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren”.

Que, por la naturaleza de los gastos en discusión, es decir gastos de embalaje y gastos telefónicos, se advierte que la problemática de la atribución de los mismos merece comentarios distintos.

Que, respecto de los gastos de embalaje, se considera que los mismos se han soportado efectivamente en la Provincia de Buenos Aires, por lo que corresponde ratificar el criterio seguido por el Fisco determinante en este punto.

Que, en cambio, en lo que hace al gasto por llamadas telefónicas del vendedor a sus clientes ubicados fuera de la Provincia de Buenos Aires, la situación merece un análisis más profundo puesto que el servicio que se recibe de la empresa prestataria de teléfonos trasciende a más de una Jurisdicción y, además, tales gastos, son producto de la actividad de comercialización que el contribuyente realiza con la intención de captar el ingreso de otras Jurisdicciones a través de la operatoria de venta telefónica, por lo que corresponde establecer en qué Jurisdicción se consideran soportados los mismos con independencia del lugar donde se paguen las facturas o de aquél desde el que se efectúa el llamado.

Que, tal análisis, procede con independencia de la magnitud que asuman los gastos telefónicos, la que determinará su incidencia en el cálculo del coeficiente unificado.

Que, según expresa el contribuyente, ha asignado tales gastos a la Jurisdicción hacia donde se han efectuado los llamados vinculados a las ventas telefónicas, lo cual resulta razonable a la luz del espíritu de la norma, puesto que de esas Jurisdicciones el vendedor obtiene o pretende obtener el ingreso que genera la venta.

Que, por lo expuesto, corresponde ratificar el criterio seguido por el contribuyente para la asignación de los gastos telefónicos.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar, parcialmente, al recurso de apelación interpuesto por la firma Carlavan Goñi Carlos Augusto, contra la Resolución N° 30/2006 (C.A.), conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) – Revocar la Resolución N° 30/2006 en lo que se refiere a la asignación de los gastos telefónicos que deberá efectuarse conforme a los considerandos de la presente.

ARTICULO 3º) - Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. FACUNDO LUIS SANTARONE -PRESIDENTE