

RESOLUCIÓN N° 18/2007 (C.P)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 496/2005 por el cual Ambest SA promueve el recurso de apelación previsto por el art. 25 del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 22/06 (CA) del 13 de junio de 2006 por la cual se desestima la acción planteada por la empresa contra la Resolución N° 1547/2004 (Expte. N° 2306-656174/96) de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y

CONSIDERANDO:

Que la apelación se ha realizado conforme con las disposiciones legales vigentes sobre el particular, motivo por el cual es procedente su tratamiento.

Que la apelante se agravia porque la Comisión Arbitral resolvió que por el año 1996 la empresa debió tributar el impuesto sobre la base de ingresos reales, como si en el curso de dicho año hubiera iniciado su actividad.

Que se inscribió como contribuyente del IIBB en 1992 y que para 1996 liquidó el tributo según los arts. 2° y 5° del Convenio Multilateral. Afirma que los correspondientes al año 1996 no eran ingresos reales de la Provincia; que aún aceptando la postura de la Comisión Arbitral, los únicos ingresos atribuibles eran los originados en obras realizadas en dicha jurisdicción y que los ingresos por ventas realizadas a Eg3 corresponde atribuirlos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que también se agravia por haberse resuelto que los ingresos deben asignarse a la jurisdicción de la cual provienen, en lugar de la jurisdicción del domicilio del adquirente. Describe el contenido del último párrafo del art. 1° e inc. b) del art. 2°. Dice que está de acuerdo con la interpretación dada por la Comisión Arbitral a dichas normas, pero cuestiona la conclusión de que las operaciones entre la empresa y Eg3 no fueron concertadas por correspondencia, teléfono, etc.

Que describe la operatoria de la empresa y concluye que ella encuadra en el art. 2° inc. b) del Convenio Multilateral. En efecto, las operaciones celebradas mediante una nota de pedido formulada por el comprador y el envío de la mercadería por el vendedor o una nota de oferta del vendedor y el pago efectuado al comprador, constituyen contratos celebrados en forma no presencial. Que en definitiva, cuando se utiliza un medio “no presencial” se está ante una

operación que encuadra en el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral. Señala, además, que es irrelevante en el caso cómo se enviaron las notas: fax, teléfono, etc. y que el art. 1º, in fine, enumera alguna de las formas de realizar pedidos, ofertas o aceptaciones y además, que con el término “etc.” quedan alcanzados todos los demás medios.

Que en conclusión, no acuerda con que las operaciones hubieran sido concertadas mediante actos presenciales. Dice que la suposición de la Comisión Arbitral, sin comprobación, invierte la carga de la prueba y lo lleva a tener que probar un hecho negativo que es la “no formalización” de las operaciones mediante acto presencial y que la prueba de hechos negativos ha sido calificada de diabólica. Cuestiona los indicios en los que la Comisión Arbitral sustenta su presunción por improcedentes, insuficientes e inconducentes. Que el hecho de que las notas de pedido y cartas ofertas no sean contratos no conduce de modo inexorable a la conclusión de que exista un contrato presencial. Además, la Comisión Arbitral dice que la carta-oferta del 10/07/97 es indicativa de la realización de actos presenciales sin explicar en que basa su razonamiento.

Que afirma que las operaciones deben atribuirse conforme a lo dispuesto en el inciso b), in fine, del art. 2º. Surge de ello, la necesidad de determinar qué se debe entender por domicilio del adquirente y luego si el depósito de Eg3 donde Ambest entregaba la mercadería puede ser considerado tal. Dice que al promover la acción expuso su posición sobre este punto y que la Comisión Arbitral no lo consideró.

Que manifiesta que el Convenio Multilateral no ofrece una definición sobre domicilio del adquirente pero debe interpretarse que es el domicilio legal o real, de acuerdo con los principios generales del derecho. Con cita de doctrina explica qué es domicilio y concluye que pretender que el concepto de domicilio pueda ser definido de múltiples maneras, atenta contra la seguridad jurídica y los principios del derecho. Que en suma, domicilio sólo puede ser el que le reconozca la ley de fondo, el legal o el real. Que el domicilio legal de Eg3 está en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y que no es domicilio el lugar de la entrega. Señala que la mercadería se entregaba en un mero depósito donde Eg3 no lleva a cabo actividad y, por lo tanto, no se utiliza allí económicamente la mercadería.

Que en subsidio, objeta que la Comisión Arbitral resuelva que la jurisdicción de donde provienen los ingresos sea aquella en la que se entrega la mercadería o se presta el servicio, considerando indistinto que ello ocurra en un depósito.

Que, además, se agravia por haberse considerado que ciertos gastos menores deban atribuirse a la Provincia de Buenos Aires; que la Comisión Arbitral omitió considerar la prueba documental de la que surge que los conceptos en cuestión fueron atribuidos a la Provincia de Buenos Aires. Dice que la Comisión Arbitral convalida la postura del Fisco en el sentido de que Ambest incluyó importes no computables entre sus gastos a efectos del cálculo del coeficiente

(art. de embalaje, servicios e impuestos municipales, diferencias de cambio y promoción y venta).

Que cuestiona también que la Comisión Arbitral convalide que Ambest no había asignado gastos de fletes y honorarios de instaladores a la Provincia de Buenos Aires. Con relación a los honorarios, expresa que fueron computados como gastos y los fletes atribuidos a dicha Provincia. Sobre los gastos de rodados, afirma que se trata de un seguro que nunca puede ser atribuido a la Provincia de Buenos Aires pues en todo caso habría que prorratearlo. Con respecto al rubro movilidad y viáticos, señala que fue atribuido a la Provincia; y que de igual manera obró con los gastos comerciales y otros diversos.

Que tras agravarse por no haberse mandado producir la prueba ofrecida, acompaña prueba documental, ofrece una pericial y otra de informes y pide se deje sin efecto la resolución recurrida.

Que en su respuesta al traslado corrido la Provincia de Buenos Aires, con relación a la fecha de inicio de actividad en la Provincia de Buenos Aires, dice que debe atenerse a lo establecido por los arts. 14 y 5° del Convenio Multilateral. En el caso, de acuerdo a las constancias obrantes en autos, y a pesar de que el sujeto pasivo de referencia se ha inscripto en el Régimen del Convenio Multilateral en el año 1992, recién empieza a operar efectivamente en la Provincia en el año 1996, lo que está comprobado en autos.

Que afirma que la empresa no ha probado que existan operaciones entre ausentes; que la existencia de algunos remitos no prueba acabadamente el modus operandi pues tales operaciones se dan en un contexto de una relación comercial permanente y continua. Además, dice que la Provincia ha aplicado el criterio de atribuir los ingresos, en las operaciones entre presentes, al lugar de la entrega de la mercadería. Con relación a los gastos, procedió a asignarlos al lugar donde fueron efectivamente soportados.

Que expresa que del Convenio Multilateral no surge que el criterio de asignación sea el de la concertación y que no es posible que en el caso se puedan dar operaciones por correspondencia, teniendo en cuenta la relación contractual entre las empresas, pues es absurdo pensar que la variedad de operaciones que realiza se pueda concretar por correspondencia.

Que manifiesta que de los elementos aportados se puede apreciar que las prestaciones comprometidas son de tracto sucesivo, netamente presenciales e intensivas en un lugar físico específico, con cumplimiento prolongado de compromisos previos, con conocimiento acabado de las partes contratantes, ya que de otra manera no se entendería cómo hace Ambest para confeccionar las ofertas irrevocables para la provisión de materiales dirigidas a su cliente Eg3.

Que el criterio de asignación de ingresos utilizado por el Fisco se encuentra reforzado por

los principios que rigen la materia -razonabilidad y realidad económica- los cuales deben tenerse en consideración a los fines de definir la localización de los ingresos.

Que la entrega en la Provincia no es una mera formalidad y que Ambest no puede calificar de provisorio, transitorio o prescindible el depósito de Eg3, ya que un proveedor no está en condiciones de calificar si el depósito de un cliente reviste tales características.

Que asevera, por último, que los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral se han expedido en reiteradas oportunidades en el sentido de que corresponde atribuir los ingresos al lugar de entrega de los bienes, y además, asegura que la accionante ignoró la existencia de hechos materiales indubitables como es la entrega de la mercadería, y que ante la existencia de más de un domicilio, no dudó en descartar aquel al cual la empresa desplazaba su gestión para realizar el traspaso de los bienes.

Que a juicio de esta Comisión Plenaria, con relación al período fiscal 1996 la solución dada por la resolución atacada es correcta, pues la mera inscripción en el impuesto, sin ejercicio efectivo de una actividad, impide la aplicabilidad del tributo. La no realización de actividades denota la no configuración del hecho imponible y la consecuente inexistencia de base imponible, requisitos ineludibles para el nacimiento de la relación tributaria sustantiva entre Fisco y contribuyente.

Que en su momento se tuvo por acreditado que la recurrente estaba inscrita en el Convenio Multilateral desde 1992, pero que no le había atribuido ingresos a la Provincia sino hasta 1996. El decisorio apelado tuvo como fundamento las distintas acciones llevadas a cabo por la empresa con el fin de no quedar alcanzada por el gravamen y el reconocimiento del presidente de la firma de que no se habían confeccionado ciertos borradores de trabajo, pues la totalidad de gastos e ingresos se produjeron en la Ciudad de Buenos Aires hasta aproximadamente mayo de 1996 en que empieza a operar en la Provincia de Buenos Aires.

Que por tales motivos, sobre el punto no le asiste razón a la apelante.

Que la resolución atacada considera que en esta causa, entre la recurrente y Eg3 se realizaron operaciones entre presentes y no por alguno de los medios a que alude el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral.

Que el acto recurrido hizo una clara distinción entre operaciones o contratos entre ausentes y las operaciones realizadas por correspondencia, teléfono, etc., según los términos utilizados por el Convenio Multilateral, indicando que aquellas y éstas no tienen la misma significación. Concluyó que el consentimiento para la celebración de un contrato puede prestarse entre presentes o entre ausentes; que es entre presentes cuando una parte está frente a la otra o en

situación tal que le permita el intercambio inmediato de la oferta y la aceptación, cuando no hay solución de continuidad entre oferta y aceptación. Cuando las partes se hallan en distintos lugares, imposibilitadas de intercambiar declaraciones, el consentimiento es entre ausentes.

Que sostuvo además, que el Convenio Multilateral 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 la conclusión de que el citado párrafo del artículo 1º se refiere sólo a los medios que se puedan utilizar para la concreción de operaciones, pudiendo serlo entre ausentes o entre presentes, y como atribuir los ingresos provenientes de ellas.

Que en el caso de autos, no existe prueba alguna que demuestre que las operaciones realizadas entre Ambest S.A. y Eg3 fueron llevadas a cabo en la forma que lo afirma la apelante, o si se prefiere, que fueron concertadas por alguno de los medios a que alude el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral.

Que en efecto, las notas de pedido oportunamente aportadas no son demostrativas de una compraventa y menos aún que ésta se haya realizado como lo dice la apelante, pues se trata de meros requerimientos o solicitudes que un comerciante hace a otro. Comentarios semejantes se pueden hacer respecto de los remitos, que simplemente amparan envíos de mercaderías, que inclusive puede ser de muestra, pero no son demostrativos de compraventa alguna. Se trata en ambos casos de actos unilaterales, dirigidos por una de las partes a la otra, ordinariamente en el marco de un contrato ya concertado.

Que con relación a las cartas-oferta es claro que sólo enuncian propósitos contractuales, pero no constituyen contratos, son sólo ofertas de contratos encuadradas en lo que se denomina proceso de gestión contractual, razón por la cual no se concibe que se pretenda asignarle el carácter de acto concluido, y por la vía que afirma Ambest.

Que en suma, lo más importante es que en autos se alega la existencia de operaciones por correspondencia, teléfono o entre ausentes, sin probarlas. Pretender encuadrar las operaciones de Ambest, como hoy lo hace, en la expresión "etc." contenida en el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral, carece de asidero, por cuanto, si bien dicho vocablo indica que se omite por sobreentendido lo que queda por decir, debemos entender que alude a otros medios que cumplen una función semejante a los enunciados por la norma y no indiscriminadamente a todas las formas de concertar operaciones. De todos modos, debió la recurrente probar ese encuadramiento, lo que en su momento no hizo, tampoco ahora, trayéndolo en la apelación al serle desfavorable la resolución de la Comisión Arbitral.

Que no es cierto que a la recurrente se le invierta la carga de la prueba, debiendo hoy probar hechos negativos. En efecto, Ambest propuso que las operaciones realizadas con Eg3 fueron concretadas por alguno de los modos enumerados por el último párrafo del art. 1°. Al afirmar tales hechos asume la carga de probarlos, pero no lo logra, como de manera expresa lo dice la resolución atacada, y en tal caso debe tenerse por verdadera la proposición de la otra parte.

Que cabe decir que la Comisión Arbitral no incursiona en el concepto de domicilio del derecho civil sino que hace uso de principios tributarios que indican que la atribución de ciertos ingresos deben hacerse a un lugar determinado de una jurisdicción determinada, que es donde se produce la entrega de la cosa, con independencia al calificativo que dicho lugar merezca para el derecho civil.

Que por lo expuesto, a juicio de este Plenario las operaciones a las que esta causa se refiere no fueron hechas por correspondencia, teléfono, etcétera, ni por contratos entre ausentes, por lo expresado en párrafos anteriores, y en consecuencia, 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 la resolución apelada, a la Provincia de Buenos Aires.

Que a los fines de tal atribución, es importante identificar el lugar donde el hecho económico se lleva a cabo, se concreta, dando derecho o motivando el ingreso del contribuyente, que se sabe, es el lugar de la entrega de la cosa o de la prestación del servicio, criterio que se compadece con el principio establecido por el art. 27 del Convenio Multilateral y con múltiples decisorios de la Comisión Arbitral.

Que además, en esta causa no tiene trascendencia que la entrega de la mercadería se efectúe en un depósito de Eg3 en la Provincia de Buenos Aires, o las características de ese depósito, las cuales, se coincide con lo expresado por la Provincia de Buenos Aires, la recurrente no puede calificar, y menos aún, probar.

Que la tercera cuestión consiste en determinar si ciertos gastos estaban bien atribuidos como sostiene Ambest, o por el contrario, se debe seguir el criterio del Fisco que fue el aprobado por la Comisión Arbitral.

Que en su oportunidad, Ambest se limitó a afirmar que el coeficiente de gastos estaba bien confeccionado, que los gastos fueron declarados o que estaban activados en otras cuentas contables, sin aportar ningún elemento probatorio que confirme sus dichos, razón por la cual la Comisión Arbitral receptó el criterio de la Provincia de Buenos Aires la cual no había procedido a ajustar los gastos sino sólo había modificado la atribución efectuada, por entender que en esa jurisdicción fueron soportados.

Que la Comisión Arbitral, en base a la resolución determinativa, analizó los distintos gastos y resolvió en la forma en que lo hizo siguiendo el criterio de que provienen de la jurisdicción donde se han generado, solución concordante con la brindada respecto de las operaciones presenciales. El aporte de los papeles de trabajo, que recién efectúa en esta instancia, no modifica lo resuelto, pero no sólo por su presentación extemporánea o por su reducida cuantía, sino fundamentalmente por haber sido analizados en su momento por la fiscalización, que fue realizada sobre base cierta y tuvo en cuenta una abundante documental (fs. 850 y vta.), entre ella, los papeles de trabajo.

Que con relación a la prueba, la resolución recurrida es clara al sostener que no corresponde hacer lugar a la producción de la prueba pericial porque los puntos de pericia propuestos no tenían relación con las cuestiones en litigio, mientras que a la informativa se la declaró impertinente, por extraña al objeto de la prueba. Consideraciones semejantes merecen las pruebas ofrecidas en la actual etapa.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISIÓN PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar el recurso de apelación interpuesto por Ambest S.A. contra la Resolución N° 22/06 (CA) del 13 de junio de 2006, por los fundamentos expuestos en los considerandos.

ARTICULO 2º) - 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

CESAR LEDESMA - PRESIDENTE