

Q/N. 2331

V 19c  
#

46286

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES (C.F.I.)

PROVINCIA: SANTA FE

TITULO: "CONVENIO MULTILATERAL Y COMISION  
FEDERAL DE IMPUESTOS.  
ESTUDIO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LOS  
ORGANISMOS DE APLICACION SOBRE  
TEMAS CONTROVERTIDOS

INFORME FINAL CORRESPONDIENTE  
AL CUMPLIMIENTO DE LA ULTIMA  
ETAPA DEL CONTRATO DE OBRA  
SEGUN EXPTE. 89040001

TOMO II

Noviembre de 2007

Experto: C.P. José María Vitta

# ANEXOS

## **ANEXO I**

### **AMBITO DE APLICACION**

**ANEXO I.1.**

**COMISION ARBITRAL**

BUENOS AIRES, 20 de Agosto de 2003

RESOLUCIÓN N° 15/2003 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 342/2002, por el cual la firma AUCHAN ARGENTINA S.A. requiere la intervención de la Comisión Arbitral frente a la Resolución Determinativa N° 408/2002 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos por las normas que rigen la materia para que la acción resulte procedente.

Que conforme los antecedentes en autos, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires determina un ajuste de ingresos imposables como consecuencia de que la firma declara como fecha de inicio de actividades en su jurisdicción el año 1996 y el Fisco considera que tal inicio de actividades se produce en el año 1997.

Que la firma aporta como elementos representativos del ejercicio de su actividad en el año 1996, entre otros, su inscripción como entidad jurídica comercial en la Inspección General de Justicia realizada el 15 de marzo de 1996, y el hecho de que el primer ejercicio económico de Auchán Argentina S.A. fue cerrado el 31 de diciembre de 1996, reflejando su balance y cuadro de resultados la real situación económica y financiera desarrollada.

Que argumenta que de la Memoria y Balance cerrado en dicho ejercicio surge que la compañía inició sus actividades en 1996, habiéndose destacado que se encararon las actividades previas a la apertura del primer local, los traslados desde las casas matrices – Francia y España- hasta la Argentina de los miembros del Comité de Dirección y de las Gerencias, como así la contratación de los primeros colaboradores y su capacitación, se realizó la compra del primer terreno donde luego se instalarían los centros comerciales y los primeros contactos con proveedores.

Que afirma que los gastos que se efectuaron en las jurisdicciones donde se inscribe resultan suficientes para determinar el sustento territorial que hace aplicable las normas del Convenio Multilateral a partir del año 1996.

Que la Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires por su parte, sostiene que el inicio de actividad se produce en el año 1997, oportunidad en que nace la obligación jurídica tributaria, constituyendo prueba de ello la confección de la primer factura de ventas, así como en la propia Memoria del Balance se deja constancia de que en dicho año comienza su actividad.

Que el sustento territorial se refiere a que la actividad tenga una base territorial en las jurisdicciones involucradas para participar de la distribución de la materia gravada, para lo cual primero se debe ejercer la actividad gravada y generar los ingresos a distribuir, caso contrario no existe sustento territorial ni necesidad de aplicar el Convenio Multilateral.

Que no resulta razonable interpretar que el gasto de adquisición de un terreno, un viaje al exterior u otros gastos preparatorios del inicio de actividad gravada puedan ser indicativo de inicio de actividad en la jurisdicción.

Que la Comisión Arbitral se expidió para situaciones similares en tal sentido (Expte. Wal Mart S.A. c/Municipalidad de Paraná, Provincia de Entre Ríos, Resolución de C.A. N°11/98).

Que los hechos y antecedentes que señala la accionante para sostener la existencia del ejercicio de actividad en la Jurisdicción determinante, no responden a la definición dada por la ley de la jurisdicción respecto del nacimiento del hecho imponible por lo cual no deberían ser tenidos en cuenta.

Que una cuestión es el objetivo que pueda tener cualquier empresa al momento de su constitución y los distintos pasos que pueda ir realizando para poner en ejecución el proyecto para la cual fue constituida, durante el cual se producirán gastos, lo que no necesariamente implicará a los efectos de la definición del hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el ejercicio de actividad.

Que de acuerdo a lo precedentemente expuesto y los antecedentes incorporados en autos, se encuentra probado el sustento territorial y la realización de una efectiva actividad en el marco de la explotación de hipermercado a partir del año 1997.

Que obra en autos dictamen de la Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio del 18/08/1977)  
RESUELVE:

ARTÍCULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma AUCHAN ARGENTINA S.A. -Expediente C.M. N° 342/2002- contra la Resolución Determinativa N° 408/02, del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

RESOLUCION N° 26/2005 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 437/2004 RICARDO GARAVENTA c/Provincia de Buenos Aires iniciado a raíz de la presentación efectuada por la firma de referencia contra la Resolución Determinativa N° 949/950 de la Dirección de Rentas Provincial del 15 de diciembre de 2003, por la cual se determina las obligaciones fiscales del contribuyente por los períodos 1996/1999, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos establecidos por las normas que rigen la materia para que la acción resulte procedente.

Que el contribuyente tiene su domicilio en la Provincia de Buenos Aires, se dedica a la venta de matafuegos y aberturas, siendo proveedor mayorista y vendiendo también sus productos a consumidor final. Manifiesta que realiza ventas en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, por lo que está inscripto como contribuyente de Convenio Multilateral y a ese respecto, todas las ventas realizadas dentro del establecimiento las atribuye a la Provincia de Buenos Aires y las ventas telefónicas al domicilio del comprador, conforme al artículo 2º último párrafo del Convenio Multilateral.

Que en la resolución determinativa, el Fisco entiende que el contribuyente realiza toda la actividad en la Provincia de Buenos Aires ya que no están probados los supuestos por los cuales es contribuyente de Convenio y por ende, el acto se conforma con tal criterio.

Que esta Comisión observa que el contribuyente no ofrece pruebas que posibiliten un análisis detallado de la operatoria, ni que permitan identificar el tipo de mercadería que comercializa en forma telefónica o cual se efectúa con desplazamiento al domicilio del comprador, o aquella para la cual resulta necesario el desarrollo de una actividad especial complementaria.

Que la eventualidad que se trate de un contribuyente de Convenio se basa en meros indicios no corroborados explícitamente lo que no permite a esta Comisión Arbitral expedirse sobre la cuestión, por ausencia de elementos que permitan llegar a una decisión clara y razonada.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1°) - No hacer lugar a la acción planteada por RICARDO GARAVENTA contra la Resolución Determinativa de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires N° 949/950 del 15 de diciembre de 2003 por la cual se determina las obligaciones fiscales del contribuyente por los períodos 1996/1999, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

## **ANEXO II**

### **SUSTENTO TERRITORIAL**

**ANEXO II.1**

**COMISION ARBITRAL**

BUENOS AIRES, 17 de Setiembre de  
2002

RESOLUCIÓN N° 27/2002 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 304/02 S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/Provincia de Salta, iniciado a raíz de la acción planteada por la empresa de referencia ante la determinación impositiva efectuada por dicho Fisco, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos para habilitar la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, así como los recaudos de temporalidad exigidos por la norma que rige la materia.

Que la contribuyente manifiesta ser una empresa dedicada a la industrialización de oleaginosas, adquiriendo la materia prima en distintas provincias entre ellas la Provincia de Salta, a productores o acopiadores, luego de lo cual la industrializa en la Provincia de Santa Fe, en la planta-puerto ubicada en General Lagos, y desde allí entre el 95 al 99% de los productos son exportados, vendiéndose el resto en el mercado interno.

Que efectúa compras en las Bolsas de Cereales de Buenos Aires y Rosario a intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.) de cereales y oleaginosas producidas en la Provincia de Salta y efectúa otras compras fuera y sin intervención de las mencionadas Bolsas, casos en los cuales productores de la Provincia de Salta o intermediarios ofrecen generalmente en forma telefónica sus productos a la empresa en sus oficinas, que no están ubicadas en Salta.

Que en ambos casos la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia de Salta, siempre con flete a cargo del vendedor (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega.

Que liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al régimen general del Convenio Multilateral, no habiendo asignado base imponible a la Provincia de Salta atento a que considera no haberse devengado el hecho imponible previsto por la normativa provincial.

Que la Provincia de Salta expresa como fundamento del ajuste que el contribuyente ha efectuado compras en la Provincia que, por su esencia, están incluidas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal, entendiendo que al no haber constancias de que se hubiere pagado dicho impuesto por parte del comprador y estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral que establece la forma en que se distribuye la base en el caso en que se aplique el instituto de "la mera compra".

Que la empresa entiende que la pretensión fiscal de la Provincia es improcedente porque la mera compra establecida en el mencionado artículo exige el requisito del sustento territorial y ello no se encuentra configurado, en el caso además de señalar que

por aplicación de esa norma no se pueden gravar actividades exentas como las exportaciones.

Que el Fisco afirma que la determinación se justifica por la mera compra de productos primarios, aclarando que para el caso de que los productos adquiridos sean luego exportados debe tratarse tal situación proporcionándose la base imponible distinguiendo la correspondiente a “exportaciones” de la “venta” en el mercado interno en tanto el contribuyente demuestre fehacientemente haber exportado a nombre propio.

Que las cuestiones a resolver son, en primer lugar, si es necesaria la existencia de sustento territorial en la aplicación de la figura de la “mera compra” y en segundo lugar, si la aplicación de esta figura otorga la posibilidad de gravar ingresos producidos por exportaciones.

Que el artículo 160 del Código Provincial al referirse a la mera compra hace referencia a “actividades que sean realizadas dentro de la Provincia” por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial, o sea que las actividades deben ser desarrolladas en la Provincia para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de sustento territorial.

Que en el caso, si bien la empresa entiende que ninguna de las operaciones que realiza redundan en el ejercicio de actividad en la Provincia, la misma manifiesta expresamente a fs. 3 que las entregas de los productos se efectúan dentro o fuera de la Provincia de Salta, según convenga en cada caso, siempre con flete a cargo del vendedor (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega, de lo que podría inferirse que cuando los productos son entregados en la misma Provincia existirían elementos como para llegar a dar el sustento necesario para la aplicación del gravamen.

Que en lo que respecta a los productos exportados, la aplicación de la norma que grava la mera compra no puede hacer declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provengan de exportaciones, siendo éste el criterio que acepta a fs. 74 la jurisdicción determinante.

Que en este sentido, será de aplicación el criterio expuesto por la Comisión Plenaria en la Resolución de fecha 14/9/90 por la que se establece que en todos los casos los ingresos y gastos de exportaciones deben ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución.

Que en autos obra dictamen de la Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral 18.08.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º).- Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma Louis Dreyfus Ltda., contra la Resolución de fecha 23-1-02 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, en tanto y en cuanto se configuren los supuestos de hecho y de derecho contenidos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º).- Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

BUENOS AIRES, 17 de Setiembre de 2002

RESOLUCIÓN N° 28/2002 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 306/02 PECOM AGRA S.A. c/ Provincia de SALTA, iniciada a raíz de la acción planteada por la empresa de referencia ante la determinación impositiva efectuada por dicho Fisco, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos para habilitar la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral así como los recaudos de temporalidad exigidos por la norma que rige la materia.

Que la contribuyente manifiesta ser una empresa dedicada a la industrialización de oleaginosas, adquiriendo la materia prima producida en distintas provincias, entre ellas la Provincia de Salta, a productores o acopiadores, luego de lo cual la industrializa en la Provincia de Santa Fe, en la planta puerto ubicada en General Lagos, y desde allí aproximadamente el 95% de los productos obtenidos son exportados, vendiéndose el resto en el mercado interno.

Que efectúa compras a productores e intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.) de cereales y oleaginosas producidos en la Provincia de Salta y efectúa otras compras fuera de la misma, casos en los cuales, productores de la Provincia de Salta o intermediarios ofrecen generalmente en forma telefónica sus productos a la empresa en sus oficinas.

Que en ambos casos, la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia de Salta, con flete en algunos casos a cargo del vendedor y en otros a su cargo (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega.

Que liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al régimen general del Convenio Multilateral, no habiendo asignado base imponible a la Provincia de Salta atento a que considera no haberse devengado el hecho imponible previsto por la normativa provincial.

Que la Provincia de Salta al efectuarle la determinación impositiva, expresa como fundamento del ajuste que el contribuyente ha efectuado compras en la Provincia que, por su esencia, están incluidas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal, y al no haber constancias de que se hubiere pagado dicho impuesto por parte del comprador y estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral que establece la forma en que se distribuye la base en el caso en que se aplique el instituto de "la mera compra".

Que la empresa entiende que la pretensión fiscal de la Provincia es improcedente, porque la mera compra establecida en el mencionado artículo exige el requisito del sustento territorial y ello no se encuentra configurado en la totalidad de los casos, además de señalar que por aplicación de esa norma no se pueden gravar actividades exentas como las exportaciones.

9.1.

Que el Fisco afirma que la determinación se justifica por la mera compra de productos primarios, aclarando que para el caso de que los productos adquiridos sean luego exportados debe tratarse tal situación proporcionándose la base imponible distinguiendo la correspondiente a “exportaciones” de la de las “ventas” en el mercado interno en tanto el contribuyente demuestre fehacientemente haber exportado a nombre propio.

Que las cuestiones a resolver son, en primer lugar, si es necesaria la existencia de sustento territorial en la aplicación de la figura de la “mera compra” y en segundo lugar, si la aplicación de esta figura otorga la posibilidad de gravar ingresos producidos por exportaciones.

Que el artículo 160 del Código Provincial, al referirse a la mera compra hace referencia a “actividades que sean realizadas dentro de la Provincia” por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial, o sea que las actividades deben ser desarrolladas en la Provincia para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de sustento territorial.

Que en el caso, si bien la empresa entiende que ciertas operaciones que realiza redundan en el ejercicio de actividad en la Provincia, la misma manifiesta que las entregas de los productos se efectúan dentro o fuera de la Provincia de Salta, según convenga en cada caso, con flete a cargo del vendedor y en otros a su cargo (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega, de lo que se infiere que cuando los productos son entregados en la misma Provincia existen elementos que dan el sustento necesario para la aplicación del gravamen.

Que en lo que respecta a los productos exportados, la aplicación de la norma que grava la mera compra no puede hacer declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provengan de exportaciones, siendo éste el criterio que acepta a fs. 74 la jurisdicción determinante.

Que en este sentido será de aplicación el criterio expuesto por la Comisión Plenaria en la Resolución de fecha 14/9/90 por la que se establece que en todos los casos los ingresos y gastos de exportaciones deben ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución.

Que en autos obra dictamen de la Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral 18.08.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º).- Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma PECOM AGRA S.A., contra la resolución de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, en tanto y en cuanto se configuren los supuestos de hecho y de derecho contenidos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º).- Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 16/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 383/2003 MONSANTO ARGENTINA SAIC c/Provincia de San Luis, iniciado a raíz de la acción planteada contra la Resolución N° 4294 del Fisco de la Provincia de San Luis, ajustando los períodos 1995 a 2002, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la empresa fundamenta los agravios que le causa la Resolución contra la que acciona en función de lo siguiente:

– la determinación tiene origen en el ajuste efectuado con respecto a las operaciones de venta a granel de aspartame, un componente para desarrollar edulcorantes dietéticos, habiendo conformado la empresa una unidad de negocios separada de sus actividades principales (fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario).

– el ajuste se fundamenta en que la venta de edulcorantes a la empresa Kraft habría configurado un supuesto de venta entre ausentes y en función de ello corresponde la atribución de los ingresos a la Provincia de San Luis; cuando en opinión de la empresa, las operaciones se concertan entre presentes. Se indica que los bienes eran entregados en la Ciudad de Buenos Aires y el transporte era a cargo y riesgo de Kraft, por lo que los ingresos correspondientes según su criterio, deben atribuirse a la jurisdicción de entrega de la mercadería, o sea la Ciudad de Buenos Aires.

– entiende que en el caso que las operaciones en cuestión se consideren entre ausentes, la cuestión planteada es de puro derecho y se reduce a dilucidar si la existencia de gastos por otras actividades claramente distinguibles y diferentes a la actividad realizada por correspondencia, otorga sustento territorial a la Provincia.

– considera que los gastos incurridos y declarados por MONSANTO ARGENTINA SAIC en San Luis son relacionados con actividades o unidades de negocio distintas a la venta de edulcorantes, y que no existe relación ni directa ni indirecta entre dichos gastos y la venta de edulcorantes.

– objeta los ajustes referidos al período 2001 y 2002 ya que el negocio de venta de edulcorantes fue transferido en el año 2000 a un tercero.

Que el Fisco de la Provincia de San Luis por su parte, señala que:

– se encuentra probado que en todos los casos, las ventas de la empresa a Kraft Food Argentina se efectuaron a través de órdenes de compra que se materializaron mediante el envío de fax por parte de la empresa adquirente a los teléfonos habilitados por MONSANTO ARGENTINA SAIC, según consta en el expediente administrativo.

– es errónea la posición de la firma de atribuir ingresos a una jurisdicción donde no sólo no tendrá efectos la operación efectuada sino que tampoco corresponde al domicilio central ni al de alguna sucursal de la adquirente. Sólo se trata del domicilio de una empresa transportista.

– los gastos que la firma realiza por distintos conceptos en la Provincia -regalías, gastos de comercialización, fletes, etc.- son la resultante del ejercicio de una actividad que constituye el proceso único económicamente inseparable a que se refiere el Convenio Multilateral.

– en el ajuste de los años 2001 y 2002, el Fisco corroboró que existieron varias facturas realizadas en el año 2001 (fs. 285 y 287 del cuerpo de fiscalización), correspondientes a operaciones de enero y febrero, y por ello, debe considerarse correcta la imputación realizada.

Que puesta en el análisis del tema, la Comisión considera que la exigencia de sustento territorial pretende garantizar que se grave a aquel contribuyente que de alguna manera desarrolló actividades que dieron origen al gravamen en la jurisdicción de que se trate.

Que en el caso, el ejercicio de actividad se pone de manifiesto a través de la realización de algún gasto en la jurisdicción por parte del sujeto, sin que tal requisito deba verificarse para cada uno de los diversos rubros en los que desarrolla actividad, situación que se da en la especie.

Que la Comisión observa en cuanto al cuestionamiento de la empresa respecto a que las operaciones se formalizaban entre presentes, que consta en el expediente administrativo que las ventas se efectúan a través de operaciones telefónicas o vía fax, de manera que cabe caracterizarlas bajo la modalidad de operaciones entre ausentes.

Que siendo ese el caso, cabe recordar que los artículos 1º último párrafo y 2º último párrafo del Convenio Multilateral establecen claramente que en las operaciones entre ausentes los ingresos se atribuyen al domicilio del adquirente.

Que en consecuencia, los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de San Luis porque allí tiene su domicilio el comprador.

Que en cuanto a los ingresos referidos al año 2001, resulta razonable lo planteado por la jurisdicción determinante al mencionar que el impuesto se cobra sobre la facturación y se ha verificado la existencia de facturas emitidas durante los primeros meses de ese año.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la empresa MONSANTO ARGENTINA SAIC iniciada contra la determinación impositiva que le fuera efectuada por el Fisco de la Provincia de San Luis, conforme a 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**

BUENOS AIRES, 15 de febrero de 2005.

**RESOLUCION N° 9/2005 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 449/2004 AMPACET SOUTH AMERICA S.R.L. c/Provincia de San Luis, iniciado frente a la determinación impositiva que le realizara la Dirección Provincial de Ingresos Públicos de dicha jurisdicción a través de la Resolución N° 480 del 15 de marzo de 2004; y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la empresa afirma que su actividad consiste en la fabricación de pigmentos y colorantes y que la planta, depósito y oficinas centrales se encuentran en el parque Industrial de Tortuguitas, Provincia de Buenos Aires, lugar donde elabora, distribuye y comercializa sus productos y que la operatoria realizada por la Sociedad con sus clientes se lleva a cabo a través de lo que técnicamente se conoce como "contratación entre ausentes", resaltando que no tiene sede personal ni realiza actividad en la Provincia de San Luis.

Que entiende que ha adoptado el criterio correcto respecto de las operaciones bajo análisis frente al Convenio Multilateral, por lo que no procede como sostiene el Fisco en su determinación impositiva, atribuir los ingresos al lugar donde se utilizan los materiales o se prestan los servicios objeto de las operaciones concertadas.

Que del análisis de las constancias obrantes en el expediente y atendiendo a los argumentos de la firma y del Fisco de San Luis, se observa que la cuestión radica en determinar si se encuentra configurado el sustento territorial y si las operaciones a que se refiere la determinación son entre ausentes en los términos del artículo 1° - último párrafo- y artículo 2° inciso b) -última parte- del Convenio Multilateral.

Que en relación a la primer cuestión, debe destacarse que en base a los argumentos de la fiscalización y la documentación obrante en las actuaciones, no desvirtuados a través de elementos probatorios suficientes por parte del contribuyente, corresponde concluir que existen gastos atribuibles a la Provincia de San Luis, con lo que queda configurado el sustento territorial que se requiere a los fines de la aplicación del Convenio Multilateral.

Que respecto de la segunda cuestión, ante las declaraciones de las empresas adquirentes de los bienes y la falta de prueba en contrario, surge que los domicilios a tener en cuenta son los que las empresas adquirentes poseen en San Luis, ya que las mercaderías se entregan en dicha jurisdicción y las operaciones se concertaron por teléfono, vía fax o correo electrónico, verificándose para el caso que la operatoria debe encuadrarse bajo la figura de las operaciones entre ausentes a que alude el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, modalidad que la propia empresa reconoce.

Que los Organismos del Convenio Multilateral han sostenido para casos similares al que se analiza, que corresponde atribuir los ingresos provenientes

de operaciones entre ausentes al domicilio del adquirente (Resolución C.A. N° 3/2000, ratificada por Resolución de la Comisión Plenaria N° 12/2000 – Basf Argentina c/Prov. de Buenos Aires), siendo el antecedente más asimilable el de MARITIMA CHALLACO SRL c/Provincia de Tierra del Fuego –Resolución de Comisión Plenaria N° 15/2001-.

Que dada la operatoria comercial y los domicilios fiscales y fabriles informados por las empresas adquirentes, debe entenderse que el domicilio aplicable a los efectos de lo determinado por el inciso b) del artículo 2°- último párrafo- del Convenio Multilateral es el de la Provincia de San Luis, debiendo imputarse en consecuencia los ingresos a dicha jurisdicción.

Que lo precedentemente expuesto, se complementa con la aplicación del artículo 27 del Convenio Multilateral, que admite interpretar que en la atribución de los gastos como de los ingresos se deberá atender a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1°) - No hacer lugar a la acción planteada por la empresa AMPACET SOUTH AMERICA S.R.L. contra la Resolución N° 480/2004 de la Dirección Provincial de Ingresos Públicos de la Provincia de San Luis, conforme a las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 10/2006 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 485/2004 originado en la acción promovida por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA contra la Resolución N° 2622/2004 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones; y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la Cooperativa expone los siguientes agravios ante el ajuste practicado:

- La realidad del acto cooperativo entre la Cooperativa Agrícola de la Colonia Liebig Limitada y sus asociados, no encuadra en los términos del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y artículo 126 inciso b) del Código Fiscal de la Provincia de Misiones, en virtud de que no se traslada la entidad a la Provincia de Misiones a comprar a productores primarios, sujetos cuya actividad se encuentra exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme a la exención dispuesta por el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal señalado.
- Que le corresponde tributar a la Cooperativa por el artículo 2° del Convenio Multilateral, por el desarrollo de actividades de ventas de sus productos que realiza en dicha Jurisdicción, siendo ésta la realidad del acto cooperativo.
- La Resolución N° 70/2002 pretende forzar una interpretación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en el sentido que dice lo mismo que el primer párrafo del mismo artículo, aspecto absolutamente controvertido en la letra y en el espíritu de la norma.
- En cuanto al concepto de propio productor, si bien la jurisprudencia existente en el marco del Convenio Multilateral adopta el criterio establecido en el Expte. C.M. N° 12/1983 "Benvenuto S.A. c/Provincia de Buenos Aires", resuelto por la Comisión Arbitral en el año 1984, que cita la Resolución General N° 70/2002, aclara que no toda la doctrina es conteste con adoptar este criterio. Cita en tal sentido, doctrina del Dr. Enrique Bulit Goñi, en su obra Convenio Multilateral, Editorial Depalma, página 132.
- Lo que expresa el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, es que están gravados con este hecho imponible especial de la mera compra, los productos primarios en estado natural, exclusivamente. Queda asimismo claro que en el primer párrafo del artículo 126 están gravadas las operaciones realizadas dentro de la Provincia.
- Solamente está exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la primera venta de estos productos primarios realizada por los propios productores, conforme la extensión de la exención establecida en el artículo 139 del Código Fiscal, realizada dentro de la Provincia de Misiones.
- Los acopiadores, intermediarios, secaderos, molinos y aserraderos, que adquieran bienes primarios, ya tienen la actividad gravada y, por lo tanto, ya no se aplica el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

• Respalda su posición la Resolución C.A. N° 28/2002, recaída en el Expte. C.M. N° 306/02 "Pecom Agra S.A c/Provincia de Salta".

- Entiende que el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal debe aplicarse conjuntamente con el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, debiendo cumplirse el principio de territorialidad, correspondiendo tributar en la medida que el contribuyente realice actividades dentro de la Jurisdicción de Misiones. Si no realiza actividades específicas para realizar las mencionadas compras, no es contribuyente. Trae como referencia en este punto doctrina del Dr. Enrique Bulit Goñi.
- La Cooperativa no realizó dentro de la Provincia de Misiones, las operaciones de compra sobre las cuales la Dirección realizó la determinación de oficio. Esto es así por cuanto dentro del concepto de acto cooperativo, definido por la Ley de Cooperativas entre el asociado y su cooperativa, los asociados con domicilio en la Provincia de Misiones entregan en forma personal la hoja verde de yerba mate a los secaderos de su cooperativa establecidos en la Provincia de Corrientes. Asimismo, todas las actividades vinculadas con dicho acto se realizan dentro de la Provincia de Corrientes.
- Detalla el proceso de la yerba mate, que se cosecha en forma manual y se lleva a los secaderos para extraerle el agua contenida en las hojas, proceso que debe realizarse dentro de las 24 horas de cosechado. Esto se denomina secanza, y de allí surge la yerba "canchada".
- La Cooperativa Liebzig no posee en Misiones: compradores o gestores de compra, personal que visite las chacras de los asociados, personal que realice la cosecha de los productores asociados ni transportes que levanten la cosecha en chacra y entreguen la misma a los secaderos.
- Hace saber, asimismo, que en el recurso interpuesto en la Provincia de Misiones solicitó la excepción del instituto de la prescripción, dado que por Ley 4038 de la Provincia de Misiones se ha establecido la misma en 5 (cinco) años, y la Dirección de Rentas de la Provincia de Misiones, desoyendo lo establecido en las normas de fondo, determina impuesto por períodos prescriptos, que son los referidos a los períodos 1995 a 1999.
- Solicita asimismo, se aplique subsidiariamente el Protocolo Adicional, comunicándose a la Provincia de Corrientes.

Que obra en autos la respuesta del Fisco Provincial al traslado conferido, expresándose que:

- Vinculado con la Resolución General N° 70/2002, su artículo 1° contiene disposiciones aclaratorias del artículo 13, primer párrafo del Convenio, que en realidad es una reproducción literal de la definición dada por Resolución C.A. N° 1, del 8/08/1984, ratificada por la Comisión Plenaria mediante Resolución de fecha 14/12/1984, Expte. C.M. N° 12/1983 "Benvenuto S.A. c/Provincia de Buenos Aires". También en relación al sentido y alcance del artículo 126 inciso b) del Código Fiscal de Misiones, señalando en su artículo 2° que la mera compra constituye un hecho imponible especial por el cual la sola adquisición de los productos de origen provincial hace nacer, en forma instantánea, la obligación fiscal atribuible a la Jurisdicción de Misiones. Esta interpretación ha sido confirmada por la Comisión Plenaria en Resolución N° 7/2003, Expediente CM N° 304/2002, S.A.C.E.I.F. DREYFUS LTDA. c/Provincia de Salta.

- En virtud de lo establecido por la Resolución General N° 70/2002, es indiferente el lugar geográfico donde se desarrolla la “mera compra” de dichos productos.
  - En el caso, ha quedado demostrada la compra de hoja verde de yerba mate a productores domiciliados en la Provincia de Misiones, siendo que la Cooperativa a requerimiento de la Dirección General de Rentas, ha informado en carácter de declaración jurada el monto de las adquisiciones efectuadas a dieciocho proveedores bajo el título: “compra de Yerba Mate hoja verde a productores primarios de la Provincia de Misiones expresados en kilogramos en los años: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003”, ratificando además el ejercicio de la actividad en la Jurisdicción de Misiones, donde comercializa el producto final obtenido.
  - Así lo ha entendido la Comisión Plenaria en las Resoluciones Nros. 7 y 9, ambas del 2003, en los autos: “Pecom Agra S.A. y S.A.C.E.I.F Louis Dreyfus Ltda., c/ Provincia de Salta”, en tanto ha expresado: “Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la Jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la Jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la Jurisdicción productora”.
  - Que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la Jurisdicción, ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la Jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos señalados.
  - La decisión adoptada por el máximo Organismo de aplicación del Convenio derriba la Resolución de la Comisión Arbitral citada por la contribuyente en apoyo de su postura y busca terminar con las prácticas de intentar eludir el impuesto en las provincias productoras, utilizando la figura del productor como vendedor fuera de su territorio.
  - Sobre la naturaleza del hecho imponible, de acuerdo al artículo 9° del Código Fiscal, la indagación de la certeza, es decir, la búsqueda de la clara, segura y firme convicción de la realidad fáctica o verdad material, con el objeto de determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, debe hacerse atendiendo a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. En el mismo sentido, el artículo 27 del Convenio Multilateral prevé que en la atribución de los gastos e ingresos se debe atender a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones efectivamente realizados.
- De los instrumentos públicos –actas labradas por funcionarios del área de fiscalización a los colonos domiciliados en el Departamento Apóstoles- surge que: 1. los productores venden hoja verde de yerba mate de propia producción a la Cooperativa; 2. la producción –hoja verde cosechada en el día- es llevada o enviada a la Cooperativa sin ninguna documentación que avale la carga transportada, vale decir, sin factura, sin remito o documento equivalente; 3. las plantaciones están ubicadas en el Departamento Apóstoles, Provincia de Misiones; 4. la cosecha se entrega a la Cooperativa con medios de transporte propio de los colonos y sin pedidos previos; 5. el precio de la hoja verde

se cobra en efectivo u otra modalidad; 6. la Cooperativa para captar, atraer, capturar y cautivar la producción primaria de la zona rural de Misiones emite publicidad radial y además televisiva, a través de medios de comunicación instalados en Apóstoles, es decir, efectúa gastos en la Jurisdicción productora para adquirir las hojas verdes de yerba mate. Acompaña prueba documental sobre programa "Fortín Apóstoles".

- Asimismo, efectúa gastos de publicidad rotativa según constancia que obra en las presentes actuaciones para el programa radial "La Cooperativa saluda a sus colonos". Las adquisiciones de hoja verde las realiza tanto a asociados como a no asociados.
  - Actualmente existen contribuyentes que proveen a la Cooperativa de materia prima (yerba mate canchada), según surge de actas labradas en el Puesto de Control en Rutas "Estación Apóstoles", ubicado en territorio de Misiones.
  - En cuanto a la pretensión de aplicación del Protocolo Adicional, entiende que en el caso no se encuentran reunidos los requisitos para su aplicación, ello toda vez que no existe resolución determinativa firme, entendiéndose por tal a aquélla que agota la instancia en sede administrativa.
- 
- Menciona que la Resolución N° 2622/04, por la cual se determina de oficio y con carácter parcial la obligación tributaria del contribuyente, se sustenta en fuentes del Derecho Tributario sustantivo, el principio de legalidad y el derecho positivo que rigió durante el período 6/1995 a 8/2002, destacando el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal y las normas reglamentarias (Decreto N° 1445/1990), que establece que "la secanza del producto no altera su condición primaria" y la Resolución General N° 143/1882).
    - Por las normas complementarias -Decreto N° 27/1994- se desgravó la actividad de Molinos y Secaderos de Yerba Mate y Té.
    - Se hace referencia además al Código Alimentario Argentino -Ley 18284-, que define y caracteriza a la yerba mate. Agrega además, antecedentes jurisprudenciales que conceptúan a la yerba mate canchada y otras etapas en el proceso productivo.
    - Debe tenerse en cuenta que por el período 6/1995 a 8/2002, la Cooperativa no prueba que sus proveedores hayan ingresado el impuesto correspondiente a la Provincia de Misiones, a fin de acreditar los extremos que invoca.
    - La realidad de los hechos económicos acaecidos en el ejercicio de la actividad de elaboración de yerba mate desarrollada por la contribuyente con los productos agropecuarios adquiridos en Misiones, así como el peso y la contundencia de la posición expresada precedentemente, son suficientes para relevar al Fisco de la consideración de cualquier circunstancia que pretenda hacerse valer para impedir la aplicación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en el período comprendido en la determinación.
    - Siendo que la Provincia de Misiones, en tanto Jurisdicción productora de hoja verde de yerba mate y de yerba mate canchada, no grava la actividad del productor, no procede efectuar atribución de base imponible con arreglo al Régimen General previsto en el artículo 2° del Convenio, y con mayor razón si se considera que en el período comprendido en la determinación de oficio tampoco se grava la actividad desarrollada por secaderos, cooperativas y molinos.

- El presente caso encuadra en el instituto de la “mera compra” en virtud de que la Cooperativa adquiere –compra- a productores primarios y además a secaderos, acopiadores, cooperativas y a terceros ubicados en Jurisdicción de Misiones los productos hoja verde y yerba mate canchada o elaborada, siendo irrelevante discutir si lo hace en forma habitual o esporádica, porque ambas situaciones quedan subsumidas en la norma. Adquiere asimismo, productos primarios a productores no asociados.
- Son claras y contundentes las disposiciones del artículo 126 inciso b) del Código Fiscal al referirse a los productos comprendidos en la norma, no restringe su alcance a los productos primarios en estado natural, por lo que se descarta el argumento de la Cooperativa en el sentido de que la “mera compra” se refiere a los productos primarios en estado natural, exclusivamente.
- El planteo de la firma vinculado a la falta de sustento territorial queda sin efecto por cuanto con las pruebas que se acompañan, se acredita que la Cooperativa ejerce actividad en esta Jurisdicción, por cuanto realiza gastos de publicidad, impresión de formularios, fletes, teléfonos, así como posee cuentas corrientes en los Bancos Nación Argentina, Macro Bansud S.A. y Bisel S.A., sucursal Apóstoles, los cuales se vinculan con las operaciones de compra efectuadas en Misiones.
- Concluye que en el período comprendido en la determinación de oficio de carácter parcial, debe estarse al tratamiento especial consagrado por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.
- Niega que la yerba mate canchada sea producto industrial, como así también que la actividad de secanza de la hoja verde de yerba mate, constituya un proceso industrial integral, en el sentido de que implique la transformación física y química de la materia prima en productos nuevos, en razón de que el proceso genera como producto agropecuario yerba mate canchada que, en esencia, es un producto primario que es insumo en las siguientes etapas de elaboración.
- Sostiene que las operaciones realizadas encuadran en el concepto de “actos mercantiles” porque son los propios colonos quienes en carácter de declaración jurada afirman efectuar ventas de sus cosechas a la Cooperativa.
- Niega que la Cooperativa no realice actividad en su Jurisdicción desde el momento que ha quedado probado que la misma realiza actos y efectúa visitas a través de corredores para concretar operaciones de compra en territorio de Misiones.
- El acto cooperativo no implica operación de mercado, ni contrato de compra y venta de productos o mercaderías, sino la realización de un servicio social de conformidad a los principios tipificados en la ley.

Que entrando al análisis por esta Comisión Arbitral, se observa en el expediente la existencia de planillas de detalle de compra de Yerba Mate hoja verde a productores primarios de la Provincia de Misiones, por parte de la Cooperativa Liebig Ltda. expresados en kilogramos y además el precio pagado por kilogramo de hoja verde que rigió en cada año comprendido en la fiscalización aportados por la contribuyente, como así también tickets de recepción donde consta el producto yerba mate hoja verde.

Que las liquidaciones que dieran origen a la Resolución N° 2622/2004 fueron realizadas sobre la base de considerar el producto hoja verde de yerba mate que se detalla en las planillas mencionadas. Por lo tanto, al entrar al punto de la controversia, debe destacarse este aspecto que resulta de fundamental importancia, toda vez que el

contribuyente coincide en que “lo que expresa el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, es que están gravados con este hecho imponible especial de la mera compra, los productos primarios en estado natural, exclusivamente”.

Que en cuanto a la existencia del debido sustento territorial respecto de las compras que realiza la Cooperativa Liebig a productores asociados de la Provincia e Misiones, el Fisco determinante aporta elementos de prueba que acreditan que la Cooperativa ejerce actividad en la Provincia de Misiones, por cuanto realiza gastos de publicidad, impresión de formularios, fletes, teléfonos, posee cuentas corrientes en los Bancos Nación Argentina, Macro Bansud S.A. y Bisel S.A., sucursal Apóstoles, los cuales se vinculan con las operaciones de compra efectuadas en Misiones.

Que así también, queda probado que la Cooperativa efectúa visitas a través de corredores para concretar los actos u operaciones de compra en territorio de Misiones.

Que respecto del concepto del acto cooperativo que realiza la accionante, se coincide con el criterio expresado por el Fisco al contestar el traslado cuando se refiere a que los mismos se tratan de actos mercantiles, considerando que al asociarse se comprometen a entregar una determinada cantidad del producto hoja verde de yerba mate, por lo que este argumento no resulta de relevancia a los fines de dilucidar la cuestión de fondo planteada.

Que la propia legislación de la Provincia de Misiones, en el artículo 126 del Código Fiscal, al incluir a la mera compra como actividad alcanzada por el tributo, especifica que las mismas deben ser realizadas “dentro de la provincia”, con lo cual se evidencia la necesidad de la extensión territorial del comprador para que se produzca el hecho imponible.

Que el hecho de que la recurrente haya efectuado gastos de la naturaleza de los antes descriptos, exterioriza el sustento territorial para considerarla sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que se acreditan en autos que las compras de la Cooperativa Colonia Liebig Ltda. son al propio productor de la Provincia de Misiones, sujetos cuya actividad se halla exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos según el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal. Siendo así, son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que con relación a la mención sobre la prescripción liberatoria que efectúa la empresa, esta Comisión Arbitral toma conocimiento del planteo y reafirma que no es competente para tratar el tema.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

**(Convenio Multilateral del 18.08.77)**

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA – Exp. C.M. N° 485/2004 - contra la Resolución N° 2622/2004 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, por las razones expuestas 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**

**RESOLUCIÓN N° 17/2006 (C.A.)**

VISTO Expediente C.M. N° 502/2005 mediante el cual la firma BELLA CUP S.A. acciona contra la Resolución Determinativa N° 1467/04 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que el contribuyente, en su recurso, expresa los siguientes agravios:

- Inexplicablemente, y en evidente perjuicio para la firma y el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a pesar de los argumentos y pruebas que se ofrecieron, el Fisco entiende debido a que el contribuyente no ha podido justificar gastos en Ciudad de Buenos Aires según los requerimientos realizados ni contar con una apertura territorial de Jurisdicciones extrañas, que debe encuadrárselo como contribuyente local de la Provincia de Buenos Aires, lo cual hace sumamente arbitraria la determinación dado que no se ha examinado correctamente las registraciones contables de las cuales se desprende la existencia de gastos e ingresos que deben ser imputados a la Jurisdicción Ciudad de Buenos Aires.
- El criterio fiscal se desprendería del acta de comprobación en la cual el fiscalizador solicita a un empleado administrativo comprobantes de gastos incurridos en otras Jurisdicciones para proceder al armado de los coeficientes únicos. Acto seguido, el fiscalizador expresa que el empleado le manifiesta que la búsqueda de los mismos resultó infructuosa, ya que todos los gastos realizados son en Provincia de Buenos Aires, lo cual es inexacto, puesto que "...lo infructuoso de la búsqueda se refiere exclusivamente a que en ese día, no fue posible ubicar tales gastos, pero que de manera alguna implica que no se hayan realizado gastos en la Ciudad de Buenos Aires. Tal es así que la empresa ha tributado en dicha Jurisdicción correctamente, caso contrario no se encontraría inscripto en la misma y menos aún suscripto una presentación espontánea".
- El llamado sustento territorial ha sido desconocido por la etapa vericatoria, y aún más grave por parte de quienes tenían la responsabilidad de llevar a cabo el procedimiento tendiente a la determinación de deuda, no se han considerado gastos tales como honorarios profesionales, gastos por la contratación de sistemas informáticos, gastos por comisiones, de representación, adquisición de materias primas, entre otros.
- No puede sino sentirse agraviado de los procedimientos seguidos por la Administración Fiscal, que le han impedido abiertamente probar el carácter de contribuyente de Convenio Multilateral, debiendo haber considerado con un criterio unívoco la prueba documental acompañada de la que surge abiertamente el debido sustento territorial a que refiere la Ley Convenio.

- La actividad desarrollada por la empresa encuadraría en los supuestos señalados en el artículo 1° del Convenio Multilateral, de quedar acreditado que la misma, considerada como proceso único económicamente inseparable, es ejercida en más de una Jurisdicción y, particularmente, en la Ciudad de Buenos Aires, basado en el sustento territorial del gasto, que emana del citado artículo.
- La empresa ha incurrido en gastos en la Jurisdicción de Ciudad de Buenos Aires, los que le otorgan el denominado sustento territorial y en cuanto a la consideración de gastos computables el Convenio dice que integran los mismos aquellos conceptos derivados de “honorarios profesionales, como así también gastos generales de administración, comercialización, etc., enumerando en su art. 3° los no computables, entre ellos el costo de la materia prima adquirida a terceros.
- Existe una notoria contradicción entre los procedimientos fiscales tendientes a la determinación de la deuda -atribución de ingresos/gastos- y por la otra, el encuadre como contribuyente del Convenio Multilateral con coeficiente único. Pero el agravio que le causa a la empresa es que la Provincia de Buenos Aires ha declarado la inadmisibilidad e improcedencia de la prueba contable en la que se expuso la realidad normativa de la misma, habiendo puesto a disposición toda la facturación, remitos, comprobantes de gastos, comisiones abonadas, bonificaciones otorgadas, etc. por los períodos fiscalizados a efectos de que se determine certeramente la proporción de ingresos correspondientes a la Provincia de Buenos Aires por una parte y al Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por la otra. Ello sin argumento lógico, más que expresar que existe una instancia superior en la que tal situación podrá ser revisada, procediendo al rechazo “in limine” de la prueba ofrecida.
- Los considerandos de la resolución apelada nada dicen de las pruebas documentales acompañadas con relación a los gastos por representación y comisiones. El silencio de la hacienda pública responde lisa y llanamente a la carencia de argumentos legales y técnicos para desestimar la validez de los mencionados gastos que implica reconocerle a la sociedad el denominado “sustento territorial”. Además, la representatividad de los mismos impide que se rechace el carácter de contribuyente de Convenio por tratarse de gastos de escasa significación.
- Cuando la empresa utiliza, ya sea como mandatario o como comisionista o consignatario, a otros sujetos, la actividad que éstos realizan por cuenta y orden de aquélla, se considera como si fuera propia del comitente. Este es el concepto a analizar para determinar la procedencia del Convenio.
- Es evidente el error interpretativo de la Dirección Provincial de Rentas al establecer que ciertos gastos coinciden con lo manifestado por el inciso a) del artículo 3° del Convenio Multilateral: “No se computarán como gastos: a) el costo de la materia prima adquirida a terceros ...”, mientras que se aportaron pruebas documentales que se trata de gastos no computables a los fines del Convenio Multilateral pero válidos para acreditar el denominado “sustento territorial” que la administración ha desconocido.
- Reconocer la existencia de ciertos gastos de representación por comisiones abonadas, implica el derrumbe absoluto de las “presunciones” establecidas por la inspección de que no se registran gastos en Ciudad de Buenos Aires. Frente a esta

realidad, desestimó valorar adecuadamente por una parte, y por la otra, se ha ignorado la prueba contable acompañada y ofrecida como pericia contable.

- Se concluye manifestando que el criterio seguido para la atribución de los ingresos y gastos derivados del ejercicio de sus actividades se adecua plenamente a la normativa vigente y a las interpretaciones de los Organismos del Convenio Multilateral, por lo que se entiende que carece de fundamento alguno la determinación impositiva que pretende el Fisco de la Provincia de Buenos Aires, originando un perjuicio a la potestad tributaria de la Jurisdicción de Ciudad de Buenos Aires.

- Ofrece pericial contable.

Que como consecuencia de la corrida de vista oportunamente realizada, la Jurisdicción manifiesta lo siguiente:

- El tema central de la controversia consiste en determinar la existencia de sustento territorial para la Jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ello por cuanto, a pesar de encontrarse inscripto en el régimen instituido por el Convenio Multilateral y afirmar haber incurrido en gastos en dicha Jurisdicción, el sujeto pasivo no acompañó los comprobantes necesarios que avalaran sus dichos ni probó la existencia de erogaciones que, de acuerdo a lo dispuesto por las normas del citado régimen, otorgan el sustento territorial necesario para justificar la atribución de ingresos a la Ciudad de Buenos Aires.

- En modo alguno, el contribuyente puede pretender disfrazar sus omisiones, su falta de diligencia o de colaboración para el desarrollo de la inspección tras la alegación malintencionada de supuestas falencias en el procedimiento de determinación de oficio.

En el momento de presentar la apelación menciona adjuntar facturas de determinados gastos sin que dicha prueba documental haya sido agregada al momento de interponer el presente recurso, al expediente sub examine. En otros términos: dice que aporta pruebas pero no lo hace.

- La Provincia de Buenos Aires no ha hecho más que actuar de conformidad con la documentación puesta a su disposición por el contribuyente, la que coincide plenamente con las características de la empresa y su realidad económica.

- El contribuyente, a través de la persona autorizada para atender la inspección, afirma que “todos los gastos son realizados en la Provincia de Buenos Aires” y que “...la mercadería es vendida y entregada en la Provincia de Buenos Aires, que la fiscalizada sólo se encarga de entregarla en la compañía de transporte y que el flete es a cargo del cliente...”. Por ello es que el actuante procedió a considerar a la firma como contribuyente local, por la contundencia de los hechos y la falta de pruebas respecto de la existencia de gastos que otorgaran sustento territorial en la Jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires.

- La verificación se practicó en cumplimiento a lo establecido en el Código Fiscal sobre “base cierta”, respetando todos los pasos procedimentales que hacen al debido proceso adjetivo previsto en el mencionado Código Fiscal y emitiendo

finalmente resolución determinativa, en la que se ha hecho una correcta y racional interpretación de la normativa aplicable.

- No es admisible la simple alusión en una apelación a violaciones del debido proceso adjetivo, derecho de defensa, legalidad, que amén de resultar un catálogo de derechos y garantías constitucionales se realiza sin fundamentación, prueba ni justificativo alguno. Es necesario aclarar que los agravios, para ser tales, deben estar fundados y motivados, circunstancia que no se ha dado en el caso, por lo que su simple mención no puede hacer forzar ni transformar un caso donde simplemente se controvierte la interpretación de la norma realizada por el Fisco.
- La propia empresa reconoce a través de persona autorizada, que la totalidad de los gastos se soportan en la Provincia de Buenos Aires, motivo por el cual no han sido agregados a las actuaciones. Y ello no puede ser de otro modo si se tiene en cuenta que la firma posee su planta fabril en la localidad de Pilar, Provincia de Buenos Aires, y afirma que cuando vende la mercadería, se encarga tan sólo de trasladar la misma a la compañía de transporte corriendo por cuenta de sus clientes el flete desde la Jurisdicción bonaerense hasta el lugar de destino.
- De manera alguna la Provincia de Buenos Aires desconoce o niega la aplicación del Convenio Multilateral. En este caso, en que no se exhibe comprobantes de otras Jurisdicciones y no se obtuvo la documentación necesaria que dé sustento territorial a la apertura de Jurisdicciones extrañas, se lo consideró como contribuyente puro de la Jurisdicción.

Que conforme a lo expuesto, ambas partes coinciden en la necesidad de la existencia del denominado “sustento territorial” a fin de que sea procedente la aplicación de las disposiciones del Convenio Multilateral con el objeto de distribuir, entre las Jurisdicciones en que el mismo se produzca, los ingresos brutos totales del contribuyente.

Que el propio Convenio Multilateral en su artículo 1º, último párrafo, establece que “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3º, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una Jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio...”.

Que ello significa que la situación planteada en las presentes actuaciones se circunscribe exclusivamente a un problema de pruebas: la empresa afirma haber incurrido en gastos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mientras que la Jurisdicción lo niega, con lo cual le da el tratamiento de un contribuyente local.

Que la Provincia de Buenos Aires expresa que de manera alguna desconoce o niega la aplicación del Convenio Multilateral, y que en este caso no se exhiben comprobantes de otras Jurisdicciones y no se obtuvo la documentación necesaria que de sustento territorial a la apertura de Jurisdicciones extrañas, por lo que se lo consideró como contribuyente puro de la Jurisdicción.

Que en el presente expediente, no se encuentra agregado ningún elemento y/o comprobante de gastos de los que menciona el contribuyente como prueba, limitándose

a señalar que la Provincia de Buenos Aires declaró inadmisibile e improcedente la prueba contable ofrecida y la puesta disposición de toda la documentación respaldatoria.

Que con los elementos que se encuentran adjuntos a estas actuaciones no es posible afirmar que el contribuyente ha demostrado la realización de gastos en otra u otras Jurisdicciones que no sea la Provincia de Buenos Aires. Lo único con que se cuenta son las manifestaciones del propio interesado de que así ha ocurrido en relación a los derivados de “honorarios profesionales, gastos generales de administración, comercialización, etc.”, al igual que respecto a las ventas por comisionistas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que el contribuyente, en estas actuaciones, no ha probado fehacientemente el sustento territorial necesario para que proceda la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso interpuesto por la firma BELLA CUP S.A. contra los términos de la Resolución N° 1467/04 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, conforme a los fundamentos contenidos 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

**RESOLUCIÓN N° 18/2006 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 507/2005 mediante el cual la firma DECKERT SUSANA MATILDE acciona contra la Resolución N° 1339/2004 de fecha 9/12/2004 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que en su presentación el contribuyente plantea:

- El único elemento utilizado para avalar la pretensión fiscal se basa en la presunción de que en las facturas puede leerse “la mercadería viaja por cuenta y orden del cliente”, lo que motiva que la administración fiscal concluya en la inexistencia del denominado “sustento territorial” para el resto de las Jurisdicciones.
- Sostiene que el desarrollo del negocio muestra que por una parte, los productos son comercializados desde su local comercial, como así también por medio de distintos viajantes y/o empleados mediante venta en la Jurisdicción del cliente y/o adquirente de las mercaderías.
- Respecto a la modalidad de venta en el local comercial, la entrega opera de las siguientes maneras: en ocasiones el flete es por cuenta del cliente, y en la mayor proporción, mediante los furgones destinados a tales efectos, o bien por contratación a terceros de fletes.
- Consta en documentación proporcionada el pago de comisiones por ventas a empleados que no trabajan de manera fija en su local comercial, lo que acredita la existencia de vendedores que se desplazan a otras Jurisdicciones a efectos de realizar la comercialización de sus productos, en cuyo caso los gastos y los ingresos deben apropiarse a la Jurisdicción donde la venta se ha realizado.
- En el inicio del procedimiento fiscal presentó copias de facturación por los períodos fiscalizados que denotan por una parte gastos de fletes contratados y por la otra remitos, facturas y órdenes de compra de los cuales se desprende la entrega de los productos en otras Jurisdicciones. Adjunta documental relacionada con ciertos clientes, entre otros: Casa Ledesma S.A., Aguas Argentinas (según orden de compra donde se detalla el lugar de entrega de las mercaderías y a cargo de quien corre la misma), Dabila Publicidad S.A., contrato para la explotación de cartel publicitario ubicado en Ciudad de Buenos Aires, Asociación de Testigos de Jehová, Peterson Thiele y Cruz con entrega de los productos en Ciudad de Buenos Aires.

- Conforme a ello, dice, se encuentra debidamente acreditado el sustento territorial, por la venta mediante sus vendedores en otras Jurisdicciones o bien por la entrega de los productos a su cargo.
- Menciona en su respaldo, antecedentes de la Comisión Arbitral en los que se establece el criterio de imputación de las ventas en los casos de operaciones donde se realizan visitas a los clientes y se abonan comisiones, destacando el criterio de lugar de entrega de la mercadería como el punto de devengamiento de los ingresos (Resolución N° 1/1995 y N° 4/1995 de la C.A., entre otras).
- En materia de gastos, entiende que por aplicación del artículo 4° del Convenio Multilateral, los mismos deben imputarse a la Jurisdicción donde se desarrolla la actividad de comercialización, aún cuando la erogación se efectúe en otra.
- Es claro que el argumento de que se trata de gastos de escasa significatividad no encuentra sustento a partir de las normas comentadas y la realidad de la modalidad operativa. La dificultad está en ubicar el origen de los mismos, pero no queda margen de dudas respecto a su relevancia.
- Por otra parte, la actividad de explotación de espacios publicitarios que se realiza en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, otorga el indiscutible sustento a la luz del Convenio Multilateral, conforme a cuyas interpretaciones prevalece la teoría de Convenio-sujeto y no Convenio-actividad, evitando que el contribuyente aplique dos o más regímenes distintos para distribuir la base imponible.

Que en su respuesta al traslado, la Provincia de Buenos Aires manifiesta:

- El tema central de la controversia consiste en determinar la existencia de sustento territorial para la aplicación del régimen del Convenio Multilateral, por cuanto, a pesar de encontrarse inscripto en el régimen citado y afirmar haber incurrido en gastos en otras Jurisdicciones, el sujeto pasivo no acompañó los comprobantes necesarios que avalaran sus dichos ni probó la existencia de erogaciones que otorgan el sustento territorial para justificar la inscripción como contribuyente del Convenio Multilateral.
- La Provincia de Buenos Aires no ha hecho más que actuar de conformidad con la documentación puesta a disposición por el contribuyente, la que coincide plenamente con las características de la empresa y su actividad económica.
- Se procedió a considerar a la firma como contribuyente local de la Provincia de Buenos Aires, ante la contundencia de los hechos desplegados así como la falta de prueba, por parte de la fiscalizada, respecto de la existencia de gastos que otorgaran sustento territorial en las restantes Jurisdicciones.
- La fiscalizada se inscribió en el Convenio Multilateral en el mes de junio de 1998; sin embargo, sin ningún sustento normativo y/o fáctico a partir del mes de junio de 1998, calculó coeficientes para cada una de las Jurisdicciones en las que se inscribió, sin ajustarse a lo establecido por los artículos 14 y 5° del Convenio Multilateral, desconociendo los parámetros sobre los que el sujeto calculó los coeficientes desde dicho mes.

- Si bien la empresa afirma efectuar la entrega de los productos a su propio costo a través de vehículos propios y/o contratación de fletes de terceros, no aporta copia de factura que ratifique lo afirmado, advirtiendo que la carga de la prueba incumbe expresamente a quien afirma un hecho, destacando doctrina en la materia que sigue precedentes de la Corte Suprema.

- En relación a los gastos originados en la locación de espacios publicitarios, en rigor un cartel ubicado sobre la Av. General Paz, Capital Federal, lo cierto es que lo único que ello podría probar es el sustento territorial, sin perjuicio de reconocer que se trata de un gasto que a los fines del coeficiente, resulta no computable.

- El contribuyente afirma que posee viajantes de comercio y/o empleados que perciben comisiones por ventas, sin siquiera probar que dichos empleados se trasladan a otras Jurisdicciones a fin de captar clientes ni tampoco que sus vendedores han incurrido en gastos que den sustento a otra Jurisdicción (al menos el gasto de la entrega en la Jurisdicción compradora).

Que conforme a los antecedentes que obran en autos, surge que la controversia está centrada en establecer si el contribuyente Matilde Susana Deckert debe tributar con arreglo a las disposiciones del Convenio Multilateral o si por las características, modalidad y operatoria de la actividad que desarrolla en la Provincia de Buenos Aires debe revestir la calidad de sujeto directo o puro, es decir, atribuyendo la totalidad de las ventas y gastos exclusivamente a dicha Jurisdicción.

Que de las pruebas aportadas por el contribuyente, se consideran relevantes, a los fines de establecer el sustento territorial en otra Jurisdicción, las Ordenes de Compra de la empresa Aguas Argentinas S.A. cuyo domicilio es Reconquista 823 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pudiendo observarse que en el rubro “condiciones de entrega” se expresa: “En el momento de la recepción de las piezas en el Almacén Central de Aguas Argentinas, el Proveedor deberá entregar obligatoriamente el certificado del proceso de Dacrometizado del/los lotes que se entreguen, el cual deberá estar debidamente avalado”.

Que así también, deben ser considerados los ingresos prevenientes de “servicios de publicidad estática”, los cuales corresponden asignarse conforme se desprende de los elementos que obran en autos.

Que conforme a los antecedentes ventilados en estas actuaciones queda suficientemente demostrado que existe sustento territorial en otras Jurisdicciones por lo que procede el encuadre de la actividad del contribuyente en las disposiciones del Convenio Multilateral.

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 a la acción interpuesta por la firma MATILDE SUSANA DECKERT contra la Resolución N° 1339/04 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires -Exp. C.M. N° 507/2005 - interpretando que el contribuyente está sujeto a las disposiciones del Convenio Multilateral por ejercer actividades en más de una Jurisdicción, por los motivos 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**

**RESOLUCIÓN N° 53/2006 (C.A)**

**VISTO:**

El Expediente C.M. N° 552/2005 por el cual Televisión Federal SA promueve la acción prevista por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución del 19/09/05 dictada en el Expediente N° 10326-D.05 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza; y

**CONSIDERANDO:**

Que están reunidos los requisitos que habilitan el tratamiento del caso en el marco de lo establecido por el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que Telefé afirma que no cumple ninguna actividad con arraigo territorial en Mendoza. Describe su operatoria y los contratos con Cuyo Televisión y Tevefé Comercialización SA, que adjunta, entidades ambas que sí desarrollan actividades en la Provincia.

Que manifiesta que es definitorio el proceso para la provisión técnica de la señal que tiene como principal protagonista al satélite INTELSAT 805, con la consecuente necesidad del cambio de frecuencia para retransmitir la misma. Que todo ello ocurre fuera de la Provincia de Mendoza, puesto que opera en el espacio y la emisión de la señal la hacen las licenciatarias mencionadas.

Que en cuanto a la provisión técnica de la señal, Telefé cuenta con una estación terrena ubicada en la Ciudad de Buenos Aires, desde donde se provee la señal para todo el interior del país. Esta señal es subida al satélite mencionado por medio de un Encoder (encargado de comprimir el video en forma digital e identificarlo para su distribución), un Transmisor (que es el que genera la potencia para alcanzar con la señal al satélite) y una antena parabólica para transmitir, apuntada al satélite indicado.

Que una vez que la señal llega al satélite, éste se encarga de cambiar la frecuencia para retransmitirla y así llegar a los usuarios. Éstos, que previamente deben haber adquirido los derechos de televisación de la señal correspondiente, a través de una antena receptora y un decodificador podrán disponer de la señal mencionada, siempre que tengan la autorización correspondiente.

Que la transmisión y recepción cuenta con un sistema de encriptado de señal, lo que significa que para poder recibirla en un decodificador, éste debe estar autorizado.

Que el funcionamiento del sistema de autorización para recibir la señal en los decodificadores es el siguiente: a) cada decodificador satelital posee un número de identificación único; b) el usuario debe comunicar dicha identificación a Telefé para que pueda ser habilitado dentro del sistema de encriptación, donde se determinará si está autorizado a recibir; c) la señal de autorización viaja dentro del paquete de la señal transmitida junto con el video y los audios, en forma digital; d) los decodificadores al recibir la señal del satélite, buscan su identificación y las señales que puedan disponer.

Que expresa que según la Provincia, el decodificador es un equipamiento suministrado por Telefé, necesario para brindar el servicio, por lo que es allí donde la accionante extiende su actividad en la Provincia debiendo tributar conforme al art. 2° del Convenio Multilateral.

Que dice que el decodificador es un dispositivo de interpretación de señales codificadas, que es recibido en comodato por Cuyo Televisión, empresa que tiene a su cargo la instalación y mantenimiento de tales aparatos.

Que además, afirma que la empresa no debe tributar el impuesto ya que no ejerció actividad alguna en Mendoza. A continuación, trata por separado los distintos agravios que le causa la actuación de la Provincia.

Que el primero de ellos consiste en una errónea interpretación de las circunstancias fácticas por parte de la Provincia de Mendoza al considerar que Telefé, al entregar los decodificadores de su propiedad a Cuyo Televisión SA en forma gratuita, incurre en una erogación a reflejarse en el estado de resultados de los estados contables. Que la utilización por la emisora local de los decodificadores, dado que son propiedad de Telefé, originaría el sustento territorial. Que no se trata de una televisión abierta y gratuita por el solo hecho de que la entrega de los decodificadores sea sin cargo ya que éstos permiten la recepción de la señal siempre que se abone el precio por la recepción. Que no resultaría trascendente que el valor de decodificadores no sea significativo, ya que la magnitud del gasto no sería relevante a los efectos de definir si existe o no sustento territorial.

Que el segundo agravio está dado porque el Fisco considera que la entrega de decodificadores de propiedad de Telefé en comodato a Cuyo Televisión SA., brinda el debido sustento territorial.

Que por otra parte, Tevefé es la cesionaria de los derechos de distribución y comercialización de la señal de Telefé para los servicios complementarios de circuitos cerrados de televisión (cable operadores) con el objeto de difundir los programas destinados exclusivamente a sus abonados. A tales efectos, Tevefé comercializa la cesión del derecho de transmisión de la señal de Telefé satelital con la característica de que en este caso, los cable operadores de Mendoza no pueden insertar ningún tipo de programa ni publicidad porque reproducen íntegramente dicha señal. Tevefé comercializa la publicidad nacional en la Jurisdicción de la Provincia de Mendoza.

Que así, en Mendoza, la emisión de la señal Telefé se lleva a cabo a través de los canales de televisión de cable y de las cesionarias señaladas, por lo que Telefé no tiene actividad en la Jurisdicción.

Que también sostiene que tanto la instalación como el mantenimiento del decodificador están a cargo de estas últimas. Que los decodificadores no constituyen un gasto efectuado en Mendoza aunque quienes los utilicen, habiéndolos recibido en comodato de Telefé, lo hagan en el territorio de la Provincia.

Que dice que el gasto en sí, es decir, la compra del decodificador, ha tenido lugar fuera de Mendoza y que todo gasto de mantenimiento que origine su utilización está a cargo de Cuyo Televisión SA. Que por tal motivo, no se puede sostener que un

decodificador adquirido fuera de Mendoza y utilizado por un tercero que lo mantiene y utiliza, configure un gasto de Telefé en Mendoza. Que los decodificadores no son utilizados “en” la emisora local, sino “por” la emisora local.

Que el tercer agravio se relaciona con la gratuidad de la entrega de los decodificadores. Expresa que la resolución determinativa no pone en tela de juicio el hecho de que los decodificadores sean entregados en forma gratuita pero pretende atribuir jurisdicción a Mendoza por la utilización de los decodificadores por Cuyo Televisión. Sin embargo, ese hecho escapa a la procedencia del impuesto porque los decodificadores se entregan en comodato gratuito, lo que quita el carácter de onerosidad que exige la ley para la aplicabilidad del impuesto.

Que argumenta que el hecho de que los decodificadores figuren como erogación de Telefé no implica que la entrega no sea gratuita ni que tal gasto sea realizado en Mendoza.

Que también se agravia por el desconocimiento de la Provincia sobre la actividad. Relata nuevamente donde está ubicada su estación terrena y reitera su operatoria, tal como se dijo en considerandos anteriores, concluyendo que no lleva a cabo ninguna actividad en Mendoza. Manifiesta que en el hipotético y errado supuesto de que se pretendiera que la provisión de la señal se realiza en territorio de Mendoza, Telefé se agravia de tal razonamiento por cuanto ella en ningún momento afirmó que la provisión de la señal se efectuara en forma gratuita; que no es eso lo que implica la entrega de los decodificadores sin cargo.

Que trata luego sobre la entidad del gasto y su vinculación con la actividad. Dice que la resolución sostiene que el escaso valor de los decodificadores no es relevante para definir el sustento territorial. Hace referencia a la hipótesis de gravabilidad por el art. 2º del Convenio Multilateral y cree que la posición del Fisco obedece al hecho de calificar la contratación entre Telefé y Cuyo Televisión como un contrato por correspondencia.

Que afirma, que no cualquier gasto en otra Jurisdicción es suficiente para atribuir ingresos. Insiste en que Telefé no incurre en gasto alguno en Mendoza y estima el valor de cada decodificador en la suma de U\$S 595 a U\$S 1595 y que durante diez años, el monto total de los entregados oscilaría entre U\$S 2900 a U\$S 7900.

Que asevera que la Comisión Arbitral decidió mediante las Resoluciones Nros. 4, 5, y 6 de 1999 que ciertos gastos menores no tienen entidad suficiente para otorgar sustento territorial, en contra del criterio sostenido por la Provincia -Mendoza- en aquel evento.

Que acompaña la documental; ofrece como prueba el expediente administrativo; una pericial contable y otra técnica; y se libre Informe a Cuyo Televisión. Hace reserva del caso federal. Solicita en definitiva, se disponga la improcedencia del impuesto sobre los ingresos brutos reclamado y sus accesorios en razón de no existir actividad territorial en la Jurisdicción.

Que a su turno, la Provincia de Mendoza dice que el criterio fiscal no se originó como consecuencia de los contratos por la compra de acciones u otros mencionados por

Telefé, ya que todos ellos, si bien indican derechos y obligaciones para las partes y generan un vínculo entre Telefé y Cuyo Televisión SA, no hacen al fondo de la cuestión, sino precisamente demuestran que Telefé desarrolla actividad en la Provincia.

Que describe el modo en que la señal de Telefé llega a Mendoza, para resaltar que es Telefé quien habilita o deshabilita el decodificador, según que el cliente tenga o no derecho a recepcionar la señal respectiva. Que Telefé en ningún momento se desprende de la titularidad del derecho sobre la señal de televisión, sino que solamente cede el derecho a difundirla a través de la empresa de radiodifusión en su área de influencia.

Que todo ello lo hace Telefé con Cuyo Televisión S.A. en forma directa y con los cables operadores a través de Tevefé que es la cesionaria de los derechos de distribución y comercialización de la señal de Telefé.

Que cita el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral, los arts. 2º, 3º, 4º y 27 del citado acuerdo, y de todo ello deduce que la existencia de un gasto, de cualquier naturaleza, soportado en una Jurisdicción hace presumir la existencia de actividad a condición de estar vinculado con las actividades interjurisdiccionales del contribuyente. Es decir que hay una relación de causalidad entre el gasto efectuado, por insignificante que sea, y los ingresos que se pretende atribuir.

Que dice que un gasto se considera soportado en una Jurisdicción cuando tiene una relación directa con la actividad que en ella se desarrolla, y esa relación directa entre gasto y actividad, para localizar a aquél en el lugar donde se ejerce la actividad, deberá hacerse con prescindencia del lugar donde la erogación se materialice.

Que es Telefé quien provee la señal a Cuyo Televisión y para realizar la transmisión y recepción cuenta con un sistema de encriptado de señal lo que significa que para que se pueda recibir la misma, resulta imprescindible contar con un decodificador.

Que sostiene que ese instrumento representa un gasto para Telefé que aunque no se hubiera abonado en Mendoza es soportado en ella, toda vez que sin su utilización Telefé no podría obtener ingresos por su actividad. Que el hecho de que no tenga gastos de mantenimiento y sea entregado en comodato no quita el carácter de gasto utilizado "en" la emisora de Mendoza. Se equivoca Telefé al decir que el decodificador es utilizado "por" la emisora de Mendoza. Telefé es quien utiliza el decodificador para poder ejercer la actividad a tal punto que si no lo suministra, no existe transmisión y por lo tanto actividad.

Que cita luego el caso Tele Red Imagen S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires destacando que, si bien el fondo de la cuestión estaba referido a ingresos, se trataba de cesión de derechos de emisión y que la Resolución C.P. N° 12/2002 consideró que la Jurisdicción en donde es distribuida la señal es a la que corresponde asignar los ingresos.

Que asevera que no es relevante que la emisora local pueda insertarle dentro de la programación de Telefé su propia producción por cuanto para que exista sustento

territorial no necesariamente debe actuar como repetidora, sino simplemente efectuar alguna cesión en las condiciones que menciona.

Que afirma que las Resoluciones C.A. N° 4, 5 y 6 invocadas por la accionante no serían aplicables toda vez que cuando en ellas se menciona que los gastos no tienen entidad necesaria para otorgar el sustento no se refieren a su significatividad, sino a que no han cumplido con el requisito de la vinculación de esos gastos con la actividad generadora de ingresos, lo que no se da en este caso.

Que a juicio de esta Comisión Arbitral no son relevantes las distintas relaciones contractuales referidas por la accionante, porque la determinación efectuada por la Provincia de Mendoza no las toma en consideración.

Que Telefé describe, con abundante detalle, cual es el procedimiento técnico utilizado para que la señal de audio y video llegue desde su estación terrena ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a Mendoza y también, aunque sin pormenorizar, las operaciones comerciales entre ella y quienes reciben la citada señal.

Que sólo interesa recordar en el punto, que hay dos empresas mendocinas vinculadas a esta causa, siendo una de ellas, Cuyo Televisión SA, quien recibe el contenido de la señal de Telefé desde Buenos Aires en forma directa, le inserta programas propios, películas adquiridas a terceros, comercializa la publicidad local y luego la difunde. A su turno, Tevefé Comercialización S.A. es una cesionaria de los derechos de distribución y comercialización de la señal de Telefé para los servicios complementarios de circuitos cerrados de televisión, llamados cable operadores. Esta empresa no puede modificar la señal recibida de Telefé debiendo limitarse a difundirla exclusivamente entre sus abonados.

Que básicamente, desde la estación terrena ubicada en la Ciudad de Buenos Aires, Telefé envía una señal encriptada a un satélite y desde éste, baja a usuarios ubicados en Mendoza. La Provincia coincide con esta modalidad de remisión y recepción de la señal, razón por la cual sobre el punto no existe conflicto.

Que la transmisión de los datos por Telefé y su recepción por los usuarios, que son aquéllos que adquirieron los derechos de televisación de las señales recibidas, da cuenta de un acuerdo de voluntades o un vínculo jurídico entre aquella y éstos, o si se prefiere, de una comercialización de derechos entre un sujeto de una Jurisdicción y la adquisición por otro, de una distinta. Es decir, entre cedente y cesionario de los derechos existe una operación de naturaleza económica.

Que los usuarios, que son Cuyo Televisión S.A. y Tevefé Comercialización SA, adquirentes de los derechos, reciben la señal a través de una antena receptora y un decodificador, este último previamente autorizado por Telefé, según reconoce la accionante.

Que la recepción de la señal en la Provincia de Mendoza, en lo que es de interés de la Comisión, requiere no sólo de una antena receptora sino también de un decodificador. Cada uno de los decodificadores necesita de un sistema de autorización o habilitación por Telefé y tienen un número único de identificación. Entonces, el usuario comunica a Telefé la identidad del decodificador que ésta le suministrara; ella lo

habilita dentro del sistema de encriptación de los datos, de tal manera que la autorización viaja junto al paquete de la señal de audio y video. El decodificador, al recibir la señal del satélite, busca la identificación y habilitación y las señales que puede disponer.

Que en esencia, la controversia está dada porque los decodificadores son de propiedad de Telefé que los entrega en comodato a los usuarios, quienes son los encargados de su instalación y mantenimiento. Para Telefé la existencia y utilización de los decodificadores de su propiedad en la Provincia no generan sustento territorial alguno, pero sí para esta última quien sostiene que para la empresa constituye un gasto por encontrarse en el estado de resultados de los estados contables. Para Mendoza, los decodificadores son de Telefé, tienen un código propio a fin de recibir la señal, siempre que se abone el precio por la recepción; que no se trata de televisión abierta y gratuita, aunque la entrega de los instrumentos sea en comodato, sin que interese el valor del decodificador.

Que con relación al primer agravio expresado por la accionante, Mendoza no ha interpretado erróneamente las circunstancias fácticas, por cuando resulta claro que la señal proveniente de Buenos Aires remitida al satélite es bajada para su utilización en Mendoza. Esa señal no puede ser aprovechada sin la existencia de un decodificador, que previamente fue autorizado por Telefé.

Que corresponde resaltar aquí que tal señal no es recibida en Mendoza en forma gratuita sino mediando una contraprestación económica, es decir, no se puede recibir la señal si no se abona un precio por su recepción. La existencia del decodificador es tan trascendente que sin él Telefé no podría comercializar las señales de audio y video en la Provincia.

Que el hecho de que el decodificador sea entregado en préstamo gratuito no le resta derechos a la Provincia, toda vez que Telefé continúa manteniendo su propiedad, aunque la instalación y el mantenimiento -hechos invocados pero no acreditados en autos-, lo haga el comodatario y lo más importante es que para hacerse de ellos tuvo que incurrir en un gasto que es demostrativo del sustento territorial en Mendoza.

Que dicho gasto, aunque la erogación haya ocurrido en otra Jurisdicción, fue realizado a los fines de cumplir Telefé con la prestación debida a Cuyo Televisión y Tevefé Comercialización, de autorizar el uso de la señal en la Provincia, es decir, el gasto fue ocasionado o motivado por el ejercicio de actividad de Telefé en la Provincia, de tal manera que sin incurrir en él, Telefé no podría comercializar su señal en Mendoza.

Que los decodificadores, que revisten el carácter de bienes de uso, forman parte de la actividad comercial de la contribuyente. La cesión en comodato se usa como una técnica para ampliar y mantener la comercialización de sus productos, ya que ellos son los únicos elementos con los cuales pueden recibirse las señales útiles para retransmitirlas. Tales instrumentos siguen siendo de propiedad de Telefé, pues no los entregan con el ánimo de desprenderse de ellos, sino exclusiva y fundamentalmente con el fin de que el usuario tenga el elemento que le permita recibir la señal, que es el fin primordial del negocio. La entrega de los equipos a los usuarios está directamente

relacionada con la actividad de la empresa, formando parte de su estrategia comercial, por lo cual debe considerarse vinculada con la actividad gravada del contribuyente.

Que probablemente la confusión de Telefé provenga del hecho de considerar que el sustento territorial requiere del despliegue de acciones o maniobras físicas de la empresa dentro de un territorio determinado, lo que no es así, por cuanto existen muchas maneras de realizar un gasto en una Jurisdicción sin ese despliegue, que atraen ingresos para ella en la medida en que tengan como finalidad ejercer una actividad onerosa sujeta al gravamen, precisamente porque el gasto denota el desarrollo de la actividad.

Que el argumento de que los decodificadores sean entregados en forma gratuita le quita el carácter de onerosidad que exige la ley para la aplicabilidad del impuesto, pareciera obedecer a un desacierto técnico por cuanto no est  en discusión que el objeto social de la empresa consista en traficar con decodificadores sino que se vale de éstos para el ejercicio de la actividad de radiotelecomunicaciones.

Que en resumen, es intrascendente que los decodificadores se entreguen en comodato y que la instalación y mantenimiento están a cargo de los comodatarios.

Que tampoco tiene relevancia la cuantía del gasto. En la medida en que se ocasione en una Jurisdicción, da derecho a que ésta pretenda parte de la base imponible. El Convenio Multilateral, a la hora de disponer que parte de los ingresos totales se atribuyan en proporción a los gastos, no hace ninguna distinción relacionada a la mayor o menor cuantía de ellos. Por el contrario, el artículo 4  expresamente habla de los gastos de escasa significación, pero no lo hace a los fines de excluir a un Fisco de la distribución de la base imponible como pretende la demandante, sino para la hipótesis que no puedan ser distribuidos con certeza, requisito inexistente en esta causa, en cuyo caso se los neutraliza asignándolos en la misma proporción que los demás. Pero lo más significativo es que esta norma indica claramente que la realización de un gasto en una Jurisdicción, por insignificante que sea, la autoriza a pretender una porción de la base imponible.

Que le asiste razón a Mendoza cuando sostiene que un gasto se considera soportado en una Jurisdicción cuando tenga una relación directa con la actividad que en ella se desarrolla. También es cierto que no interesa en que lugar se hizo la erogación por los decodificadores, toda vez que ella est  ocasionada o provocada a los fines del desarrollo de su actividad. Aún en la hipótesis de activación del gasto, tema introducido por la accionante, las amortizaciones del bien deben ser atribuidas a la Provincia de Mendoza por imperativo del art. 3  del Convenio Multilateral.

Que la expresión contable "gasto" alude a un desembolso dinerario en una operación onerosa que tiene como contrapartida, en este caso, la entrega de un bien de uso durable. Al originarse el gasto se produce una doble circulación económica, ya que por un lado sale dinero y por el otro, entran bienes con los cuales ordinariamente se pretende obtener ingresos provenientes del ejercicio de la actividad. En este caso, según los dichos de la accionante, quien expresamente denomina gasto al monto pagado por los decodificadores, no interesa si se trata de un gasto corriente, que afecta solamente al período en que se origina, o a varios períodos, aunque al hablar de la eventual activación del gasto incurrido, daría a entender que se trataría de un bien durable sujeto

a amortización, la cual, según los términos del primer párrafo del art. 3º del Convenio Multilateral, debe computarse como gasto generando sustento territorial, e indudablemente corresponde su atribución al lugar donde se encuentra radicado el bien amortizado, que es Mendoza.

Que la erogación en cambio, es un concepto financiero, de carácter patrimonial, que ordinariamente hace referencia a un desembolso de dinero como contrapartida por el suministro del bien, como son los decodificadores y aunque a veces pueda ser asimilado a un gasto, el Convenio Multilateral establece a los fines de la atribución una distinción nítida entre ambos conceptos.

Que lo expresado en párrafos anteriores tiene sustento en el art. 2º inc. a) que alude a los “gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción”; mientras que el art. 3º refiere que son aquéllos que se originan por el ejercicio de la actividad, dando diversos ejemplos, como ser “...todo gasto de ...comercialización...”, incluyendo las amortizaciones. A su turno, el art. 4º es preciso al establecer que un gasto es efectivamente soportado cuando está relacionado directamente con la actividad, aunque la erogación se haya efectuado en otra Jurisdicción.

Que en relación a la prueba ofrecida por Telefé, carece de interés pedir el expediente a la Provincia, toda vez que la controversia es precisa y está centrada exclusivamente en dilucidar si tales decodificadores autorizan a considerar que, en el caso, hay sustento territorial. El mismo comentario merece el ofrecimiento de prueba pericial contable y técnica, como asimismo la de informe a Cuyo Televisión.

Que esta Comisión concuerda con la postura de la Provincia de Mendoza, por entender que los gastos que hiciera la empresa deben ser atribuidos a dicha Provincia, toda vez que se incurre en ellos con la sola finalidad de que la empresa de radiotelecomunicación pueda realizar su actividad, a punto tal que sin haber ellos le sería imposible llevarla a cabo, y ello es así aunque la erogación por la compra de los decodificadores se haya producido en la Ciudad de Buenos Aires.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción planteada por Televisión Federal S.A. contra la Resolución del 19/09/05 dictada en el Expte. N° 10326-D.05 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza, 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**

**ANEXO II.2**

**COMISION PLENARIA**

RESOLUCION N° 7/2003 (C.P.)

Visto el Recurso de Apelación presentado por la Provincia de Salta, contra la Resolución N° 27 de la Comisión Arbitral dictada con fecha 17 de septiembre de 2002, en el Expediente C.M. N° 304/2002, caratulado “S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/ Provincia de Salta”, y

CONSIDERANDO:

Que contra la Resolución N° 28 de la Comisión Arbitral, la Provincia de Salta interpuso recurso de apelación, todo ello en los términos del artículo 25 del Convenio Multilateral del 18.8.77 y las normas de la “Ordenanza Procesal” de la Comisión Plenaria.

Que dicho recurso ha sido deducido en legal tiempo y forma por lo cual deviene pertinente su tratamiento y análisis.

Que en lo esencial, la Provincia de Salta se agravia de lo resuelto por la Comisión Arbitral en cuanto sostiene que solamente procederá la aplicación del gravamen cuando se demuestre fehacientemente que los productos son entregados en la misma Provincia. Agrega, en tal sentido, que la resolución recurrida limita la potestad tributaria de la Provincia de Salta para aplicar la figura de la mera compra al señalar que el sustento territorial necesario para la aplicación del gravamen estaría dado necesariamente por el lugar de entrega de la mercadería.

Que por otro lado, señala que, de mantenerse el criterio sentado por la resolución impugnada, dicha jurisdicción se vería perjudicada ya que sus productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos son extraídos de su jurisdicción sin pagar tributo alguno, erosionando su materia imponible.

Que en otro orden de ideas, la Provincia de Salta señala que la resolución cuestionada ha prescindido del análisis de los aspectos fácticos del caso en concreto ya que la empresa S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA. ha reconocido expresamente, en su presentación original ante la Comisión Arbitral, que compra cereales y oleaginosas a productores en la Provincia de Salta. Agrega que tal circunstancia no ha constituido un hecho controvertido en estas actuaciones, encontrándose allí la existencia de sustento territorial, como requisito necesario para la aplicación del gravamen y la correspondiente atribución de base imponible a la Provincia de Salta.

Que la cuestión a dilucidar radica en determinar, en el caso en concreto, si se ha acreditado el desarrollo de actividad como requisito necesario para el ejercicio de la potestad tributaria jurisdiccional, a los fines de que la Provincia de Salta pueda participar en la atribución de base imponible, en los términos del artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral.

Que cabe señalar que para la aplicación del concepto de “mera compra”, descripto en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la

intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos éstos, que en el caso concreto, se han considerados debidamente probados.

Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.

Que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados.

Que, asimismo, en autos obra dictamen jurídico previo.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**  
**(Convenio Multilateral del 18/08/77)**  
**RESUELVE:**

ARTICULO 1§) - Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la Provincia de Salta, contra la Resolución N° 27/2002 dictada por la Comisión Arbitral, con base en los considerandos precedentes.

ARTICULO 2§) - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.

**MARIO A. SALINARDI**  
**SECRETARIO**

**PABLO GERARDO GONZALEZ**  
**PRESIDENTE**

RESOLUCION N° 9/2003 (C.P.)

VISTO:

Visto el Recurso de Apelación presentado por la Provincia de Salta, contra la Resolución N° 28 de la Comisión Arbitral dictada con fecha 17 de septiembre de 2002, en el Expediente C.M. N° 306/2002, caratulado "PECOM AGRA S.A. c/ Provincia de Salta", y

CONSIDERANDO:

Que contra la Resolución N° 28 de la Comisión Arbitral, la Provincia de Salta interpuso recurso de apelación, todo ello en los términos del artículo 25 del Convenio Multilateral del 18.8.77 y las normas de la "Ordenanza Procesal" de la Comisión Plenaria.

Que dicho recurso ha sido deducido en legal tiempo y forma por lo cual deviene pertinente su tratamiento y análisis.

Que en lo esencial, la Provincia de Salta se agravia de lo resuelto por la Comisión Arbitral en cuanto sostiene que solamente procederá la aplicación del gravamen cuando se demuestre fehacientemente que los productos son entregados en la misma Provincia. Agrega, en tal sentido, que la resolución recurrida limita la potestad tributaria de la Provincia de Salta para aplicar la figura de la mera compra al señalar que el sustento territorial necesario para la aplicación del gravamen estaría dado necesariamente por el lugar de entrega de la mercadería.

Que por otro lado, señala que, de mantenerse el criterio sentado por la resolución impugnada, dicha jurisdicción se vería perjudicada ya que sus productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos son extraídos de su jurisdicción sin pagar tributo alguno, erosionando su materia imponible.

Que en otro orden de ideas, la Provincia de Salta señala que la resolución cuestionada ha prescindido del análisis de los aspectos fácticos del caso en concreto ya que la empresa PECOM AGRA S.A. ha reconocido expresamente, en su presentación original ante la Comisión Arbitral, que compra cereales y oleaginosas a productores en la Provincia de Salta. Agrega que tal circunstancia no ha constituido un hecho controvertido en estas actuaciones, encontrándose allí la existencia de sustento territorial, como requisito necesario para la aplicación del gravamen y la correspondiente atribución de base imponible a la Provincia de Salta.

Que la cuestión a dilucidar radica en determinar, en el caso en concreto, si se ha acreditado el desarrollo de actividad como requisito necesario para el ejercicio de la potestad tributaria jurisdiccional, a los fines de que la Provincia de Salta pueda participar en la atribución de base imponible, en los términos del artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral.

Que cabe señalar que para la aplicación del concepto de “mera compra”, descripto en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos éstos, que en el caso concreto, se han considerados debidamente probados.

Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.

Que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados.

Que, asimismo, en autos obra dictamen jurídico previo.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**  
**(Convenio Multilateral del 18/08/77)**  
**RESUELVE:**

ARTICULO 1§) - Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la Provincia de Salta, contra la Resolución N° 28/2002 dictada por la Comisión Arbitral, con base en los considerandos precedentes.

ARTICULO 2§) - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.

**MARIO A. SALINARDI**  
**SECRETARIO**

**PABLO GERARDO GONZALEZ**  
**PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 18/2005 (C. P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 449/2004 por el que AMPACET SOUTH AMERICA S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 9/2005 de la Comisión Arbitral, que se dictara rechazando la acción planteada por la citada empresa ante la determinación impositiva que le practicara el Fisco de San Luis; y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los requisitos establecidos por las normas que rigen la materia para el tratamiento del recurso en cuestión.

Que la empresa, en su presentación, expresa:

- No se ha configurado el sustento territorial que exige el Convenio para su aplicación. Los gastos de que se ha valido la Comisión Arbitral para resolver carecen de la entidad suficiente para generarlo, toda vez que los utilizados (gastos mínimos de hotelería y viáticos) no tienen vinculación con la actividad interjurisdiccional del contribuyente.
- De las fuentes probatorias analizadas por el Fisco y que fueron tomadas por la Comisión Arbitral para resolver, surge claramente que las empresas que tuvieron vínculos contractuales con la sociedad recibieron las mercaderías en la Provincia de Buenos Aires, circunstancia que inhibe todo razonamiento que pretenda sostener que el gasto –elemento imprescindible para la aplicación del artículo 2° inciso b) del Convenio- se ha efectuado en el caso en cuestión en la Provincia de San Luis.
- La no validez del antecedente de Marítima Challaco citado en la Resolución que se recurre, toda vez que no ha existido un desplazamiento hacia la Jurisdicción determinante como ocurriera en el caso que se cita.
- No cabe recurrir al principio de la realidad económica cuando no ha habido gastos que den sustento.

Que el Fisco en la contestación al traslado que se le efectuara, hace saber:

- Se encontró en distintas facturas y comprobantes, gastos de transporte, viajes, hotelería y gastos de tarjetas de crédito desde febrero de 1996, los cuales otorgaron sustento territorial para la aplicación del Convenio a partir de dicho momento.
- Yerra la empresa al inferir que el único gasto que otorga sustento territorial en la Jurisdicción de que se trate, es el originado en transporte de mercaderías, dado que la normativa lo que exige es que existan gastos vinculados con la actividad interjurisdiccional del contribuyente, sin referirse exclusivamente al transporte.
- El sustento territorial se encuentra suficientemente demostrado en todo el expediente (fs. 262/282).

- De acuerdo a las comprobaciones efectuadas en el caso -varias manifestaciones de clientes y el reconocimiento mismo de la recurrente-, está debidamente probado que las operaciones efectuadas fueron concretadas mediante correo electrónico, fax, teléfono, etc. La realidad económica indica que la empresa ha obtenido ingresos en virtud de ventas bajo la modalidad –en los términos del Convenio- de contratos entre ausentes, a clientes cuyos domicilios radican en San Luis.

- Por ello, la Provincia de San Luis ha utilizado una de las pautas del derecho tributario –principio de la realidad económica- con razonabilidad y prudencia, evaluando la situación concreta y atribuyendo ingresos al domicilio del adquirente, y cuando el cliente ha tenido más de uno, se ha privilegiado el domicilio fiscal y el de radicación de la planta fabril.

-Cita en apoyo, el antecedente de la Resolución CP N° 2/05 (ICI Argentina S.A.).

Que de los antecedentes que obran en autos surge que la cuestión controvertida radica en determinar si:

1. Se encuentra configurado el sustento territorial.
2. Si las operaciones objeto de la Resolución se perfeccionan entre ausentes en los términos del artículo 1º, último párrafo, y artículo 2º inciso b), última parte, del Convenio Multilateral.

Que respecto de la cuestión señalada en los puntos precedentes, conforme a la documentación que consta en las actuaciones, se observa que si bien el contribuyente se agravia porque considera que los gastos ocasionados en la Jurisdicción de San Luis no presumen la existencia de sustento territorial, no aporta nuevos elementos que hagan variar el análisis que realizara la Comisión Arbitral al dictar la Resolución N° 9/2005.

Que la Comisión Arbitral al expedirse mediante la Resolución N° 9/2005, constató que los gastos computados por la inspección se calcularon de acuerdo al criterio que utilizó la empresa en el año 1999, es decir, prorrataando el total de los gastos de comercialización y el 50% de los gastos de fletes y movilidad por el coeficiente de ingresos correspondiente a la jurisdicción.

Que asimismo, consta en las actuaciones, que se revisaron los gastos a partir del año 1994, encontrando en distintas facturas y comprobantes, gastos de transporte, viajes, hotelería y gastos de tarjeta de crédito desde febrero de 1996, los cuales otorgan sustento territorial para la aplicación del Convenio Multilateral a partir de dicho mes.

Que analizada la problemática que se plantea en relación el punto 2), se considera aconsejable determinar, ante la declaración de las empresas adquirentes de los bienes y la falta de prueba en contrario, que los domicilios relevantes a tener en cuenta son los que las empresas adquirentes poseen en San Luis, ya que las mercaderías se entregan en dicha Jurisdicción, y las operaciones se concertaron por teléfono, vía fax o correo electrónico, verificándose, para el caso, que se está en presencia de las operaciones entre ausentes a que alude el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral.

Que el criterio que utilizara la fiscalización para asignar los ingresos es razonable, resaltando el hecho de que el objeto central de las empresas productoras de bienes es su asentamiento en la Provincia de San Luís.

Que los Organismos del Convenio Multilateral han sostenido para casos similares al que se analiza, que corresponde atribuir los ingresos provenientes de operaciones entre ausentes al domicilio del adquirente (Resolución C.A. N  3/2000, ratificada por la Comisión Plenaria s/Resolución N  12/2000 – Basf Argentina c/Provincia de Buenos Aires), siendo el antecedente más cercano el de la Resolución N  2/2005 de la Comisión Plenaria, dictada en el caso ICI ARGENTINA.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**  
(Convenio Multilateral del 18.08.77)  
**RESUELVE:**

ARTICULO 1 ) - Rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por la empresa AMPACET SOUTH AMERICA S.R.L. contra la Resolución N  9/2005 de la Comisión Arbitral - Exp. C.M. N  449-2004 AMPACET SOUTH AMERICA SRL c/ Provincia de San Luís-, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2 ) - 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**

**CRA. SUSANA BEATRIZ MISTRETTA - PRESIDENTE**

**ANEXO III**

**MERA COMPRA**

**ANEXO III. 1**

**COMISION ARBITRAL**

RESOLUCIÓN N° 27/2002 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 304/02 S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/Provincia de Salta, iniciado a raíz de la acción planteada por la empresa de referencia ante la determinación impositiva efectuada por dicho Fisco, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos para habilitar la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, así como los recaudos de temporalidad exigidos por la norma que rige la materia.

Que la contribuyente manifiesta ser una empresa dedicada a la industrialización de oleaginosas, adquiriendo la materia prima en distintas provincias entre ellas la Provincia de Salta, a productores o acopiadores, luego de lo cual la industrializa en la Provincia de Santa Fe, en la planta-puerto ubicada en General Lagos, y desde allí entre el 95 al 99% de los productos son exportados, vendiéndose el resto en el mercado interno.

Que efectúa compras en las Bolsas de Cereales de Buenos Aires y Rosario a intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.) de cereales y oleaginosas producidas en la Provincia de Salta y efectúa otras compras fuera y sin intervención de las mencionadas Bolsas, casos en los cuales productores de la Provincia de Salta o intermediarios ofrecen generalmente en forma telefónica sus productos a la empresa en sus oficinas, que no están ubicadas en Salta.

Que en ambos casos la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia de Salta, siempre con flete a cargo del vendedor (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega.

Que liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al régimen general del Convenio Multilateral, no habiendo asignado base imponible a la Provincia de Salta atento a que considera no haberse devengado el hecho imponible previsto por la normativa provincial.

Que la Provincia de Salta expresa como fundamento del ajuste que el contribuyente ha efectuado compras en la Provincia que, por su esencia, están incluidas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal, entendiendo que al no haber constancias de que se hubiere pagado dicho impuesto por parte del comprador y estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral que establece la forma en que se distribuye la base en el caso en que se aplique el instituto de "la mera compra".

Que la empresa entiende que la pretensión fiscal de la Provincia es improcedente porque la mera compra establecida en el mencionado artículo exige el requisito del sustento territorial y ello no se encuentra configurado, en el caso además de señalar que

por aplicación de esa norma no se pueden gravar actividades exentas como las exportaciones.

Que el Fisco afirma que la determinación se justifica por la mera compra de productos primarios, aclarando que para el caso de que los productos adquiridos sean luego exportados debe tratarse tal situación proporcionándose la base imponible distinguiendo la correspondiente a “exportaciones” de la “venta” en el mercado interno en tanto el contribuyente demuestre fehacientemente haber exportado a nombre propio.

Que las cuestiones a resolver son, en primer lugar, si es necesaria la existencia de sustento territorial en la aplicación de la figura de la “mera compra” y en segundo lugar, si la aplicación de esta figura otorga la posibilidad de gravar ingresos producidos por exportaciones.

Que el artículo 160 del Código Provincial al referirse a la mera compra hace referencia a “actividades que sean realizadas dentro de la Provincia” por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial, o sea que las actividades deben ser desarrolladas en la Provincia para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de sustento territorial.

Que en el caso, si bien la empresa entiende que ninguna de las operaciones que realiza redundan en el ejercicio de actividad en la Provincia, la misma manifiesta expresamente a fs. 3 que las entregas de los productos se efectúan dentro o fuera de la Provincia de Salta, según convenga en cada caso, siempre con flete a cargo del vendedor (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega, de lo que podría inferirse que cuando los productos son entregados en la misma Provincia existirían elementos como para llegar a dar el sustento necesario para la aplicación del gravamen.

Que en lo que respecta a los productos exportados, la aplicación de la norma que grava la mera compra no puede hacer declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provengan de exportaciones, siendo éste el criterio que acepta a fs. 74 la jurisdicción determinante.

Que en este sentido, será de aplicación el criterio expuesto por la Comisión Plenaria en la Resolución de fecha 14/9/90 por la que se establece que en todos los casos los ingresos y gastos de exportaciones deben ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución.

Que en autos obra dictamen de la Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral 18.08.77)  
RESUELVE:

BUENOS AIRES, 17 de Setiembre de 2002

RESOLUCIÓN N° 28/2002 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 306/02 PECOM AGRA S.A. c/ Provincia de SALTA, iniciada a raíz de la acción planteada por la empresa de referencia ante la determinación impositiva efectuada por dicho Fisco, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos para habilitar la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral así como los recaudos de temporalidad exigidos por la norma que rige la materia.

Que la contribuyente manifiesta ser una empresa dedicada a la industrialización de oleaginosas, adquiriendo la materia prima producida en distintas provincias, entre ellas la Provincia de Salta, a productores o acopiadores, luego de lo cual la industrializa en la Provincia de Santa Fe, en la planta puerto ubicada en General Lagos, y desde allí aproximadamente el 95% de los productos obtenidos son exportados, vendiéndose el resto en el mercado interno.

Que efectúa compras a productores e intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.) de cereales y oleaginosas producidos en la Provincia de Salta y efectúa otras compras fuera de la misma, casos en los cuales, productores de la Provincia de Salta o intermediarios ofrecen generalmente en forma telefónica sus productos a la empresa en sus oficinas.

Que en ambos casos, la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia de Salta, con flete en algunos casos a cargo del vendedor y en otros a su cargo (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega.

Que liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al régimen general del Convenio Multilateral, no habiendo asignado base imponible a la Provincia de Salta atento a que considera no haberse devengado el hecho imponible previsto por la normativa provincial.

Que la Provincia de Salta al efectuarle la determinación impositiva, expresa como fundamento del ajuste que el contribuyente ha efectuado compras en la Provincia que, por su esencia, están incluidas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal, y al no haber constancias de que se hubiere pagado dicho impuesto por parte del comprador y estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral que establece la forma en que se distribuye la base en el caso en que se aplique el instituto de "la mera compra".

Que la empresa entiende que la pretensión fiscal de la Provincia es improcedente, porque la mera compra establecida en el mencionado artículo exige el requisito del sustento territorial y ello no se encuentra configurado en la totalidad de los casos, además de señalar que por aplicación de esa norma no se pueden gravar actividades exentas como las exportaciones.

Que el Fisco afirma que la determinación se justifica por la mera compra de productos primarios, aclarando que para el caso de que los productos adquiridos sean luego exportados debe tratarse tal situación proporcionándose la base imponible distinguiendo la correspondiente a “exportaciones” de la de las “ventas” en el mercado interno en tanto el contribuyente demuestre fehacientemente haber exportado a nombre propio.

Que las cuestiones a resolver son, en primer lugar, si es necesaria la existencia de sustento territorial en la aplicación de la figura de la “mera compra” y en segundo lugar, si la aplicación de esta figura otorga la posibilidad de gravar ingresos producidos por exportaciones.

Que el artículo 160 del Código Provincial, al referirse a la mera compra hace referencia a “actividades que sean realizadas dentro de la Provincia” por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial, o sea que las actividades deben ser desarrolladas en la Provincia para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción, por lo que no pueden ser gravadas aquellas operaciones en donde se carezca de pruebas respecto de la existencia de sustento territorial.

Que en el caso, si bien la empresa entiende que ciertas operaciones que realiza redundan en el ejercicio de actividad en la Provincia, la misma manifiesta que las entregas de los productos se efectúan dentro o fuera de la Provincia de Salta, según convenga en cada caso, con flete a cargo del vendedor y en otros a su cargo (sea productor o intermediario) hasta el lugar de entrega, de lo que se infiere que cuando los productos son entregados en la misma Provincia existen elementos que dan el sustento necesario para la aplicación del gravamen.

Que en lo que respecta a los productos exportados, la aplicación de la norma que grava la mera compra no puede hacer declinar la potestad de eximir al comprador cuyos ingresos provengan de exportaciones, siendo éste el criterio que acepta a fs. 74 la jurisdicción determinante.

Que en este sentido será de aplicación el criterio expuesto por la Comisión Plenaria en la Resolución de fecha 14/9/90 por la que se establece que en todos los casos los ingresos y gastos de exportaciones deben ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución.

Que en autos obra dictamen de la Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral 18.08.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1°).- Hacer lugar al recurso interpuesto por la firma PECOM AGRA S.A., contra la resolución de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, en tanto y en cuanto se configuren los supuestos de hecho y de derecho contenidos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°).- Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

**MARIO A. SALINARDI**  
SECRETARIO

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI**  
PRESIDENTE

RESOLUCIÓN N° 31/2002 (C.A.)

Visto el presente Expediente C.M. N° 305/02 LEDESMA S.A.A.I. c/ PROVINCIA DE SALTA iniciado a raíz de la presentación efectuada por la firma de referencia ante la Resolución Determinativa de fecha 23.01.02 realizada por el Fisco de la Provincia de Salta, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos exigidos por las normas que rigen la materia que hacen que la acción resulte procedente.

Que la empresa produce cítricos en la Provincia de Jujuy destinados a la comercialización "en fresco" y a la industrialización para la obtención de jugos concentrados y aceites esenciales, así como también con el fin de satisfacer la demanda tanto del mercado local como internacional, adquiere cítricos a terceros productores o intermediarios ubicados en otras localidades de la Provincia o de otras Provincias, los cuales son procesados en su planta o enviados a la planta de empaque para su reventa en el mismo estado.

Que la accionante se agravia de la resolución que cuestiona porque el Fisco basó su determinación en el artículo 13 del Convenio Multilateral y no precisó cual de los tres párrafos resulta aplicable al caso concreto, considerando que en el caso resulta procedente su encuadre en el 2do. párrafo que se refiere específicamente a la adquisición directa a los productores o intermediarios de arroz, lana y fruta.

Que en función de ello, entiende que deben excluirse de la base imponible las compras efectuadas con destino al mercado externo y la distribución mayorista de fruta cítrica adquirida en la Provincia con destino al mercado interno ya que no se produce la industrialización que considera prevé como requisito el párrafo en tratamiento, entendiendo que dada esta circunstancia la actividad de re-venta debería recaer en el artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que el Fisco afirma que la determinación se manifiesta por "la mera compra" de productos primarios, aclarando que para el caso de que los productos adquiridos sean luego exportados debe tratarse tal situación proporcionándose la base imponible en consideración al volumen de exportaciones y ventas en el mercado interno en tanto el contribuyente demuestre fehacientemente haber exportado a nombre propio.

Que asimismo, considera que deberán depurarse las compras de otras jurisdicciones que se hubiesen computado así como los períodos que pudieran estar prescriptos conforme al Código Fiscal.

Que las cuestiones a resolver pasan por la identificación del párrafo del artículo 13 aplicable al caso y las implicancias de la norma respecto a las distintas variantes en la comercialización de los productos adquiridos.

Que de la lectura del artículo en cuestión, surge en el primer párrafo el criterio a seguir cuando la mercadería sale sin vender de la jurisdicción productora para su venta fuera de la misma, y en ese caso se refiere a la totalidad de los productos agropecuarios, mineros y/o frutos del país, en tanto que el segundo párrafo se refiere al criterio de distribución en el caso de la industria tabacalera, quebracho y algodón y arroz, lana y fruta, y el tercer párrafo que contempla la mera compra, no hace mención a todos los productos sino que se refiere a los “restantes” productos, es decir a todos aquellos que no estuvieren enunciados en el primero y segundo párrafo.

Que en función de lo expuesto, en el caso debe ser aplicado el segundo párrafo del artículo 13, porque expresamente la norma contempla el bien que se transfiere, y el instituto de la mera compra está referido a los “restantes” productos, es decir, los no nominados específicamente.

Que asimismo, dicho párrafo se refiere al industrial del tabaco que adquiere la materia prima directamente del productor, al industrial y otros responsables del desmonte que adquieran el quebracho y algodón, indicando que en el caso se utilizará igual criterio de distribución o atribución de la base imponible, y por último a la adquisición -sin indicar si es por el industrial o por terceros- de arroz, lana y fruta a los productores acopiadores e intermediarios.

Que en los tres supuestos enunciados precedentemente, resulta única la atribución de la base imponible, en el sentido que “corresponde a la jurisdicción productora un importe igual al valor de adquisición” de cada uno de los productos y frutos del país enunciados en el artículo.

Que el párrafo segundo no se refiere exclusivamente a la compra para industrializar el producto como señala el contribuyente, ya que si bien el carácter de industrial es un requisito para el caso del tabaco no lo es para el quebracho y el algodón porque justamente en estos casos la compra también puede ser hecha por otros responsables.

Que asimismo, la parte final de dicho párrafo se refiere a la adquisición lisa y llana, del arroz, lana y fruta, sin identificar el carácter del comprador, por lo que el criterio que unifica este segmento de la norma es la forma de atribución de la base imponible.

Que en función de lo expuesto, no es correcta la interpretación del contribuyente respecto a que corresponde que por el segundo párrafo del artículo citado, sean incorporadas solamente las compras realizadas únicamente con el objeto de su posterior industrialización, sino todas las adquisiciones del producto de que se trata.

Que respecto al planteo de la alícuota que debe aplicarse al hecho gravado, el tema es estrictamente local y por lo tanto es en ese ámbito donde debe resolverse.

Que a su vez, por la incorporación de mercadería comprada a otras jurisdicciones el Fisco determinante acepta su exclusión tal como lo plantea la empresa así como la revisión de los períodos prescriptos.

Que en cuanto a la mercadería adquirida con destino a ser exportada, resulta de aplicación el criterio de la Comisión Plenaria en la resolución del 14/9/90 por el que se establece que, en todos los casos, los ingresos y gastos de exportación deben ser excluidos para la confección del coeficiente de distribución.

Que obra en autos dictamen de la Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

RESUELVE:

ARTICULO 1°).- Hacer lugar parcialmente a la acción planteada por la empresa LEDESMA S.A.A.I. contra la Resolución Determinativa efectuada por el Fisco de la Provincia de Salta, debiendo aplicarse en el caso las normas del Convenio Multilateral conforme a lo manifestado en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2°).- Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 6/2004 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 323/2002 SYNGENTA AGRO S.A. c/ Provincia de Salta, por el que la firma de referencia interpone acción ante esta Comisión Arbitral contra la determinación impositiva de fecha 3 de junio del 2002 efectuada por el fisco de esa jurisdicción, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la empresa expresa agravios contra la Resolución Determinativa, realizando las consideraciones que a continuación se detallan:

- La firma ejerce actividad en la Provincia de Salta, siendo su actividad principal la venta de agroquímicos y también la compraventa de cereal.

- Plantea que no debe aplicarse en el caso el artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral tal como lo considera el Fisco de la Provincia de Salta, en función de que no se da el supuesto de la mera compra previsto en la norma citada, ya que si bien realiza actividad en la Provincia de Salta esta actividad se reduce a la venta de agroquímicos y el cereal que recibe es una dación en pago, de manera que la operación no puede ser alcanzada por la figura de la mera compra.

Que de la documentación aportada en autos se extraen las siguientes conclusiones:

- La Provincia de Salta agrega constancia de avisos y publicidad de diarios locales que prueban el ejercicio de actividad de la firma en la Provincia, cosa que por otra parte la misma no niega.

- Obran como antecedentes facturas de venta de cereal llevadas a cabo por terceros intermediarios a vendedores de la Provincia de Salta (fs. 218, 241, 243, 244)

confeccionada por ZENECA S. A. del cual SYNGENTA es su continuadora.

- Obran también facturas de SYNGENTA por venta de fertilizantes. La empresa manifiesta que en todos los casos donde haya operaciones con cereales interviene un corredor que emite las liquidaciones ya sea de compra o de venta.

- Igual manifestación realiza la Dirección de Rentas (fs 185), y se encuentran agregadas liquidaciones por comisiones atribuibles a la Provincia de Salta declaradas por el propio contribuyente.

Que en función de lo expuesto, resulta innegable que el contribuyente realiza sin duda alguna actividad en la Provincia de Salta, por lo que el sustento territorial se encuentra sobradamente probado.

Que de la documentación aportada, resulta que el contribuyente a través de sus comisionistas o corredores efectúa compras de cereal en la Provincia de Salta como se da cuenta en las liquidaciones obrantes en autos realizadas por la empresa antecesora (ZENECA S.A.).

Que la cuestión planteada se centra en dilucidar si la dación en pago se encuentra comprendida en el artículo 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral y a este respecto, debe advertirse que dicha norma establece que la figura de la “mera compra” se aplica cualquiera fuere la forma en que se realice.

Que en consecuencia, la Comisión Arbitral entiende que la dación en pago se encuentra incluida en las previsiones de dicho artículo.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

### *LA COMISION ARBITRAL*

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º).- Rechazar la acción planteada por la empresa SYNGENTA AGRO S.A. c/Provincia de Salta, en el Expediente C.M. N° 323/2002, por el que la firma de referencia interpone acción ante esta Comisión Arbitral por la determinación impositiva efectuada por esa jurisdicción mediante Resolución Determinativa de fecha 3 de junio de 2002 por los períodos fiscales agosto, setiembre y octubre de 2001 y enero de 2002, conforme a los considerandos expuestos en 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

**RESOLUCIÓN N° 32/2005 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 423/2003, por el cual la firma ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS S.A. acciona contra la Resolución N° 2316/2003, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, y

**CONSIDERANDO:**

Que en lo referente a los aspectos formales de la presentación se han cumplimentado los extremos exigidos por las normas y disposiciones de aplicación sobre la materia, en lo referido al tiempo y forma de la misma.

Que la actividad principal de la firma consiste en la producción y elaboración de té y yerba mate, con plantaciones propias localizadas en la Provincia de Corrientes, y asimismo adquiere materia prima (yerba mate canchada y té negro) a agentes económicos de la Provincia de Misiones en la que no tiene establecimiento industrial alguno.

Que como conclusión de una inspección por parte del fisco de la Provincia de Misiones se determinó una deuda en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dictándose la Resolución que da origen al planteo de las presentes actuaciones.

Que la firma contribuyente expresa los agravios siguientes respecto de la resolución impugnada:

**I – Precisión sobre el producto primario**

- Lo que adquiere no es el producto primario del té o de la yerba mate, sino el respectivo producto primario luego de sometido, por el propio productor o generalmente por terceros, a un proceso industrial que lo transforma en lo que se conoce como té negro y yerba mate canchada. El producto primario es el “brote verde de té” y la “hoja verde de yerba mate” que es lo que siembra y cosecha el respectivo productor primario.

- El proceso que transforma el referido producto primario en el producto que adquiere la firma (yerba mate canchada y té negro respectivamente), consiste en el secado, zapeado y la trituración grosera (art. 1194 y cc. del Código Alimentario Nacional, Ley 18.284, Decreto 2126/71 y normas complementarias y modificatorias).

- La documental agregada demuestra acabadamente la diferencia que existe entre el producto agropecuario o fruto del país (hoja verde de yerba mate o brote verde de té), con el producto ya industrializado que adquiere la firma, producto a los que a su vez someterá al subsiguiente proceso industrial para obtener la yerba mate molida y fraccionada y el té en hebras o en saquitos, que son los bienes que se comercializan al público para consumo.

- La yerba mate canchada y el té negro fueron productos primarios, agropecuarios, frutos del país, pero ya no “conservan su estado natural, aún en el caso de haberlos sometido a algún proceso o tratamiento –indispensable o no– para su

conservación o transporte (lavado; salazón, derretimiento, pisado, clasificación, etc.)”. La transformación que se ha operado en los productos no son “para su conservación o transporte”, como dice la norma, sino para su efectiva mutación organoléptica.

II – Los productos adquiridos son productos industriales y no productos primarios.

- El Decreto Nacional N° 2541/77, reglamentario de la Ley de Promoción Industrial N° 21.608, brinda una definición de actividad industrial en su artículo 7° que sin lugar a dudas incluye los procesos a que se ven sometidos las hojas verdes de yerba mate y los brotes verdes de té.

- Asimismo la doctrina ha caracterizado a la actividad industrial con una serie de elementos como ser: i) proceso de elaboración, transformación o procesamiento, ya sea físico, químico o intelectual; ii) obtención de un producto final distinto del que le dio origen; iii) utilización de materias primas o materiales, tangibles o intangibles; iv) utilización de bienes que sean de propiedad de quien desarrolle estas actividades, soportando los gastos que los mismos demanden; v) realización de la producción en instalaciones propias o de terceros; vi) asumir los riesgos de explotación.

- Todas estas características y elementos que la sucinta reseña que se acaba de efectuar exige de una actividad para ser considerada industrial, están presentes en la elaboración de la yerba mate canchada y del té negro, que es lo único que adquiere la firma y sobre lo que se ha practicado el ajuste fiscal que se resiste.

- Queda claro que la empresa no compra “productos primarios” ni “frutos del país”, tal como lo exige el art. 13 del Convenio Multilateral, sino productos industrializados, lo que excluye la aplicación de la citada norma.

III – La interpretación correcta del art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral y su aplicación al caso.

- El Impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene como hecho imponible el ejercicio habitual y con propósito de lucro dentro de la jurisdicción, y como base imponible a los ingresos brutos que se devenguen como consecuencia, según las normas del Código Fiscal y art. 9° de la Ley 23.548 de Coparticipación de Impuestos.

- El Convenio Multilateral es un acuerdo entre jurisdicciones, ratificado por ley de cada una, para distribuir la base imponible que es común entre las jurisdicciones en las que el sujeto verifica el hecho imponible y acotar la potestad tributaria de cada una a la porción de base que le resulta asignada, porción que no acrece por lo que hagan o dejen de hacer las demás jurisdicciones.

- El Convenio Multilateral no se aplica a nadie que no sea contribuyente por mérito de la normativa local.

- El Convenio Multilateral persigue sus objetivos mediante el régimen general y los regímenes especiales, que como tales, al ser excepciones a la regla deben interpretarse restrictivamente.

- El art. 13 está dedicado a la actividad de la producción primaria (productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país) y sólo a determinadas industrias (vino y azúcar en el primer párrafo y tabaco, quebracho y algodón en el segundo).

- Sin perjuicio de su aparente parentesco conceptual, los tres párrafos presentan marcadas diferencias, así:

El primer párrafo se refiere al productor primario que despacha el producto originario, sin vender, fuera de la jurisdicción de origen, para su venta, el segundo párrafo se refiere al industrial que adquiere directamente la materia prima al productor, mientras que el tercer párrafo se refiere a la mera compra en una jurisdicción para industrialización o venta en otra.

- El último párrafo que es la norma clave en este caso, presenta los siguientes caracteres salientes:

- i) No importa quien sea el comprador (si industrial, acopiador, mero revendedor, etc.)
- ii) No importa la forma en que se realice la compra (pero obviamente el comprador debe ser contribuyente de la provincia, pues de lo contrario no estaría alcanzado por obligación tributaria alguna).
- iii) Debe tratarse de alguno de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros o frutos del país (es decir producto primario), o sea no de los alcanzados por el párrafo segundo (tabaco, quebracho, algodón, arroz, lana y fruta).
- iv) Debe ser un producto primario producido en la jurisdicción.
- v) El paso siguiente a la mera compra, se trate de industrialización o venta, debe hacerse fuera de la provincia de origen.
- vi) La actividad del productor no debe estar gravada por la provincia en que se hace la mera compra.

- En el caso de estas actuaciones, el instituto de la mera compra no se aplica por la elemental razón de que lo que adquiere la firma a sujetos económicos de Misiones no son productos agropecuarios ni forestales ni mineros ni frutos del país, sino bienes que han sufrido un proceso de transformación que les ha quitado ese carácter. Desplazado así el referido régimen especial, Establecimiento Las Marías ha debido tributar conforme al régimen general, que es justamente lo que ha hecho.

#### IV – Prevalencia del Convenio Multilateral sobre el Código Fiscal.

- Para el supuesto de que se quisiera interpretar que la definición del instituto de la “mera compra”, especialmente por vía de la definición del concepto “frutos del país”, es más amplia que la del art. 13 tercer párrafo del Convenio Multilateral, y por ende alcanzara a la yerba mate canchada y al té negro, como productos primarios, agropecuarios, frutos del país, cabe destacar que éste prevalece por sobre las normas locales por su condición de parte del “derecho intrafederal”.

## V – Propios actos de la Provincia

- Es sabido que los propios actos constituyen una regla ética y moral básica para medir la existencia o alcance de los derechos de cada uno en función de la conducta pasada del pretensor, así se tiene:

i) La Resolución General DGR/82/02, dictada en orden a clarificar el sentido del art. 126 inc.b) del Código Fiscal (y por ende el art. 13 párrafo tercero del Convenio Multilateral), en la que claramente interpretó que la yerba mate canchada y el té negro son bienes de origen agropecuario pero ya industrializados.

El art. 7º de la citada Resolución caracteriza a la yerba mate canchada como producto de la agricultura junto con la yerba mate elaborada, lo que demuestra que ubica a ambos como bienes industrializados, aunque sean ambos de origen agropecuario. Lo mismo ocurre con el té negro (art. 8º).

Es obvio que si para el mismo fisco provincial ambos son productos industrializados, tanto el art. 126 inc.b) citado como el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, resultan inaplicables.

ii) La Provincia de Misiones, en oportunidad de la elaboración del proyecto de reformas al Convenio Multilateral –Año 1988-, propuso que se incorpore a la yerba mate canchada y el té negro en el párrafo segundo del art. 13, lo cual demuestra que no estaban comprendidos entre los productos que esa norma menciona y en razón de no estar mencionados allí no estarían alcanzados entre los bienes aludidos en el tercer párrafo.

## VI – Referencias subsidiarias

- Se incluyen compras no realizadas en Misiones.

Para el caso de compras de yerba mate canchada y té negro no elaborados en Misiones, aun cuando le fueran vendidos por sujetos con domicilio en ella, debe tenerse en cuenta que la norma del tercer párrafo del art. 13 exige que se trate de bienes producidos en la jurisdicción, por lo cual de ninguna manera podría considerarse aplicable a bienes no producidos en esa Provincia.

- El productor no está “no gravado” sino gravado, aunque a tasa cero.

En el caso, las compras se han efectuado a “secaderos” y no a productores primarios, por lo que el ajuste habría partido de extender el carácter de productor a dichos secaderos, lo que impide la aplicación del instituto de la mera compra por cuanto estos están claramente gravados conforme al Decreto N° 27/94, el cual categoriza a los secaderos como industria y reduce la tasa a cero. Ello significa el reconocimiento de que se trata de una actividad industrial y la evidencia de que el productor está gravado – no exento – aunque a tasa cero.

- Respecto de los productores primarios

i) En el caso del productor primario, la exención, para que sea procedente, debe ser solicitada y tratarse de la primera venta, debiendo constar en la factura la leyenda de “venta de propia producción”.

ii) Evidentemente, las ventas que los secaderos hicieran a la firma no son primeras ventas, desde que responden a la venta ulterior de la hoja verde -transformada en yerba mate canchada y té negro- la que sucede a la primera venta que le hicieran al secadero los productores agrícolas.

- Acerca de la falta de sustento territorial.

i) La mera compra debe asentarse sobre una actividad habitualmente ejercida en la Provincia, criterio sentado por la Comisión Arbitral en el Expte. C.M. N° 304/02. También la norma local contiene la exigencia que la mera compra sea realizada dentro de la Provincia.

ii) La exigencia antes citada no aconteció en las operaciones que dieran origen al ajuste practicado, surgiendo de las actuaciones administrativas que ellas se concertaron, cumplieron y ejecutaron fuera de la Provincia de Misiones, y los bienes objeto de aquellas fueron entregados por cuenta, cargo y riesgo de sus vendedores, en las instalaciones de la firma situadas fuera de esa Provincia.

- Respecto de las operaciones de exportación.

Tampoco se ha tomado en cuenta que la pretensión fiscal viene a recaer sobre ingresos derivados de la exportación de los productos elaborados por la empresa con la yerba mate canchada y el té negro, ingresos que no pueden ser gravados directa ni indirectamente por la Provincia (art. 128 inc. del Código Fiscal, art. 9 inc.b punto 1 de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal).

VII – Protocolo Adicional o simple equidad solidaria.

En virtud de que la firma ha obrado razonablemente, con la prudencia del “buen hombre de negocios”, sin malicia, de buena fe, sin ánimo de beneficiarse ni de perjudicar, respecto de una cláusula del Convenio Multilateral que los propios fiscos adheridos debieron haber clarificado suficientemente -si hacia falta- sea mediante la pertinente reforma del Convenio, sea ejercitando la más sencilla atribución de dictar normas generales interpretativas, por ello es que solicita, en caso de desestimarse su planteo, se disponga la aplicación del Protocolo Adicional.

Que la Jurisdicción, ante la vista corrida oportunamente, expresa, lo siguiente:

- En lo que se refiere a la temática de propio productor, tiene criterio sustentado y fundamentado en diversas actuaciones, ratificadas por la Cámara Fiscal. Siempre se receptó el criterio de la Comisión Arbitral y Plenaria en los casos Compañía Envasadora Argentina y Benvenuto S.A.

- El criterio adoptado por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones depende del encuadramiento del significado de la expresión “propio productor”

contenida en la norma del art. 13 del Convenio Multilateral y en el art. 126 inc. b) del Código Fiscal Provincial.

- La postura que mantiene el Fisco emana de los razonamientos expuestos en el Acta N° 60 del 8 de agosto de 1984 de la Comisión Arbitral, Organismo competente para interpretar las cuestiones controvertidas del Convenio Multilateral. Asimismo el Fisco se ha expedido en idéntico sentido en varias causas administrativas.

- El carácter restrictivo que se pretende otorgarle al concepto de “propio productor” no condice con la finalidad protectora reconocida por la norma: el objetivo se ve logrado si efectivamente se torna operativa la norma de excepción con la amplitud necesaria como para hacer realidad la intención que sustenta, que es, al mismo tiempo, el motivo de la aceptación del Acuerdo por parte de las jurisdicciones protegidas.

- No existen en la norma ni en sus antecedentes, expresiones categóricas que permitan incluir o excluir a los productores que adquieran materias primas a terceros del concepto de propio productor.

- El hecho de que el productor agropecuario no se encuentre integrado industrialmente no debe alterar el tratamiento impositivo pretendido por el legislador: justamente lo que el art. 13 del Convenio pretende evitar es que por distorsiones en la comercialización de productos, las jurisdicciones donde se elaboran los mismos se vean privadas de una parte esencial de la base de imposición.

- El insumo principal o materia prima que la inspeccionada procesa y envasa es un producto agropecuario ya que el secado de la hoja verde de yerba mate o té efectuado por un tercero constituye un proceso de conservación y no de elaboración o transformación, por lo tanto el acopiador adquirente no puede ser considerado como un eslabón en el proceso productivo porque no transforma el producto en otro diferente al originario. Tampoco su intervención en la cadena de comercialización puede privar a las jurisdicciones de sustento para gravar el mayor valor que en ellas se generan.

- Cualquier otro criterio que intente excluir a la materia prima que la sociedad adquiere de los acopiadores y luego procesa y envasa significará, en los hechos privar a la jurisdicción productora de una parte sustancial del monto imponible que por atribución del art. 13 incuestionablemente le corresponde.

- Los regímenes especiales surgieron ante la necesidad de dar un tratamiento específico a determinadas actividades cuya inclusión en el régimen general resultaba inadecuada. La pretensión de apartar a la industrialización de materias primas del tratamiento fijado por el artículo 13, primer párrafo, se origina en una óptica totalmente limitada, consistente en considerar que la finalidad protectora de la norma está referida exclusivamente a la producción primaria en bruto, o con un mínimo proceso. No obstante la alusión que la misma hace a “...productos...en bruto, elaborados, y/o semielaborados...”, tiene indiscutible claridad y amplitud suficiente para desbaratar cualquier criterio tendiente a restringir su verdadero alcance.

- La actividad reseñada por la firma queda encuadrada en lo previsto por el art. 13 (tercer párrafo), cuando el contribuyente adquiere productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser

industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora, siempre que ésta no grave la actividad del productor. Esta es la única condición que establece el Convenio Multilateral para que el supuesto quede encuadrado en la norma.

- La Provincia de Misiones, por Ley N° 3084/94 con vigencia a partir del 01/01/1994, incorporó al Código Fiscal Provincial (art. 139 inc.k) la exención al productor primario, como así también se desgravó la actividad de Molinos y Secaderos de Yerba Mate y Té reduciendo a cero la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante Decreto N° 2794 con vigencia del 01/01/94 al 08/05/02.

- El producto yerba mate canchada obtenido por los secaderos, en su esencia, constituye un producto primario. La Resolución General N° 82/02 (DGR) la define como a la hoja verde de la yerba mate zapecada, secada y groseramente triturada - trituración gruesa- mezclada con fragmentos secos de ramas jóvenes, pecíolos o pedúnculos florales, y por consiguiente ese secadero de yerba mate reúne su condición de productor primario, toda vez que es el propio productor que obtiene el producto.

- Por su parte la Resolución General N° 37/02 (DGR) en su art. 3° expresa: “Aclárase que las operaciones de venta de Yerba Mate Canchada y de Té Seco efectuada por contribuyentes dueños de secaderos que utilicen la hoja verde de yerba mate y té de su propia producción gozan del beneficio de exención prevista en el inc. k) del Artículo 139 del Código Fiscal”.

- A su vez, la Resolución General N° 70/02 en su art. 2° expresa: “Interprétase que la mera compra legislada en el art. 126 inc. b) del Código Fiscal y en el artículo 13 del Convenio Multilateral vigente, constituye un hecho imponible especial por lo cual, la sola adquisición de los productos de origen provincial hace nacer en forma instantánea la obligación fiscal atribuible a la jurisdicción Misiones”.

- Por ello, la mera compra de los productos primarios como la yerba mate canchada proveniente de secaderos en calidad de productores primarios en su condición de propio productor, siempre que éstos no hayan tributado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirma lo que prevé el art. 126 inc. b) del Código Fiscal Provincial.

- Se señala que el Fisco de la Provincia de Misiones, en uso de facultades regladas en el ordenamiento tributario local, ha dictado las Resoluciones Generales N° 70/02, 73/02 y 82/02 razón por la cual, no puede considerarse que se viola dicho principio constitucional, cuando las facultades emanan o se sustentan en el Código Fiscal.

- En lo que hace a la violación del sustento territorial, calificada doctrina afirma que constituye un hecho imponible especial o subsidiario, que importa considerar objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la sola-mera-adquisición de productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país para enajenarlos fuera de la jurisdicción de origen.

- En la mera compra se considera como hipótesis de incidencia o presupuesto de la obligación tributaria sustancial, la sola adquisición de dichos productos; es decir, el instituto de la mera compra grava un “egreso”, sin importar la ulterior generación de ingresos brutos.

- Que la finalidad de este instituto es dar sustento y participación a las jurisdicciones productoras de la distribución de los ingresos brutos para evitar que las provincias sean perjudicadas por el cercenamiento de su capacidad de imponer gravámenes sobre bienes producidos en su territorio conculcando su poder tributario ya que tampoco pueden gravar a las actividades o etapas de industrialización y/o comercialización que, por definición, se realizan fuera de su territorio.

- En ninguna norma del Convenio Multilateral se consigna que la protección establecida en el último párrafo del art. 13 solamente opera en los casos que la mercadería adquirida sea entregada dentro del territorio de la Provincia productora.

- Una ajustada interpretación de las operaciones comprendidas en el art. 13, último párrafo, del Convenio, permite concluir que la “mera compra” constituye un hecho imponible especial, por lo cual la sola adquisición de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país originados en una Provincia genera, en forma instantánea, la obligación tributaria substancial atribuible a cada jurisdicción adherida al Convenio Multilateral.

- El sustento territorial, para proteger a las provincias productoras, en el caso de la mera compra está dado por el origen del producto y no por el lugar de entrega de los bienes.

- A la empresa no le asiste razón al considerar que sus compras no están incluidas en el citado art. 13 por haber sido industrializadas en la jurisdicción originaria, pues como consta en el expediente, los procesos que se efectúan a los productos en su lugar de origen no modifican el criterio sostenido por la determinación por ser, en principio, procesos indispensables para su conservación o mantenimiento, ya que constituyen productos vegetales que, sin la conservación necesaria, tienden inexorablemente a su descomposición, y es el propio art. 13 el que textualmente dice: “en el estado en que se encuentren, en bruto, elaborados o semi-elaborados”.

- Respecto a la determinación sobre mercaderías supuestamente exportadas, dicha aseveración carece de sustento probatorio por lo que, tratándose de una cuestión de hecho, tampoco deriva la aplicación del Convenio Multilateral.

Que la Provincia de Misiones ha efectuado una ampliación de su presentación en la que aporta información adicional como así también agrega documental de elementos que avalan su postura:

- En relación al sustento territorial, se menciona que a través del Puesto de Control en ruta denominado “Centinela”, y el denominado “Estación Apóstoles”, ambos ubicados en la Provincia de Misiones, se ha constatado que la firma Establecimiento Las Marías ha transportado, en vehículos propios, bienes adquiridos a productores ubicados en territorio de la antes citada jurisdicción. A tales fines se acompañan resúmenes de actas labradas por traslado de yerba mate canchada.

Los sujetos económicos de la Provincia de Misiones a los que adquiere bienes son productores agrícolas dueños de plantaciones propias, y en muchos casos titulares de secaderos y molinos de Yerba Mate y Té, como:

i) Secaderos: acopiadores que adquieren la hoja verde a productores primarios, y realizan procesos de secado y canchado.

ii) Secaderos: propietarios de secaderos que prestan servicios de secanza a colonos o intermediarios, percibiendo en especie la contraprestación de sus servicios.

iii) Cooperativas agrarias: realizan el mismo proceso sobre la yerba mate y té producidos por los asociados (productores) adheridos a la cooperativa.

iv) Molinos: dedicados a la elaboración de yerba mate y té.

- Con relación a los secaderos, en muchos casos sus propietarios son dueños de plantaciones de yerba mate y/o té y por lo tanto revisten el carácter de productor primario que cosecha su propia producción, y realizan el proceso de secanza, canchado y también -aunque no en todos los casos- el estacionamiento natural o en origen y la molienda, al igual que también existen cooperativas y que a su vez son productores primarios.

- En virtud de las disposiciones del artículo 139 inc. k) del Código Fiscal de la Provincia de Misiones y del Decreto 27/94, los proveedores de materia prima de la firma, en el período comprendido en la Resolución cuestionada, no se encontraban gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en virtud, dado que, tanto los Molinos, como los Secaderos y las Cooperativas revestían el carácter de contribuyentes con actividad desgravada a fin de gozar de los beneficios previstos en el Decreto Nacional N° 2609/93.

- Surge claro e incuestionable que la finalidad de la protección a la jurisdicción Misiones, en tanto productora agropecuaria, al producirse la primera venta del productor primario, no se produce por aplicación del artículo 139 inc.k) del Código Fiscal, y tampoco en las etapas posteriores de comercialización por aplicación del Decreto N° 27/94.

- La yerba mate canchada y té negro obtenidos por los secaderos, en su esencia, constituyen productos primarios. La Resolución N° 82/02 la define como a la hoja verde de yerba mate, zapecada, secada y groseramente triturada -trituración gruesa- mezclada o no con fragmentos secos de ramas jóvenes, pecíolos y pedúnculos florales y por consiguiente ese secadero de yerba mate reúne la condición de productor primario, toda vez que es el propio productor que obtiene el producto.

- Por ello se está en presencia de productos primarios: yerba mate canchada y té negro provenientes de productores agrícolas y secaderos en calidad de productores primarios en su condición de propio productor, y éstos no tributan el impuesto sobre los ingresos brutos por el período incluido en la liquidación.

- La firma lo que en realidad hace es adquirir productos primarios (yerba canchada y té negro) en la Provincia, y luego los productos agrícolas son trasladados con medios de transporte propio, en la generalidad de los casos, hasta su planta ubicada en la localidad de Virasoro, Provincia de Corrientes, para allí efectuar la molienda y envasado del producto final.

Que la Comisión Arbitral observa que la divergencia de criterios entre las posturas de las partes reside en que el contribuyente sostiene que para las operaciones de compra que realiza con sujetos económicos de la Provincia de Misiones no son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral, mientras que la Jurisdicción sostiene todo lo contrario.

Que en el caso, la empresa considera que no existe sustento territorial porque no desarrolla actividad en la Provincia, mientras que el Fisco provincial, en la respuesta al traslado corrido, manifiesta que la mera compra constituye un hecho imponible especial o subsidiario en el sentido que la sola adquisición de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país originarios de una provincia genera en forma instantánea, la obligación tributaria substancial atribuible a cada jurisdicción adherida al Convenio Multilateral, para luego agregar antecedentes por los cuales se puede inferir el desarrollo de actividades de la empresa en territorio de la Provincia de Misiones.

Que esta Comisión Arbitral considera que la figura de la mera compra, por si misma, no es un hecho imponible especial o subsidiario, ni consecuentemente convierte al comprador en sujeto pasivo de la obligación tributaria, si no están cumplidos los requisitos apuntados básicamente el sustento territorial. Para ello es necesario que ese sujeto se convierta en contribuyente de la jurisdicción desarrollando en la misma una actividad que, de acuerdo a la legislación local, lo obligue al impuesto.

Que el objetivo del Convenio Multilateral no es establecer impuesto alguno, llámense éstos “especiales” o “subsidiarios”, puesto que ha sido concebido como una herramienta de distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente a los fines de evitar la doble o múltiple imposición. Sólo los fiscos locales tienen la potestad exclusiva de establecer, mediante la legislación local pertinente, todo lo relacionado al gravamen, hecho imponible, base imponible, alícuota, etc.

Que cuando la norma especifica que, para el caso de la mera compra, se asigna una porción de los ingresos no se pretende significar que el valor de compra es lo inmediatamente atribuible sino que, ese valor es el parámetro que se toma para detraer de los ingresos totales una parte de éstos para, en su oportunidad, atribuirlos a la jurisdicción productora, mientras que el resto de ellos se asignarán en función del régimen previsto en la misma disposición.

Que la propia legislación de la Provincia de Misiones, en el artículo 126 del Código Fiscal, al incluir a la mera compra como actividad alcanzada por el tributo, especifica que las mismas deben ser “realizadas dentro de la provincia.”, con lo cual evidencia la necesidad de la extensión territorial del comprador para que se produzca el hecho imponible.

Que se hace necesario que el contribuyente desarrolle actividad en la jurisdicción para que ésta tenga posibilidad de imponerle obligaciones respecto del tributo, mientras que la existencia de un gasto u otros elementos relevantes y demostrativos hace suponer que quien los ha efectuado en la jurisdicción de compra, se ha desplazado por sí o por terceros hacia ella para realizar, concretar o efectuar alguna actividad con relación al hecho o acto particular que se pretende gravar. Es que la potestad tributaria de un fisco sólo se ejerce respecto de sus propios contribuyentes y no de aquéllos que no revisten ese carácter.

Que conforme a los informes y elementos aportados, el hecho de que la recurrente, utilizando medios propios, transporte los productos adquiridos desde la jurisdicción del vendedor hasta su planta industrial ubicada en la Provincia de Corrientes, da el suficiente sustento territorial para considerarla como sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del Convenio Multilateral y las pertinentes normas locales sobre su actividad.

Que el aspecto de más trascendencia para establecer cuál sería la situación de la recurrente frente a las disposiciones del Convenio Multilateral y de las normas locales provinciales relacionadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en lo atinente a las operaciones de compra de yerba mate canchada y té negro, pasa por determinar si los mismos llegan a configurar un producto industrial al decir de la firma, o de lo contrario, mantienen su condición de “producto primario”, acondicionado para su conservación y transporte, tal como lo afirma la Jurisdicción.

Que en mérito a los estudios técnicos acompañados, antecedentes, elementos y opiniones vertidas en las actuaciones puede afirmarse que los procesos de transformación que sufre la yerba mate verde y té para llegar a configurar la yerba mate canchada y té negro, constituyen un acondicionamiento del producto, por lo cual el bien conserva su característica de “producto primario” a los fines de la aplicación de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que en el citado artículo si bien no se hace referencia a que las compras incluidas en él son las efectuadas al productor, va de suyo que así debe ser, pues una interpretación contraria implicaría sacar el tercer párrafo fuera del contexto de todo el artículo, a lo que debe agregarse que cuando el artículo 13 ha querido dar una solución distinta, lo ha hecho de manera expresa, como puede observarse en el segundo párrafo.

Que cuando la compra de los productos que se realiza a productores primarios, dueños de plantaciones, ya sea en estado natural o yerba mate canchada y té negro, procesados para su acondicionamiento en secaderos propios o de terceros por su cuenta y orden -es decir que los productores agrícolas no pierden la titularidad del bien-, son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en mérito a que se cumplen las exigencias contenidas en el mismo.

Que por el contrario, se encuentran excluidos de la citada norma aquellas situaciones en las que la compra se realiza a acopiadores, secaderos o cualquier otro sujeto que adquiere los productos al productor agrícola, para luego procesarlos para su acondicionamiento o venderlos en el mismo estado en que los adquirió.

Que los ingresos por exportación deben excluirse al momento de la atribución de los mismos en la medida que se encuentran exentos en la Jurisdicción.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.  
Por ello,

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral 18-08-77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Establecer que se ha probado el sustento territorial imprescindible y necesario, para considerar a la firma ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS S.A. como sujeto alcanzado por las normas del Convenio Multilateral.

ARTICULO 2º) - Considerar alcanzados con las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral las compras realizadas por la recurrente efectuadas a productores primarios, titulares de las plantaciones, ya sea en forma directa o con la participación de intermediarios, de “yerba mate” o “té” en estado natural o de “yerba mate canchada” y/o “té negro”.

ARTICULO 3º)- Excluir de la atribución de ingresos bajo el concepto de “mera compra” a las operaciones efectuadas con acopiadores, molinos, secaderos, u otros sujetos que no sean productores primarios en los términos detallados en los considerandos de la presente, así como los ingresos por exportación cuando los mismos se encuentren excluidos de la imposición en la jurisdicción.

ARTICULO 4º- Notificar a las partes y hacerlo saber a las demás jurisdicciones.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

BUENOS AIRES, 20 de Septiembre de 2005

**RESOLUCIÓN N° 50/2005 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 351/2002 AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L. c/PROVINCIA DE SALTA iniciado a raíz de la Resolución Determinativa N° 1264/2002 del Fisco de esa Provincia; y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos de temporalidad exigidos por las leyes que rigen la materia, por lo que la acción resulta procedente.

Que la accionante manifiesta que:

- Comercializa la producción primaria de sus asociados, los que entregan sus productos en los distintos centros primarios cooperativos y en el momento que lo consideran oportuno ordenan su venta mediante la orden respectiva. La actividad de la entidad es la de intermediación entre el productor primario y el comprador del grano, percibiendo como retribución una comisión.

- Liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al Régimen General del Convenio Multilateral, no habiendo asignado base imponible a la Provincia de Salta en atención a que considera no haberse devengado el hecho imponible previsto en la normativa provincial.

- Se agravia que la Provincia aplique a tales operaciones la figura de la "mera compra". Indica que tal criterio se ha fundado en haber considerado que la contribuyente ha efectuado compras en la jurisdicción, encuadrándolas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal, y al haber entendido que, al no constar que se hubiere pagado el impuesto por el comprador y al estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

- Cuestiona dicho planteo porque entiende que el productor trasladó la mercadería fuera de la jurisdicción por su cuenta y riesgo y la depositó en centros primarios de la cooperativa; esto es, la cooperativa no compró dicha mercadería, ni efectuó gastos en la Provincia de Salta ni realizó ventas en dicha jurisdicción.

- Abonando ese punto de vista, menciona que el artículo 160 del Código Fiscal de la Provincia de Salta, al referirse a la mera compra, lo hace con respecto a actividades que sean realizadas dentro de la Provincia, por lo que es la propia normativa provincial la que exige la existencia del sustento territorial, o sea que las actividades gravadas deben ser desarrolladas en el ámbito territorial de la Provincia para ser alcanzadas por el impuesto. En el presente caso, la entrega de los productos para su depósito a nombre del productor se hace fuera de la Provincia de Salta y siempre con flete a cargo del productor propietario del grano. En consecuencia, desde ese punto de análisis tampoco existen elementos que pudieran dar el sustento necesario para la aplicación del gravamen.

Que en la contestación al traslado obrante a fs. 41/49, la Provincia manifiesta:

- Respecto al planteo de que el contribuyente no compra la mercadería, entiende que en la medida que puede venderla, necesariamente es porque existió una compra. El hecho imponible existe porque se compraron productos agropecuarios de Salta y se vendieron en Santa Fe.

- El instituto de la “mera compra” tiene como objetivo dar sustento y participación a la jurisdicción productora en la distribución de los ingresos, de lo contrario la misma vería reducida su capacidad de imponer a las riquezas producidas en su territorio, ya que no grava la primera etapa, ni tampoco puede hacerlo en la etapa comercial o industrial.

- Del análisis del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral no surge que la participación de la jurisdicción productora esté sujeta a que la entrega de la mercadería se produzca dentro de los límites territoriales de la Provincia.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión Arbitral observa que las cuestiones a resolver son: en primer lugar, si realmente ha existido la figura de la “mera compra” o si la contribuyente, como asegura en su presentación, es una comisionista que no tiene actividad alguna en la Provincia de Salta y, en segundo lugar, si es necesario la existencia de sustento territorial en la aplicación de la figura de la “mera compra”.

Que en referencia a la primera cuestión, es la propia empresa la que admite a fs. 6/9 de estas actuaciones que ha efectuado compras de granos provenientes de Salta.

Que en cuanto a la necesidad de la existencia del requisito del sustento territorial la Comisión Plenaria se expidió a través de la Resolución 7/2003 en autos “DREYFUS LTD. c/PROVINCIA DE SALTA” en el sentido que para la aplicación del concepto de “mera compra” descrito en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, que esté exteriorizada la intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos éstos que, en el caso concreto tratado, se consideraron debidamente probados.

Que asimismo, el artículo 160 del Código Fiscal Provincial al referirse a la “mera compra” hace referencia a “actividades que sean realizadas dentro de la Provincia” por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial. Esto es, las actividades deben ser desarrolladas en la Provincia para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta podría gravar las operaciones en las que se compruebe que existan elementos que den sustento para considerar a la empresa contribuyente de la jurisdicción.

Que no resulta necesario que el comprador se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente, mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.

Que en autos obra dictamen de la Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

**(Convenio Multilateral del 18.8.77)**

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción planteada por AGRICULTORES FEDERADOS ARGENTINOS S.C.L contra la Resolución Determinativa N° 1264/2002 del Fisco de la Provincia de Salta, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.**

**ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.**

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI – PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN Nº 10/2006 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. Nº 485/2004 originado en la acción promovida por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA contra la Resolución Nº 2622/2004 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones; y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la Cooperativa expone los siguientes agravios ante el ajuste practicado:

- La realidad del acto cooperativo entre la Cooperativa Agrícola de la Colonia Liebig Limitada y sus asociados, no encuadra en los términos del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral y artículo 126 inciso b) del Código Fiscal de la Provincia de Misiones, en virtud de que no se traslada la entidad a la Provincia de Misiones a comprar a productores primarios, sujetos cuya actividad se encuentra exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme a la exención dispuesta por el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal señalado.
- Que le corresponde tributar a la Cooperativa por el artículo 2º del Convenio Multilateral, por el desarrollo de actividades de ventas de sus productos que realiza en dicha Jurisdicción, siendo ésta la realidad del acto cooperativo.
- La Resolución Nº 70/2002 pretende forzar una interpretación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en el sentido que dice lo mismo que el primer párrafo del mismo artículo, aspecto absolutamente controvertido en la letra y en el espíritu de la norma.
- En cuanto al concepto de propio productor, si bien la jurisprudencia existente en el marco del Convenio Multilateral adopta el criterio establecido en el Expte. C.M. Nº 12/1983 "Benvenuto S.A. c/Provincia de Buenos Aires", resuelto por la Comisión Arbitral en el año 1984, que cita la Resolución General Nº 70/2002, aclara que no toda la doctrina es conteste con adoptar este criterio. Cita en tal sentido, doctrina del Dr. Enrique Bulit Goñi, en su obra Convenio Multilateral, Editorial Depalma, página 132.
- Lo que expresa el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, es que están gravados con este hecho imponible especial de la mera compra, los productos primarios en estado natural, exclusivamente. Queda asimismo claro que en el primer párrafo del artículo 126 están gravadas las operaciones realizadas dentro de la Provincia.
- Solamente está exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la primera venta de estos productos primarios realizada por los propios productores, conforme la extensión de la exención establecida en el artículo 139 del Código Fiscal, realizada dentro de la Provincia de Misiones.
- Los acopiadores, intermediarios, secaderos, molinos y aserraderos, que adquieran bienes primarios, ya tienen la actividad gravada y, por lo tanto, ya no se aplica el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

- Respalda su posición la Resolución C.A. N° 28/2002, recaída en el Expte. C.M. N° 306/02 “Pecom Agra S.A c/Provincia de Salta”.

- Entiende que el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal debe aplicarse conjuntamente con el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, debiendo cumplirse el principio de territorialidad, correspondiendo tributar en la medida que el contribuyente realice actividades dentro de la Jurisdicción de Misiones. Si no realiza actividades específicas para realizar las mencionadas compras, no es contribuyente. Trae como referencia en este punto doctrina del Dr. Enrique Bulit Goñi.
- La Cooperativa no realizó dentro de la Provincia de Misiones, las operaciones de compra sobre las cuales la Dirección realizó la determinación de oficio. Esto es así por cuanto dentro del concepto de acto cooperativo, definido por la Ley de Cooperativas entre el asociado y su cooperativa, los asociados con domicilio en la Provincia de Misiones entregan en forma personal la hoja verde de yerba mate a los secaderos de su cooperativa establecidos en la Provincia de Corrientes. Asimismo, todas las actividades vinculadas con dicho acto se realizan dentro de la Provincia de Corrientes.
- Detalla el proceso de la yerba mate, que se cosecha en forma manual y se lleva a los secaderos para extraerle el agua contenida en las hojas, proceso que debe realizarse dentro de las 24 horas de cosechado. Esto se denomina secanza, y de allí surge la yerba “canchada”.
- La Cooperativa Liebig no posee en Misiones: compradores o gestores de compra, personal que visite las chacras de los asociados, personal que realice la cosecha de los productores asociados ni transportes que levanten la cosecha en chacra y entreguen la misma a los secaderos.
- Hace saber, asimismo, que en el recurso interpuesto en la Provincia de Misiones solicitó la excepción del instituto de la prescripción, dado que por Ley 4038 de la Provincia de Misiones se ha establecido la misma en 5 (cinco) años, y la Dirección de Rentas de la Provincia de Misiones, desoyendo lo establecido en las normas de fondo, determina impuesto por períodos prescriptos, que son los referidos a los períodos 1995 a 1999.
- Solicita asimismo, se aplique subsidiariamente el Protocolo Adicional, comunicándose a la Provincia de Corrientes.

Que obra en autos la respuesta del Fisco Provincial al traslado conferido, expresándose que:

- Vinculado con la Resolución General N° 70/2002, su artículo 1° contiene disposiciones aclaratorias del artículo 13, primer párrafo del Convenio, que en realidad es una reproducción literal de la definición dada por Resolución C.A. N° 1, del 8/08/1984, ratificada por la Comisión Plenaria mediante Resolución de fecha 14/12/1984, Expte. C.M. N° 12/1983 “Benvenuto S.A. c/Provincia de Buenos Aires”. También en relación al sentido y alcance del artículo 126 inciso b) del Código Fiscal de Misiones, señalando en su artículo 2° que la mera compra constituye un hecho imponible especial por el cual la sola adquisición de los productos de origen provincial hace nacer, en forma instantánea, la obligación fiscal atribuible a la Jurisdicción de Misiones. Esta interpretación ha sido confirmada por la Comisión Plenaria en Resolución N° 7/2003, Expediente CM N° 304/2002, S.A.C.E.I.F. DREYFUS LTDA. c/Provincia de Salta.

- En virtud de lo establecido por la Resolución General N° 70/2002, es indiferente el lugar geográfico donde se desarrolla la “mera compra” de dichos productos.
  - En el caso, ha quedado demostrada la compra de hoja verde de yerba mate a productores domiciliados en la Provincia de Misiones, siendo que la Cooperativa a requerimiento de la Dirección General de Rentas, ha informado en carácter de declaración jurada el monto de las adquisiciones efectuadas a dieciocho proveedores bajo el título: “compra de Yerba Mate hoja verde a productores primarios de la Provincia de Misiones expresados en kilogramos en los años: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003”, ratificando además el ejercicio de la actividad en la Jurisdicción de Misiones, donde comercializa el producto final obtenido.
  - Así lo ha entendido la Comisión Plenaria en las Resoluciones Nros. 7 y 9, ambas del 2003, en los autos: “Pecom Agra S.A. y S.A.C.E.I.F Louis Dreyfus Ltda., c/ Provincia de Salta”, en tanto ha expresado: “Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la Jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la Jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la Jurisdicción productora”.
  - Que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la Jurisdicción, ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la Jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos señalados.
  - La decisión adoptada por el máximo Organismo de aplicación del Convenio derriba la Resolución de la Comisión Arbitral citada por la contribuyente en apoyo de su postura y busca terminar con las prácticas de intentar eludir el impuesto en las provincias productoras, utilizando la figura del productor como vendedor fuera de su territorio.
  - Sobre la naturaleza del hecho imponible, de acuerdo al artículo 9° del Código Fiscal, la indagación de la certeza, es decir, la búsqueda de la clara, segura y firme convicción de la realidad fáctica o verdad material, con el objeto de determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, debe hacerse atendiendo a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen. En el mismo sentido, el artículo 27 del Convenio Multilateral prevé que en la atribución de los gastos e ingresos se debe atender a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones efectivamente realizados.
- De los instrumentos públicos –actas labradas por funcionarios del área de fiscalización a los colonos domiciliados en el Departamento Apóstoles- surge que: 1. los productores venden hoja verde de yerba mate de propia producción a la Cooperativa; 2. la producción –hoja verde cosechada en el día- es llevada o enviada a la Cooperativa sin ninguna documentación que avale la carga transportada, vale decir, sin factura, sin remito o documento equivalente; 3. las plantaciones están ubicadas en el Departamento Apóstoles, Provincia de Misiones; 4. la cosecha se entrega a la Cooperativa con medios de transporte propio de los colonos y sin pedidos previos; 5. el precio de la hoja verde

se cobra en efectivo u otra modalidad; 6. la Cooperativa para captar, atraer, capturar y cautivar la producción primaria de la zona rural de Misiones emite publicidad radial y además televisiva, a través de medios de comunicación instalados en Apóstoles, es decir, efectúa gastos en la Jurisdicción productora para adquirir las hojas verdes de yerba mate. Acompaña prueba documental sobre programa “Fortín Apóstoles”.

- Asimismo, efectúa gastos de publicidad rotativa según constancia que obra en las presentes actuaciones para el programa radial “La Cooperativa saluda a sus colonos”. Las adquisiciones de hoja verde las realiza tanto a asociados como a no asociados.
  - Actualmente existen contribuyentes que proveen a la Cooperativa de materia prima (yerba mate canchada), según surge de actas labradas en el Puesto de Control en Rutas “Estación Apóstoles”, ubicado en territorio de Misiones.
  - En cuanto a la pretensión de aplicación del Protocolo Adicional, entiende que en el caso no se encuentran reunidos los requisitos para su aplicación, ello toda vez que no existe resolución determinativa firme, entendiéndose por tal a aquella que agota la instancia en sede administrativa.
- Menciona que la Resolución N° 2622/04, por la cual se determina de oficio y con carácter parcial la obligación tributaria del contribuyente, se sustenta en fuentes del Derecho Tributario sustantivo, el principio de legalidad y el derecho positivo que rigió durante el período 6/1995 a 8/2002, destacando el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal y las normas reglamentarias (Decreto N° 1445/1990), que establece que “la secanza del producto no altera su condición primaria” y la Resolución General N° 143/1882).
- Por las normas complementarias -Decreto N° 27/1994- se desgravó la actividad de Molinos y Secaderos de Yerba Mate y Té.
  - Se hace referencia además al Código Alimentario Argentino -Ley 18284-, que define y caracteriza a la yerba mate. Agrega además, antecedentes jurisprudenciales que conceptúan a la yerba mate canchada y otras etapas en el proceso productivo.
  - Debe tenerse en cuenta que por el período 6/1995 a 8/2002, la Cooperativa no prueba que sus proveedores hayan ingresado el impuesto correspondiente a la Provincia de Misiones, a fin de acreditar los extremos que invoca.
  - La realidad de los hechos económicos acaecidos en el ejercicio de la actividad de elaboración de yerba mate desarrollada por la contribuyente con los productos agropecuarios adquiridos en Misiones, así como el peso y la contundencia de la posición expresada precedentemente, son suficientes para relevar al Fisco de la consideración de cualquier circunstancia que pretenda hacerse valer para impedir la aplicación del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, en el período comprendido en la determinación.
  - Siendo que la Provincia de Misiones, en tanto Jurisdicción productora de hoja verde de yerba mate y de yerba mate canchada, no grava la actividad del productor, no procede efectuar atribución de base imponible con arreglo al Régimen General previsto en el artículo 2° del Convenio, y con mayor razón si se considera que en el período comprendido en la determinación de oficio tampoco se grava la actividad desarrollada por secaderos, cooperativas y molinos.

- El presente caso encuadra en el instituto de la “mera compra” en virtud de que la Cooperativa adquiere –compra- a productores primarios y además a secaderos, acopiadores, cooperativas y a terceros ubicados en Jurisdicción de Misiones los productos hoja verde y yerba mate canchada o elaborada, siendo irrelevante discutir si lo hace en forma habitual o esporádica, porque ambas situaciones quedan subsumidas en la norma. Adquiere asimismo, productos primarios a productores no asociados.
- Son claras y contundentes las disposiciones del artículo 126 inciso b) del Código Fiscal al referirse a los productos comprendidos en la norma, no restringe su alcance a los productos primarios en estado natural, por lo que se descarta el argumento de la Cooperativa en el sentido de que la “mera compra” se refiere a los productos primarios en estado natural, exclusivamente.
- El planteo de la firma vinculado a la falta de sustento territorial queda sin efecto por cuanto con las pruebas que se acompañan, se acredita que la Cooperativa ejerce actividad en esta Jurisdicción, por cuanto realiza gastos de publicidad, impresión de formularios, fletes, teléfonos, así como posee cuentas corrientes en los Bancos Nación Argentina, Macro Bansud S.A. y Bisel S.A., sucursal Apóstoles, los cuales se vinculan con las operaciones de compra efectuadas en Misiones.
- Concluye que en el período comprendido en la determinación de oficio de carácter parcial, debe estarse al tratamiento especial consagrado por el tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.
- Niega que la yerba mate canchada sea producto industrial, como así también que la actividad de secanza de la hoja verde de yerba mate, constituya un proceso industrial integral, en el sentido de que implique la transformación física y química de la materia prima en productos nuevos, en razón de que el proceso genera como producto agropecuario yerba mate canchada que, en esencia, es un producto primario que es insumo en las siguientes etapas de elaboración.
- Sostiene que las operaciones realizadas encuadran en el concepto de “actos mercantiles” porque son los propios colonos quienes en carácter de declaración jurada afirman efectuar ventas de sus cosechas a la Cooperativa.
- Niega que la Cooperativa no realice actividad en su Jurisdicción desde el momento que ha quedado probado que la misma realiza actos y efectúa visitas a través de corredores para concretar operaciones de compra en territorio de Misiones.
- El acto cooperativo no implica operación de mercado, ni contrato de compra y venta de productos o mercaderías, sino la realización de un servicio social de conformidad a los principios tipificados en la ley.

Que entrando al análisis por esta Comisión Arbitral, se observa en el expediente la existencia de planillas de detalle de compra de Yerba Mate hoja verde a productores primarios de la Provincia de Misiones, por parte de la Cooperativa Liebig Ltda. expresados en kilogramos y además el precio pagado por kilogramo de hoja verde que rigió en cada año comprendido en la fiscalización aportados por la contribuyente, como así también tickets de recepción donde consta el producto yerba mate hoja verde.

Que las liquidaciones que dieran origen a la Resolución N° 2622/2004 fueron realizadas sobre la base de considerar el producto hoja verde de yerba mate que se detalla en las planillas mencionadas. Por lo tanto, al entrar al punto de la controversia, debe destacarse este aspecto que resulta de fundamental importancia, toda vez que el

contribuyente coincide en que “lo que expresa el artículo 126 inciso b) del Código Fiscal, es que están gravados con este hecho imponible especial de la mera compra, los productos primarios en estado natural, exclusivamente”.

Que en cuanto a la existencia del debido sustento territorial respecto de las compras que realiza la Cooperativa Liebig a productores asociados de la Provincia e Misiones, el Fisco determinante aporta elementos de prueba que acreditan que la Cooperativa ejerce actividad en la Provincia de Misiones, por cuanto realiza gastos de publicidad, impresión de formularios, fletes, teléfonos, posee cuentas corrientes en los Bancos Nación Argentina, Macro Bansud S.A. y Bisel S.A., sucursal Apóstoles, los cuales se vinculan con las operaciones de compra efectuadas en Misiones.

Que así también, queda probado que la Cooperativa efectúa visitas a través de corredores para concretar los actos u operaciones de compra en territorio de Misiones.

Que respecto del concepto del acto cooperativo que realiza la accionante, se coincide con el criterio expresado por el Fisco al contestar el traslado cuando se refiere a que los mismos se tratan de actos mercantiles, considerando que al asociarse se comprometen a entregar una determinada cantidad del producto hoja verde de yerba mate, por lo que este argumento no resulta de relevancia a los fines de dilucidar la cuestión de fondo planteada.

Que la propia legislación de la Provincia de Misiones, en el artículo 126 del Código Fiscal, al incluir a la mera compra como actividad alcanzada por el tributo, especifica que las mismas deben ser realizadas “dentro de la provincia”, con lo cual se evidencia la necesidad de la extensión territorial del comprador para que se produzca el hecho imponible.

Que el hecho de que la recurrente haya efectuado gastos de la naturaleza de los antes descriptos, exterioriza el sustento territorial para considerarla sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que se acreditan en autos que las compras de la Cooperativa Colonia Liebig Ltda. son al propio productor de la Provincia de Misiones, sujetos cuya actividad se halla exenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos según el artículo 139 inciso k) del Código Fiscal. Siendo así, son de aplicación las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que con relación a la mención sobre la prescripción liberatoria que efectúa la empresa, esta Comisión Arbitral toma conocimiento del planteo y reafirma que no es competente para tratar el tema.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.08.77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la COOPERATIVA AGRICOLA DE LA COLONIA LIEBIG LIMITADA – Exp. C.M. N° 485/2004 - contra la Resolución N° 2622/2004 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, por las razones expuestas 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**

SANTA ROSA, 28 de marzo de 2007.

## RESOLUCIÓN N° 10/2007 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 404/2003 originado en la acción promovida por S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS Y CIA. LTDA. contra la Resolución Interna N° 224/2003 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chaco; y

### CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la firma manifiesta en sus agravios, lo siguiente:

- Se trata de una empresa dedicada a la industrialización de oleaginosas, adquiriendo cereales y oleaginosas en distintas provincias, entre ellas la Provincia del Chaco, ya sea directamente a productores o a través de acopiadores, para luego acondicionarlas y/o transformarlas en aceite, pellets, etc. en la Provincia de Santa Fe desde donde son comercializadas exportando entre el 95% a 99% de los productos, vendiéndose el resto en el mercado interno.
- Alega que las compras las realiza, por un lado, en las Bolsas de Cereales de Buenos Aires y Rosario a intermediarios (comisionistas, acopiadores, etc.), y por otro, sin intervención de las mencionadas Bolsas, los productores de la Provincia del Chaco o intermediarios ofrecen telefónicamente sus productos a la empresa en oficinas que no están ubicadas en esa Jurisdicción.
- Dice que en ambas situaciones descriptas, la entrega de los productos se efectúa dentro o fuera de la Provincia del Chaco, según se convenga en cada caso, siempre con flete a cargo del vendedor, siendo que no tiene sede ni personal ni realiza actividad alguna en dicha Jurisdicción.
- La firma liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme al Régimen General del Convenio Multilateral no habiendo asignado base imponible alguna a la Provincia del Chaco atento no haberse devengado el hecho imponible previsto en la normativa local.
- Se agravia respecto a la determinación fiscal, entendiendo que la postura del Fisco es improcedente en lo que hace al alcance de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral en dos aspectos:
  - Para que sea aplicable el instituto de la mera compra consagrado en la normativa aplicable al caso, art.117 inc b) del Código Tributario de la Provincia del Chaco y el citado del Convenio Multilateral, la actividad compradora debe tener sustento territorial efectivo dentro de la jurisdicción productora.

- La exportación de cereales y oleaginosas o de aceite y derivados no deja de ser exportación y por ende está exenta del impuesto por el hecho de que provengan de meras compras realizadas a productores primarios exentos en Chaco.

- En el presente caso, expresa, no se halla configurado el requisito del sustento territorial dado que Dreyfus no realiza actividad efectiva alguna dentro de la Provincia del Chaco.

- En lo que hace al segundo de los aspectos mencionados, considera que no es procedente el tributo respecto de las exportaciones, citando para ello distinta jurisprudencia y doctrina al respecto. Igualmente trae a colación los antecedentes obrantes en el Expediente C.M. N° 304/02 S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/Provincia de Salta.

Que a su turno, el Fisco de la Provincia del Chaco sostiene:

- La determinación impositiva se efectuó por aplicación del art. 117 inc. b) del Código Tributario Provincial, que considera alcanzada por el impuesto, entre otras, a la mera compra de productos agropecuarios para industrializarlos o venderlos fuera de su Jurisdicción, aplicándose para la asignación de base imponible lo previsto en el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral.

- Respecto de la falta de sustento territorial alegada por la contribuyente no resulta veraz, en este caso particular, en virtud de que según las constancias obrantes en el expediente de fiscalización surge con claridad que la firma, de manera pacífica, venía declarando por el art. 2° del Convenio Multilateral y asignando base a la Provincia, ya que funcionarios y apoderados de la empresa han reconocido el carácter de contribuyente en diversos escritos y presentaciones realizadas al Fisco provincial.

- En relación a la operatoria de la compra a acopiadores y cooperativas se aplica la mera compra tal y como se encuentra legislada en su Código Tributario, el cual no hace distinción alguna respecto de quien debe ser el vendedor para que proceda la aplicación del instituto.

- En cuanto a que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no debe gravar exportaciones, expresa que excluir a los ingresos por exportaciones procede cuando la materia imponible son los ingresos, pero que en el caso aquí tratado no se cumple con la regla general del hecho imponible para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino que representa una base imponible especial que tiene tratamiento con una actividad también alcanzada por el tributo que de otra manera quedaría fuera de la imposición. En este sentido la Provincia fundamenta su accionar en los fallos de la Corte que establecen la legitimidad de los Fiscos para gravar las actividades dentro de su territorio en tanto ésta no sea un impuesto a la exportación, no se viole el principio de igualdad y no se transforme en una aduana interna -"Indunor c/Provincia del Chaco".

Que entrado al análisis de la situación particular de las presentes actuaciones, la controversia está centrada en determinar la existencia de sustento territorial en el caso concreto, y una vez probado el mismo, la posibilidad de alcanzar con dicho instituto a las operaciones de compra a acopiadores y la incidencia de las ventas con destino a exportación.

Que vinculado a la existencia de sustento territorial, como surge de las disposiciones del Convenio Multilateral, se hace necesario que el contribuyente desarrolle actividades en la Jurisdicción para que ésta tenga posibilidad de imponerle obligaciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, mientras que la existencia

de un gasto hace suponer que quien lo ha efectuado en la Jurisdicción donde se realiza la compra es porque se ha desplazado por sí o por terceros hacia ella para realizar, concretar o efectuar alguna actividad con relación a la actividad que se pretende gravar.

Que en las presentes actuaciones se puede advertir que los antecedentes y elementos de prueba aportados por el Fisco son suficientes para acreditar la extensión territorial de las actividades de la firma, considerando que lo trascendente no es el régimen por el cual ha optado en su oportunidad el contribuyente (art.2º C.M.) sino que ha reconocido actividad en la provincia, no sólo por las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas en su oportunidad al Fisco -CM05 y CM 03- sino además porque quedó demostrado que recibe mercadería que le es entregada dentro de la Provincia.

Que en relación a la compra a acopiadores y cooperativas, tal como se encuentra legislado en el artículo 117 inciso b) del Código Tributario de la Provincia del Chaco, no se establecen requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto, y tampoco establece condición alguna el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la actividad del vendedor.

Que por lo tanto, en función de la interpretación armónica de las normativas mencionadas en el párrafo que antecede, en la determinación practicada por el Fisco no se han violado las disposiciones del Convenio Multilateral.

Que en cuanto a que el destino de las compras es la exportación y qué incidencia genera al momento de atribuir la base imponible por el instituto de la mera compra, para el caso concreto tiene relevancia el hecho de que los productos primarios son entregados en la Provincia del Chaco para su posterior industrialización y/o acondicionamiento en otra Jurisdicción, por lo tanto se cumple en forma íntegra lo establecido en el art. 13, tercer párrafo, del Convenio que regula como requisito para que opere el instituto, que los productos primarios sean adquiridos en la Jurisdicción productora para ser comercializados o industrializados fuera de ella y que el productor se encuentre exento.

Que de ello se desprende que no se están gravando ingresos por la actividad exportadora de la firma, sino que el tributo se aplica por la actividad de mera compra dentro de la Jurisdicción del Chaco, la cual no prevé exención alguna y atendiendo a que este instituto adquiere relevancia por sí mismo, la base imponible debe atribuirse íntegramente a la Jurisdicción productora una vez producido el hecho imponible previsto en la ley y con ello no se transgrede ninguna disposición de mayor jerarquía.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.08.77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º) - No hacer lugar a la acción planteada por la firma S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA contra la Resolución Interna N° 224 de 2003 de la Dirección General de Rentas de la Provincia del Chaco, por las razones expuestas 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

**ANEXO III. 2**

**COMISION PLENARIA**

RESOLUCION Ns 7/2003 (C.P.)

Visto el Recurso de Apelación presentado por la Provincia de Salta, contra la Resolución Ns 27 de la Comisión Arbitral dictada con fecha 17 de septiembre de 2002, en el Expediente C.M. N° 304/2002, caratulado "S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA c/ Provincia de Salta", y

CONSIDERANDO:

Que contra la Resolución Ns 28 de la Comisión Arbitral, la Provincia de Salta interpuso recurso de apelación, todo ello en los términos del artículo 25 del Convenio Multilateral del 18.8.77 y las normas de la "Ordenanza Procesal" de la Comisión Plenaria.

Que dicho recurso ha sido deducido en legal tiempo y forma por lo cual deviene pertinente su tratamiento y análisis.

Que en lo esencial, la Provincia de Salta se agravia de lo resuelto por la Comisión Arbitral en cuanto sostiene que solamente procederá la aplicación del gravamen cuando se demuestre fehacientemente que los productos son entregados en la misma Provincia. Agrega, en tal sentido, que la resolución recurrida limita la potestad tributaria de la Provincia de Salta para aplicar la figura de la mera compra al señalar que el sustento territorial necesario para la aplicación del gravamen estaría dado necesariamente por el lugar de entrega de la mercadería.

Que por otro lado, señala que, de mantenerse el criterio sentado por la resolución impugnada, dicha jurisdicción se vería perjudicada ya que sus productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos son extraídos de su jurisdicción sin pagar tributo alguno, erosionando su materia imponible.

Que en otro orden de ideas, la Provincia de Salta señala que la resolución cuestionada ha prescindido del análisis de los aspectos fácticos del caso en concreto ya que la empresa S.A.C.E.I.F. LOUIS DREYFUS LTDA. ha reconocido expresamente, en su presentación original ante la Comisión Arbitral, que compra cereales y oleaginosas a productores en la Provincia de Salta. Agrega que tal circunstancia no ha constituido un hecho controvertido en estas actuaciones, encontrándose allí la existencia de sustento territorial, como requisito necesario para la aplicación del gravamen y la correspondiente atribución de base imponible a la Provincia de Salta.

Que la cuestión a dilucidar radica en determinar, en el caso en concreto, si se ha acreditado el desarrollo de actividad como requisito necesario para el ejercicio de la potestad tributaria jurisdiccional, a los fines de que la Provincia de Salta pueda participar en la atribución de base imponible, en los términos del artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral.

Que cabe señalar que para la aplicación del concepto de "mera compra", descripto en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la

intención de desarrollar la actividad en la jurisdicción productora, requisitos éstos, que en el caso concreto, se han considerados debidamente probados.

Que no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora.

Que tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción ya que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados.

Que, asimismo, en autos obra dictamen jurídico previo.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**  
**(Convenio Multilateral del 18/08/77)**  
**RESUELVE:**

ARTICULO 1§) - Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la Provincia de Salta, contra la Resolución N° 27/2002 dictada por la Comisión Arbitral, con base en los considerandos precedentes.

ARTICULO 2§) -\_Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.

**MARIO A. SALINARDI**  
**SECRETARIO**

**PABLO GERARDO GONZALEZ**  
**PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 5/2006 (C.P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 423/2003 mediante el cual la firma ESTABLECIMIENTO LAS MARIAS S.A y la Provincia de Misiones interponen sendos recursos de apelación contra los términos de la Resolución N° 32/05 dictada por la Comisión Arbitral, y

**CONSIDERANDO:**

Que los mismos han sido interpuestos conforme a las disposiciones legales que rigen sobre la materia (art. 25 del Convenio Multilateral), por lo cual es procedente su tratamiento.

Que el Fisco deduce apelación parcial contra la citada resolución, expresando:

-Que los pronunciamientos deben adecuarse a la concreta situación de hecho invocada por las partes a fin de delimitar los términos de su pretensión u oposición, de lo que deriva que quien debe resolver debe calificar jurídicamente la cuestión sometida a su decisión respecto de los hechos de la causa que han sido alegados por las partes.

-La Resolución de la Comisión Arbitral necesariamente circunscribe al marco que le fijan los hechos que constituyen el fundamento de la acción incoada por la actora, a fin de no violar el principio de congruencia y con ello la garantía constitucional de defensa en juicio. Así como es de rigor que la ponderación y decisión de las cuestiones sean aquéllas introducidas por las partes, también lo es el deber de evitar pronunciamientos sobre otras, no ventiladas ni requeridas por ellas.

-Es fundamental considerar el derecho aplicable en la Provincia de Misiones: en efecto, en el período comprendido en la determinación fiscal, se encontraba y se encuentra exenta la actividad del productor y además se encontraba desgravada la actividad de los Secaderos, Cooperativas y Molinos, por aplicación del Decreto 27/94.

-Resulta inconducente analizar el punto relacionado con el tratamiento que debería aplicarse a los acopiadores en el período comprendido en la determinación porque la firma no probó que sus proveedores revistan tal carácter, a pesar de haber invocado dicha condición. Es el contribuyente que afirma haber efectuado todas sus compras a secaderos acopiadores y nunca a productores agrícolas primarios, aunque no haya aportado pruebas; en cambio, la Provincia sí demostró que los mismos asumen también la condición de productor primario.

-Por ello, se considera que en el período comprendido en la determinación deviene innecesario e inconducente fijar un criterio en cuanto al tratamiento de los acopiadores o intermediarios (Secaderos, Cooperativas, Molinos), porque ellos tampoco tributaban impuesto en la Jurisdicción.

-El instituto de la “mera compra” está captado en la legislación local en el artículo 126 inc. b) del Código Fiscal, y para la asignación de la base imponible proveniente de las operaciones o actos de compra definidos por dicha ley local, el

Convenio Multilateral prevé el mismo instituto en su artículo 13, tercer párrafo. Ninguna de las normas citadas, inescindibles en su interpretación y aplicación, ni sus precedentes, permiten afirmar con certeza que el tributo grava únicamente productos agropecuarios en su estado natural o productos primarios o la actividad de los productores primarios exclusivamente, tal como lo efectúa la interpretación de la Comisión Arbitral en el art. 3° de la Resolución N° 32/05.

-El propósito de la norma es proteger a las Jurisdicciones productoras de materia prima. No hay razón para restringir la finalidad protectora de los productos agropecuarios, forestales, minerales y/o frutos del país, previsto en el tercer párrafo del artículo 13, circunscribiéndola a productos primarios en estado natural adquiridos a productores primarios exclusivamente. El propio Convenio no lo establece: el único requisito es que la actividad del productor no se encuentre gravada por la Jurisdicción de origen del producto.

-El artículo 13 del Convenio Multilateral está dividido en tres párrafos y el tercero regula la obligación del adquirente o comprador, en este caso frente al hecho imponible definido por la mera compra. La diferencia fundamental con el párrafo segundo es que para su aplicación debe estar exento en su Jurisdicción el productor que vende, ya que de no ser así resulta de aplicación el régimen del artículo 2°.

Este dispositivo resulta necesario y se torna operativo en tanto existan Jurisdicciones que mantengan dentro del ámbito del impuesto a la mera compra y entendiendo siempre que debe respetarse el principio de territorialidad del tributo para que exista facultad impositiva por parte del Fisco vendedor.

Se ha discutido si esta disposición debe abarcar a los demás productos agropecuarios no incluidos en el segundo párrafo, como textualmente propone la norma, o en lugar de ello, debe referirse a los demás casos no comprendidos en aquella disposición.

-La contribuyente, según publicaciones periodísticas en diario local, opera como un conjunto económico o grupo de empresas, efectuando comunicaciones a los vendedores de hoja verde de yerba mate expresando que opera en Misiones únicamente a través de Yerbatera del Nordeste SA, empresa perteneciente al grupo Las Marías S.A.

-La contribuyente ha informado que Yerbatera del Nordeste es proveedora del 65.027 % de la yerba mate canchada y que la provisión la hace en carácter de Secadero, y ésta manifiesta que forma parte del grupo Las Marías S.A.

-En la realidad negocial, Yerbatera del Nordeste S.A. sólo factura el precio del valor del servicio de secanza y la yerba mate canchada, tal la propia publicación de la recurrente, pertenece a Establecimiento Las Marías S.A. que compra hoja verde de yerba mate en Misiones únicamente a través de Yerbatera del Nordeste S.A.

-Según instrumento público labrado en el domicilio de varios titulares de Secaderos, éstos ratifican que venden yerba mate canchada de su propia producción.

-Deja expresado que la recurrente es una persona jurídica formada por la fusión de Establecimiento Las Marías SACIFA (Sociedad absorbente) y Las Marías Tasa S.A.

(Sociedad absorbida), siendo Yerbatera del Nordeste SA, surgida de la fusión de Yerbatera S.C.P.A. y Oro Verde S.E.C.P.A, una sociedad vinculada.

-Como conclusión, se expresa que la totalidad de los antecedentes fácticos y jurídicos esgrimidos por la Provincia no han sido considerados por la Comisión Arbitral, confrontándolos a la luz de una interpretación estricta y de protección a las Jurisdicciones productoras.

Que la empresa en respuesta a la presentación del Fisco, expresa:

-Que esta no es una controversia de la Provincia de Misiones contra Las Marías, porque la firma pago íntegramente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el monto que le correspondía, y de ninguna manera podría ser obligada a pagar más de lo que pagó. Ésta es una controversia de la Provincia contra las demás Jurisdicciones ya que pretende una porción de la base imponible y por ende del impuesto ya pagado.

-El artículo 3º de la Resolución Nº 32/05 C.A. excluye de la atribución de ingresos como mera compra a: i) las compras hechas a terceros (acopiadores, molinos, secaderos u otros) que no sean ellos también productores primarios, y ii) los ingresos por exportaciones cuando los mismos se encuentren excluidos de la imposición en la Jurisdicción.

-Tanto en su objeto como en su petitorio, el recurso de la Jurisdicción menciona a los dos aspectos del art. 3º citado – posiblemente de ser ambos parte del art. 3º - pero en todo el escrito no expresa un solo agravio ni siquiera una sola referencia a la segunda parte, referida a las exportaciones, por lo que procede declarar desierto el recurso y firme la resolución, en cuanto se refiere a ese aspecto.

-Sobre las objeciones de orden formal formuladas por la Provincia de Misiones, entiende que son cuestionamientos infundados. Se puede estar de acuerdo o en desacuerdo con dicha resolución, pero no son ciertos ni justos los reproches que se formulan y es de observar que sobre toda la literatura que el recurso desenvuelve, que es abstracta, dogmática, y no está sometida a controversia, el recurso no explica en que puntos la resolución se habría excedido del marco de la litis, ni formula ninguna petición concreta que se vincule con las presuntas deficiencias que genérica e imprecisamente formula, por lo que deben desestimarse las críticas, que no son otra cosa y no se traducen en petición concreta alguna.

-Es esencial advertir que en tanto la Provincia lo ha suscripto y lo ha ratificado por ley local, las disposiciones del Convenio Multilateral integran el derecho local de la Provincia de Misiones, y en caso de discordancia prevalecen sobre el derecho interno local propia de la misma, de tal manera que cualquier discrepancia que exista entre el instituto de la mera compra reglado por la normativa de la Provincia de Misiones (art. 126 inc. b del Código Fiscal) y el Convenio Multilateral (art. 13 tercer párrafo), habrá de ser resuelta sin dudar a favor de la prevalencia de este último.

-Por esta razón, la recriminación que se formula en orden a que la resolución no ha analizado el derecho aplicable en la Provincia de Misiones, da lugar a reparos:

i) No expresa qué derecho interno se habría dejado de considerar, cual sería la discordancia con el derecho del Convenio que habría aplicado en su lugar, y que efectos concretos y puntuales hubiera tenido ponderación de ese derecho interno, cuya consideración se dice omitida.

ii) Por otro lado, el Convenio Multilateral es derecho aplicable en la Provincia de Misiones como derecho interno.

iii) Con abstracción de lo que diga el derecho local puro e interno el mismo cede frente al Convenio Multilateral, que es norma superior a aquél, y no puede ser desacatado, ni derogado, ni modificado unilateralmente por la Jurisdicción.

-Que el productor no esté gravado por el impuesto en su Jurisdicción, a la que el mero comprador viene a comprar, es efectivamente uno de los requisitos del instituto de la mera compra, esto no se discute, obviamente, pero:

i) no es el único requisito para la procedencia del instituto de la mera compra: además debe tratarse de un producto primario natural, y debe ser comprado en la Jurisdicción para ser vendido o industrializado fuera de ella.

ii) no basta con que el productor esté exento.

iii) no es verdad que si el productor está exento se aplica la mera compra cualquiera sean las demás circunstancias del caso.

iv) y esa exigencia de la que se habla se aplica solamente al productor, no a los demás sujetos de la cadena de producción.

-La norma se refiere sólo al caso de que el vendedor del producto al mero comprador sea el productor, no cualquier otro tercero, razón por la cual exige que la Jurisdicción productora no grave la actividad del productor, pues de otro modo, parece obvio señalarlo, la exigencia hubiera sido que la Jurisdicción productora no grave la actividad del “vendedor”, y no se hubiese referido a la “del productor” solamente.

-La traslación del impuesto que debiera pagar el vecino a la cabeza del foráneo que le viene a comprar –que en ello consiste la “mera compra”– está limitada al productor primario, exclusivamente a él. El instituto permite que la provincia exima al productor primario, sin sufrir perjuicio de no recaudar de él, mediante la más que compensación que para ella significa el hecho de que quién le compra al productor primario tribute conforme a esta figura anómala de la mera compra.

-En la mera compra sólo se trata del productor primario, lo que se ve confirmado claramente por los fines que persigue desde siempre, dado que se estableció para evitar la situación de las Provincias productoras de materias primas que, para alentar al productor primario, lo eximen del impuesto, en la idea además de que las siguientes etapas de la producción económica la han de resarcir de esa exención de aliento al productor, en los casos en que el producto primario es adquirido directamente al productor por quien ha de llevarlo fuera de la Jurisdicción, para su venta o industrialización.

-Si el productor primario vende el producto dentro de la Jurisdicción a quien ha de quedarse con ella y realizar allí sus operaciones y obtener sus ingresos (secaderos, molinos, acopiador, industrial, etc.), estos ingresos, de este segundo (o tercer o cuarto) agente económico, han de poder ser gravados por la Jurisdicción, la que así se resarce de la exención al productor, y cobra impuesto. Desde luego, si la Jurisdicción quiere seguir eximiendo en la escala de elaboración del producto primario (al secadero, molino, acopiador o hasta el propio industrial), está en todo su derecho, pero luego no podrá pretender que quien venga a adquirir ese producto sea considerado “mero comprador”.

-El propio recurso manifiesta que Yerbatera del Nordeste SA es un secadero, que compra producto primario al productor, que está exento, y que a ese producto primario lo seca y lo convierte en yerba mate canchada. Todos esos procesos los cumple dentro de Misiones, por lo que no son mera compra, y lo que en su caso vende a Las Marías no es producto primario, por lo que sin perjuicio de todo otro recaudo, no es mera compra.

Que por su parte, la contribuyente en su recurso expresa:

-i) Establecimiento Las Marías no ha negado que su actividad tenga sustento territorial en la Provincia de Misiones para que le sea aplicable el Convenio Multilateral, pero sostiene que le corresponde el Régimen General y no el del art. 13° párrafo tercero, por lo que no objeta el art. 1° de la Resolución CA N° 32/05. Ello sin perjuicio de que el sustento territorial para la aplicación del art. 13 citado es específico respecto de la mera compra.

ii) Las compras efectuadas a un tercero que no sea productor primario (en el caso de acopiadores, secaderos, molinos, etc) ni actúe por cuenta y orden de él, nunca pueden dar lugar al instituto de la “mera compra”, por lo que la primera parte del art. 13 debe ser necesariamente confirmada, no siendo materia de este recurso.

iii) Los ingresos por exportaciones no están alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ni deben computarse a los fines de la distribución de base imponible por aplicación del Convenio Multilateral, que es lo que se desprende de la segunda parte del art. 3° por lo que ésta debe ser también así confirmada, y no es materia de la apelación.

iv) Lo que debe revocarse es el art. 2° de la Resolución CA N° 32/05, y en ello se centra este recurso, por cuanto desde el punto de vista del bien, las únicas compras que pueden estar alcanzadas por el instituto de la mera compra son las de productos primarios, es decir agropecuarios, forestales mineros y/o frutos del país, en bruto, en estado natural, y en el caso sólo revisten la condición de tales las hojas verdes de yerba mate y los brotes verdes de té (que no son materia de controversia ni de compras en Misiones por parte de Las Marías), pero no la yerba mate canchada ni el té negro, que es lo que adquiere y cuyas operaciones abarcan el ajuste del Fisco misionero.

v) En subsidio del argumento de inciso iv), ya que su admisión torna inoficiosa la consideración del sustento, debe tenerse presente que el sustento territorial que requiere el párrafo tercero del art. 13 no es sino el propio de la realización de la mera compra en

el territorio al productor del bien objeto de ésta, y no al sustento para la aplicación del Régimen General y esto no se verifica respecto de la administrada.

-La Resolución Nº 32/05 define las posiciones de las partes: para la administrada la yerba mate canchada y el té negro son productos que han recibido un proceso de transformación, que los hace distintos al producto o, mejor dicho, fruto en estado natural, y por lo tanto a su respecto, no es aplicable el instituto de la mera compra y, para el Fisco, la yerba mate canchada y el té negro no son sino el mismo producto en estado natural -hoja verde de yerba mate y brote de té- acondicionados para su conservación y transporte.

-La Comisión Arbitral coincide con la Provincia al sostener que en mérito a los estudios técnicos acompañados, antecedentes, elementos y opiniones vertidos en las actuaciones puede afirmarse que los procesos que sufre la yerba mate verde y té constituyen un acondicionamiento del producto por lo cual el bien conserva su característica de producto primario. Sin embargo, ello es inexacto, porque los estudios técnicos acompañados dicen lo contrario, porque el sometimiento de los bienes a un proceso industrial los transforma en sus propiedades físico químicas., y porque el acondicionamiento en última instancia, se refiere a que lo es respecto del mismo producto, en estado natural.

-Lo más notable es que se trata de una cuestión no ya jurídica o de interpretación normativa, sino de materia técnica agropecuaria y de ingeniería, que son ciencias exactas, y como prueba palmaria, contundente y ratificatoria de la que ya se adjuntara, se agregan una serie de dictámenes, elementos coincidentes, conclusivos y emanados de entes públicos, sobre cuya solvencia, idoneidad, objetividad y fuerza convictiva no puede dudarse.

-Con lo expuesto hasta aquí debería bastar para resolver el presente recurso en forma favorable a la pretensión del contribuyente. Es res non verba, hecho y no palabras.

-Lo que interesa básicamente es que la yerba mate canchada y el té negro no son “productos agropecuarios, forestales, mineros, ni frutos del país”, y si lo son las hojas verdes de yerba mate y los brotes de té, productos éstos que no son, se insiste, los que adquiere Las Marías.

-No importa que quien venda yerba mate canchada y té negro a Las Marías sea a su vez, también él mismo, productor de hojas verdes de yerba mate y de brotes verdes de té, ni que, como tal, esto es como productor también de estos productos primarios, esté exento del impuesto o gravado a tasa cero. Lo que interesa básicamente es que lo que se le vende no es el producto primario, sino el producto ya transformado, supuesto no abarcado por el párrafo tercero del art. 13.

-La Provincia de Misiones pretendería alegar que la yerba mate canchada es un producto elaborado o semielaborado de las hojas verdes de yerba mate, e igualmente el té, como si así quedaran alcanzados por el art. 13 tercer párrafo del Convenio, pasando por

alto que es el primer párrafo de citado artículo, y no el tercero, el que equipara al producto primario “en bruto” con el “elaborado o semielaborado” en la Jurisdicción de origen, mientras que el tercer párrafo sólo se refiere al producto primario, no haciendo mención alguna que permita extender el concepto.

Por otro lado, en cuanto argumenta que el proceso de convertir a las hojas verdes de yerba mate en yerba canchada, y a los brotes verde de té en té negro no eliminan ni modifican las propiedades originarias de ambos productos, extremo que es evidentemente errado como surge de la documentación adjuntada en el recurso previo y en el presente avalatoria de aquélla. Como puede apreciarse, todos los razonamientos de la Jurisdicción giran en torno del párrafo primero del art. 13, no del tercero, que es el único que interesa.

-Desde el ángulo del sustento territorial la mera compra, muy en especial, dadas las particulares características, se aplica al sujeto que viene, compra y se va; tiene que comprar en la Jurisdicción y sacar luego de ella lo comprado para cumplir fuera de esa Jurisdicción, los demás procesos, pero ese sustento territorial no ha de ser un sustento territorial genérico, general, extraño al supuesto intrínseco de la mera compra, sino que debe ser propio, particular, específico de la mera compra.

-El sustento supuestamente demostrado se funda en gastos de transporte, los que son idóneos a tales efectos, pero que, en última instancia, comprenden únicamente desde el período 4/2001 al 12/2001, mientras que la determinación abarca los períodos 1/94 a 12/2001, debiendo destacarse que con anterioridad a tal fecha -04/2001- el flete era por cuenta del vendedor.

-Lo que importa liminarmente desde el punto de vista de la interpretación y aplicación de esta norma, es si la yerba mate canchada y el té negro pueden ser considerados o no uno de los restantes (excluidos los de los párrafos primero y segundo) productos agropecuarios, forestales o frutos del país, comprendidos por el tercer párrafo del art. 13, que requiere que los bienes conserven su estado natural. Esta es la esencial cuestión interpretativa planteada en el caso.

-Los informes aportados por la contribuyente dicen todo lo contrario a lo expuesto en los considerandos de la resolución apelada cuando expresa que “en mérito de los estudios técnicos acompañados, antecedentes, elementos y opiniones vertidas en las actuaciones puede afirmarse que los procesos de transformación que sufre la yerba mate verde y té constituyen un acondicionamiento del producto por lo cual el bien conserva su característica de producto primario”. No hay otros informes técnicos, ni antecedentes, ni opiniones técnicas, lo que hay son dictámenes precisos, concordantes, técnicamente fundados y emitidos por autoridades competentes en un sentido contrario a lo aseverado por la resolución de la Comisión Arbitral.

-Uno de los antecedentes citados por la Provincia de Misiones ha sido la causa fallada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Molinos “ en la que se concluyó que la yerba mate molida – tal como se la expende al público consumidor – no tiene transformación sustancial respecto de la yerba mate canchada. Pero esto es total y absolutamente inatingente, ya que lo que se discute aquí es si la yerba mate canchada implica una transformación sustancial, una elaboración o semielaboración de la hoja

verde de yerba mate. Tomar estos precedentes jurisprudenciales como abono de la postura provincial es un palmario error de análisis.

-El eje del enfoque de la resolución radica que se comienza reconociendo que “el párrafo tercero del art. 13 no hace referencia a que las compras incluidas en él son las efectuadas al productor”, pero no obstante ello enseguida se agrega, que “va de suyo que así debe ser”, “pues una interpretación contraria implicaría sacar al tercer párrafo fuera del contexto del todo el artículo”. La firma no objeta esta perspectiva, en tanto la mayoría de sus adquisiciones las efectúa a secaderos, acopiadores, molinos, que no actúan por cuenta del productor sino por cuenta propia, pero lo trata igualmente porque es demostrativo de una inconsistencia global de la resolución.

-En el caso, si se quisiera dar al tercer párrafo del art. 13 del C.M. el alcance que pretende la Provincia de Misiones, debería modificarse el texto, pero mientras tanto, la Provincia no puede pretender una base imponible que no le corresponde, y sobre todo no puede pretender con posterioridad, que Establecimiento Las Marías se haya comportado de un modo diferente al que claramente surge del Convenio, y finalmente, si pretende aplicar la norma de un modo tan distinto, debería arreglar su diferendo con los demás Fiscos corresponsables del Convenio, pero sin afectar al contribuyente.

-En forma subsidiaria, solicita que en el hipotético caso de que algún crédito quedara a favor de Misiones, en una cuestión tan debatida, el mismo sea satisfecho por las Jurisdicciones que en tal caso habrían percibido de más, en los términos del Protocolo Adicional, o en los que en definitiva se resuelvan aplicando los principios elementales de justicia y equidad.

Que ante el traslado corrido, la Provincia de Misiones manifiesta lo siguiente:

-Sustento territorial. Como cuestión trascendente y que debe ser materia de pronunciamiento, plantea:

1) En esta causa no se ha discutido ni se discute la calidad del sujeto pasivo comprendido en el Convenio Multilateral que reviste la apelante, sino que la controversia estuvo y está centrada en la procedencia de la aplicación del Régimen Especial del art. 13, tercer párrafo, que es la pretensión fiscal y que la contribuyente niega.

2) En esa inteligencia y por tal razón, el art. 1º de la Resolución 32/05, debe ser confirmado por la Comisión Plenaria, porque en honor a la verdad lo único que atesta es que, la Jurisdicción ha probado el sustento territorial, negado por la firma.

3) Solicita a la Comisión Plenaria rechace la falsa interpretación de la actora, por resultar fatalmente refutada por la propia contribuyente, en manifestaciones obrantes a fojas 16 del Expte. CM 423/03.

4) Es reiterada la contradicción en que incurre la actora, negando, forzando, desviando o desfigurando razones, sus propios argumentos o los relatos de los hechos y de sus circunstancias, conducta que debe ser condenada.

5) A todo evento, la Jurisdicción Misiones deja aclarado que, en ninguna instancia administrativa ni judicial, ni norma reglamentaria, se ha afirmado o establecido que para la procedencia de la aplicación del art. 126 inc. b) del Código Fiscal, no se exige el requisito de la territorialidad, desde que ello es condición de procedencia del gravamen y siendo que el instituto de la mera compra está definido como un hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Código Fiscal de Misiones, integra el objeto del tributo por ende, el sustento territorial es connatural, ínsito al instituto y su exigencia es obvia.

-Compras efectuadas a terceros. La firma no ha probado:

- que efectuó todas sus compras a secaderos de yerba mate y té y nunca a productores agrícolas primarios.

- que en rigor de verdad no adquiere ninguno de ambos productos primarios, sus adquisiciones fueron a terceros industrializadores de la hoja verde de yerba mate y brote de verde de té, que adquirirían a productores agrícolas.

- lo que afirma en su apelación “las compras efectuadas a un tercero que no sea productor primario (en el caso acopiadores, secaderos, molinos, etc.) ni actúa por cuenta y orden de él, nunca pueden dar lugar al instituto de la mera compra, por lo que la primera parte del art 3° de la Resolución 32/05 de la Comisión Arbitral debe ser necesariamente confirmada...”.

- que, efectivamente, sus proveedores de materia prima: secaderos, molinos, intermediarios y terceros, revistan y operen como acopiadores de yerba mate canchada y té negro.

- que dichos proveedores hayan ingresado impuesto al fisco de Misiones en el período comprendido en la determinación fiscal.

- lo que afirma a fojas 1215: “las compras pueden efectuarse al productor primario en forma directa, o a terceros intermediarios que actúen por cuenta de él como sostiene el artículo 2°...” formulando una salvedad con la intención de desviar y descalificar lo resuelto por la Comisión Arbitral: “No obstante la validez abstracta de esta afirmación, es de destacar que, en general, los secaderos, molinos o acopiadores, no intermedian en la venta de hojas verdes de yerba mate o brotes verdes de té...”

-En cambio la representación de Misiones demostró acabadamente:

- Que efectúa compras a productores agrícolas en Misiones.

- Que adquiere hoja verde de yerba mate en Misiones.

- Que realiza operaciones de adquisición a secaderos, molinos y cooperativas que poseen plantaciones propias en Misiones.

- Que compra materia prima a sujetos que ni siquiera se encuentran inscriptos como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo cual implica que operan como

productores primarios, siendo éstos los únicos actores económicos a quienes no se exige inscripción en el tributo local por estar exentos.

- Que adquiere materia prima a sujetos que no desarrollan actividades de producción primaria o no la tienen declarada, situación ésta última sólo posible para el caso de productores primarios.

- Que los sujetos a los que llama “agentes económicos”, “otros sujetos” o “terceros”, en realidad, en su mayoría son propietarios de secaderos y molinos, con plantaciones propias que venden su producción únicamente a Las Marías SA.

- Que la mayor proveedora de materia prima se dedica a la “prestación de servicio de secanza” y que su actividad principal es la “secanza de materia prima de terceros”.

- Que Las Marías y Yerbatera del Nordeste SA que integran el grupo Las Marías SA, forman un conjunto económico.

- Que la sociedad apelante ha informado a la opinión pública que las compras las realiza únicamente a través de Yerbatera del Nordeste SA.

- Que Las Marías utiliza medios de transporte propio para trasladar el producto.

-Exportaciones. La resolución del caso concreto necesariamente debe circunscribirse y tener causa y motivación sólo en los hechos y circunstancias debidamente probados por las partes o refutados de manera irrefutable por la contraparte. Las Marías no ha probado el despacho de yerba mate con documentación aduanera pertinente; en tales circunstancias, no es legítimo requerir que la Comisión Plenaria acceda a su pretensión por la sencilla razón de que no ha probado los hechos en los que pretende fundar y encuadrar su derecho.

-La única condición del instituto de la mera compra -art. 13 tercer párrafo del C.M.- es que la actividad del productor no se encuentre gravada por la Jurisdicción productora, en tanto que en ninguna parte hace referencia a productos primarios ni a productores primarios y es sabido que la única fuente de imposición es la ley, y que la doctrina no es fuente del Derecho Tributario, tampoco la jurisprudencia en virtud del principio de legalidad.

-En conclusión, Misiones entiende que tanto la yerba mate canchada como el té negro, responden a idénticos procesos productivos y en su esencia, constituyen productos primarios acondicionados para su conservación y transporte.

-Confirma que los estudios técnicos mencionados por la Comisión Arbitral se plasmaron en pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y así se determinó que tanto el sapecado, el torrefactado como el canchado de yerba mate eran totalmente indispensables para el producto y que no entrañaban proceso industrial alguno, sino continuación imprescindible de la etapa extractiva o agrícola.

-El alto Tribunal de la República Argentina y el Tribunal Fiscal de la Nación han calificado a los fines tributarios a la yerba mate canchada y al té negro como producto primario. Por lo tanto, el encuadramiento jurídico que la Comisión Plenaria

otorgue a la yerba mate canchada y al té negro debe responder al mismo criterio sostenido, es decir producto primario de la agricultura.

-De la totalidad de los antecedentes normativos que se citan en el escrito, el proceso de secado, bien sea del brote de té o de la hoja verde de yerba mate, es una parte del proceso agrícola por medio del cual se obtienen los productos primarios té negro y yerba mate canchada dan suficiente cuenta de ello no sólo las normas específicas de la Provincia sino las normas generales de alimentación, trabajo agrario que incluyen a los trabajadores afectados a las tareas de secanza como trabajador agrario, y el convenio colectivo de la industria.

-Las Marías no sólo compra yerba mate canchada, sino que también adquiere hoja verde de yerba mate, las seca con una de sus empresas finalizando el proceso agrícola, y las lleva a su establecimiento industrial en Corrientes. Según surge del acta realizada a la firma Yerbatera del Nordeste SA, su principal actividad es la secanza para terceros y que el producto es entregado en la puerta del secadero.

-Se debe destacar que el tercer párrafo del art. 13 de Convenio habla de “productos agropecuarios”, no dice productos primarios, y así el propio recurrente reconoce que la yerba mate canchada y el té negro son productos de origen agrícola, para luego ir contra sus dichos y afirmar que ninguno de dichos productos son agropecuarios.

-El término “productos” sin otro aditamento denota el género y no una especie, y por otro lado debe darse particular relevancia al término que precede a “productos”, la palabra “restantes” el cual da cuenta de la amplitud que se quiso otorgar a éste último párrafo.

-En relación al argumento de que no se trata de la primera venta, nada más alejado de la realidad, porque la firma no sólo adquirió productos agropecuarios de productores primarios que se dedican al cultivo de té y yerba mate, sino además compró yerba mate canchada y té negro a secaderos y cooperativas que también poseen plantaciones propias de ambos productos.

Que puesta al análisis de la controversia, esta Comisión observa que para la Provincia de Misiones el gravio está contenido en el artículo 3º de la Resolución Nº 32/05 CA, y al respecto expresa que ninguna norma, ni la local contenida en el art. 126 inc. b) del Código Fiscal, ni el art. 13 del Convenio Multilateral, inescindibles en su interpretación y aplicación, ni sus precedentes, permiten afirmar con certeza, que el tributo grava únicamente productos agropecuarios en su estado natural o productos primarios o la actividad de los productores primarios exclusivamente, no habiendo razón para restringir la finalidad protectora circunscribiéndola a productos primarios en estado natural adquiridos a productores primarios, exclusivamente, destacando que el único requisito que el propio Convenio establece es que la actividad del productor no se encuentre gravada por la Jurisdicción de origen del producto.

Que en derecho la carga de la prueba incumbe a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido y es por ello que cada una de las partes debe probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción.

Que los jueces –administrativo en el caso- deben formar su convicción respecto de la prueba de conformidad con las reglas de la sana crítica expresando en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, especialmente aquellas esenciales y decisivas para el fallo de la causa.

Que en consecuencia, las resoluciones deben ser un juicio sobre las alegaciones, la prueba y el derecho aplicable que produzca la seguridad de imparcialidad, independencia y justicia; en tal sentido, sólo puede referirse a los hechos alegados por las partes y sólo fundarse y responder a las pruebas rendidas en autos.

Que tal circunstancia se refuerza en el proceso contencioso administrativo, donde se presume la legitimidad que rodea los actos administrativos.

Que en el caso, Establecimiento Las Marías no ha probado que adquiere materia prima a acopiadores o intermediarios, lo cual no permite valorar las distintas situaciones de hecho con la precisión que exige el caso, resultando inoficioso expedirse sobre bases teóricas e invocaciones hipotéticas no fundadas en hechos concretos debidamente fundados.

Que asimismo, es improcedente fijar criterio sobre el tratamiento a las operaciones de exportación, teniendo en cuenta que todo pronunciamiento en tal sentido debiera hacerse en abstracto sobre la base de conjeturas carentes de sustento real fáctico por deficiencia de probanza, por lo que las alegaciones sobre el tema son meros supuestos.

Que, por su parte, Establecimiento Las Marías S.A. entiende que debe revocarse el artículo 2º de la Resolución 32/05 CA, y en ello se centra el recurso, por cuanto desde su punto de vista las únicas compras que pueden estar alcanzadas con el instituto de la mera compra son los productos primarios, es decir agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, en estado natural, y en el caso sólo revisten la condición de tales las hojas verdes de yerba mate y los brotes verdes de té, pero no la yerba mate canchada ni el té negro, que es lo que adquiere y cuyas operaciones abarcan el ajuste del Fisco.

Que al respecto, se debe necesariamente tener en cuenta los estudios, antecedentes y opiniones que las partes han vertido y agregado a las actuaciones, de por sí áridas, entendiéndose que lo más razonable es considerar que los procesos que se han efectuado a los productos originales, es decir, hoja verde de yerba mate y brotes verde de té configuran un acondicionamiento de los mismos, por lo cual la yerba mate canchada y el té negro conservan su característica “de producto primario” a los fines de la aplicación de las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral.

Que a su vez, la firma plantea en subsidio que en lo que hace al sustento territorial, que considera es específico respecto de la mera compra, debe tenerse presente que no es sino el propio de la realización de la mera compra en territorio del productor del bien objeto de ésta, y no al sustento para la aplicación del Régimen General y esto no se verifica respecto de la administrada.

Que a este respecto el Fisco ha probado suficientemente el sustento necesario para que, en los casos que así corresponda, se apliquen las disposiciones del tercer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, lo cual se encuentra explicitado en el dictamen N° 17/2005, obrante a fojas 1039/1043, de las presentes actuaciones.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma Establecimiento Las Marías S.A.

ARTICULO 2º) - Establecer que para la asignación de bases imponibles en el período comprendido en la determinación fiscal, corresponde la aplicación del Régimen Especial del artículo 13 del Convenio Multilateral, tercer párrafo.

ARTICULO 3º) - Establecer que devine improcedente el tratamiento de las supuestas operaciones de exportación, atento a la inexistencia de prueba que acredite la efectiva realización de dichas operaciones y que los productos adquiridos en Misiones hayan sido los que posteriormente fueron destinados al mercado externo.

ARTICULO 4º) - Establecer que deviene improcedente el tratamiento de las hipotéticas operaciones efectuadas con acopiadores, por falta de prueba rendida en la causa.

ARTICULO 5º) - Revocar el artículo 3º de la Resolución C.A. 32/05.

ARTICULO 6º) – Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. JULIO EDUARDO ARAMAYO - PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 20/2006 (C.P)**

**VISTO:**

El Expediente C.M. N° 351/2002 por el cual Agricultores Federados Argentinos SCL promueve el recurso de apelación previsto por el art. 25 del Convenio Multilateral contra la Resolución (C.A) N° 50/2005 de fecha 20/09/05, por la cual se confirma la Resolución Determinativa N° 1264/02 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta; y,

**CONSIDERANDO:**

Que la apelación se ha realizado conforme con las disposiciones legales vigentes sobre el particular (art. 25 del Convenio Multilateral), motivo por el cual es procedente su tratamiento.

Que tras realizar una descripción del procedimiento llevado a cabo por la Provincia de Salta, la recurrente se agravia porque la Comisión Arbitral omitió el tratamiento de la nulidad oportunamente planteada, razón por la cual entiende que la resolución emitida es nula.

Que manifiesta que su actividad principal es la comercialización de la producción primaria de sus asociados. En tal sentido aclara, luego de detallar pormenorizadamente la operatoria comercial que desarrolla, que los productores entregan la mercadería a la firma pero sin que ésta adquiera su titularidad.

Que puntualiza que en el momento en que el productor considera oportuna la venta del grano, así lo dispone mediante una orden de venta y en ese momento confecciona un formulario F1116 "C" (mandato/consignación/liquidación). Por lo tanto, las actividades de la entidad son las de acondicionamiento de los granos entregados en depósito y de intermediación entre el productor primario y el comprador del producto, percibiendo como retribución una comisión.

Que considera que no se ha producido ninguno de los supuestos alcanzados por el instituto de la "mera compra" y que no existe sustento territorial que justifique la determinación de oficio efectuada por la Provincia de Salta, toda vez que no se han realizado gastos ni se efectuaron ventas en la Jurisdicción.

Que asimismo, aduce que para la procedencia de la figura, debe encontrarse desgravada la actividad del productor, cosa que no ocurre en la Provincia de Salta, en la cual la producción primaria de los productos agropecuarios se encuentra dentro del objeto del tributo, aunque luego se la exima.

Que entiende que la resolución apelada es nula, por cuanto ha omitido el tratamiento de cuestiones planteadas, tales como la verdadera operatoria de AFA SCL, desconociendo la naturaleza jurídica de las cooperativas y la manera en que trabajan las agropecuarias en particular.

Que abunda en el desarrollo de las características de las cooperativas y su operatoria. Acompaña prueba documental; ofrece una pericial contable y de informes. Hace reserva del caso federal y pide en definitiva se revoque la Resolución (CA) N° 50/2005.

Que a su turno, la Provincia contesta el recurso interpuesto y fundamenta su determinación impositiva en el hecho de que la contribuyente ha efectuado compras en la Jurisdicción, que por su esencia están incluidas en el artículo 160 inc. b) del Código Fiscal, entendiendo que al no haber constancia de que se hubiere pagado dicho impuesto por el comprador y estar exento el vendedor, corresponde la aplicación del artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral que establece la forma en que se distribuye la base imponible en los casos que se aplique la figura de la "mera compra".

Que subraya que es la misma empresa la que reconoció a fs. 6/9 haber realizado operaciones de compra de granos provenientes de productores radicados en la Provincia de Salta. Asimismo, la misma contribuyente ha reconocido que su actividad consiste en la venta de productos primarios de sus asociados, por lo que para que ésta proceda, necesariamente debe ocurrir previamente una compra.

Que en ese sentido, fue la contribuyente quien enumeró las empresas a las que compró en la Provincia de Salta, por lo que es ella misma quien reconoce haber realizado operaciones de compra y torna aplicable el instituto de la "mera compra", toda vez que ha quedado demostrado el sustento territorial.

Que por otra parte, la Jurisdicción adjunta cartas de porte y planillas informáticas con datos sobre control de cargas, a fin de demostrar que la empresa ha realizado gran cantidad de operaciones en esa Provincia, actuando en reiteradas oportunidades como remitente y destinataria de granos que han ingresado y egresado de la misma.

Que a su vez, aclara el Fisco provincial que el instituto de la "mera compra" tiene como finalidad dar sustento a la Jurisdicción productora en la distribución de los ingresos, pues de lo contrario la misma vería reducida su capacidad de imposición sobre las riquezas producidas en su territorio, ya que no grava la primera etapa, ni tampoco puede hacerlo en la etapa comercial o industrial.

Que esta Comisión Plenaria, preliminarmente, debe decir que la Comisión Arbitral no era competente para entrar al análisis de la nulidad de la resolución local planteada en su momento por la accionante, quien debió ocurrir ante quien corresponda y no como lo hizo, razón por la cual no le asiste razón en el punto. Que se debe aclarar, que no se entra al análisis de cuestiones doctrinarias o legales que no estén estrictamente vinculadas a los agravios concretos, ni a las nuevas pruebas aportadas u ofrecidas, porque es sabido que ellas debieron acompañarse u ofrecerse en la etapa oportuna, que no es la presente.

Que se debe puntualizar que el instituto de la "mera compra" comprende a la adquisición de productos agropecuarios, entre otros, producidos en una Jurisdicción para ser industrializados o vendidos en otra y siempre que la Provincia de origen de los bienes no grave la actividad del productor, conforme al tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral.

Que cabe recordar que el artículo 160 del Código Provincial al referirse a la mera compra hace mención a las "...actividades que sean realizadas dentro de la Provincia..." por lo que es indudable que la propia ley provincial marca la necesidad de la existencia del sustento territorial, es decir que las actividades deben ser desarrolladas en ella para que puedan ser alcanzadas por el impuesto.

Que en función de ello, la Provincia de Salta puede gravar las operaciones en las que se compruebe que existen elementos que den el debido sustento territorial para considerar a la empresa contribuyente de la Jurisdicción, y por el contrario, no podrán ser objeto de imposición aquellas operaciones en donde se carezca de dicho requisito.

Que en el caso, si bien la empresa plantea por una parte que ninguna de las operaciones que realiza redundan en el ejercicio de actividad en la Provincia, que además no compra el cereal sino que lo recibe en consignación y que toda su actividad la desarrolla desde sus depósitos ubicados en la Provincia de Santa Fe, es la propia apelante la que informó de manera expresa a fs. 6/9, que realizó operaciones de compra de granos provenientes de Salta, lo que se contradice abiertamente con sus propias manifestaciones respecto a actuar como depositaria de los granos y proceder a su venta en carácter de comisionista.

Que en ese sentido, es claro que por aplicación de la teoría de los actos propios a nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esa conducta, interpretada objetivamente, justifica una conclusión determinada, o lo que es lo mismo, las partes no pueden contradecir sus propios actos precedentes, deliberados, jurídicamente relevantes y plenamente eficaces, siendo inadmisibles las pretensiones actuales que sean antitéticas con sus comportamientos anteriores.

Que asimismo, se ha sostenido que la doctrina de los actos propios es un principio general del derecho, fundado en la buena fe, que impone un deber jurídico de respeto y sometimiento a una situación jurídica creada anteriormente por la conducta del mismo sujeto, evitando así la agresión a un interés ajeno y el daño consiguiente.

Que por tal motivo, que además fue el que se tuvo en consideración al dictarse la resolución apelada, resulta inadmisibles que la firma recurrente pretenda en esta instancia convencer que la verdadera actividad de la cooperativa es la de acondicionamiento de los granos entregados en depósito y la de intermediación entre el productor primario y el comprador del grano, percibiendo como retribución una comisión, cuando es ella misma quien de manera indubitable manifestó haber efectuado compras de granos a productores de la Provincia de Salta.

Que por otra parte, en referencia al agravio de la firma concerniente a que la actividad productora se halla gravada en la Provincia de Salta, aunque exceptuada de abonar el impuesto y que por ello no procede la figura de la "mera compra", el mismo debe ser desestimado, toda vez que de la inteligencia de la norma se desprende inequívocamente la intención de que para que proceda el instituto, el productor primario no debe hallarse alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su Jurisdicción, resultando irrelevante entrar a considerar si esa condición se obtiene por desgravación de la actividad o por su exención.

Que tal afirmación no implica desconocer la distinta naturaleza jurídica de ambos institutos.

Que finalmente cabe recordar que la Comisión Plenaria se expidió a través de la Resolución 7/2003 en autos "SACIF Dreyfus Ltd. c/Provincia de Salta" en el sentido que para la aplicación de la "mera compra", descripta en el artículo 13, último párrafo del Convenio Multilateral, resulta necesario, además de verificarse la efectiva compra de productos primarios, exteriorizar la intención de desarrollar la actividad en la Jurisdicción productora, requisitos éstos que en la presente causa se consideran debidamente acreditados.

Que asimismo en el citado acto resolutivo, se hace referencia a que no resulta necesario que el comprador se traslade a la jurisdicción productora, siempre que exteriorice adicionalmente la intención o voluntad de desarrollar su actividad compradora en la Jurisdicción productora, elementos que también están cumplidos en autos.

Por ello:

#### LA COMISIÓN PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar el recurso de apelación interpuesto por Agricultores Federados Argentinos SCL contra la Resolución N° 50/2005 (C.A) de fecha 20/09/05, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 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

CR. SERGIO INONCENCIO RIOS - PRESIDENTE

## **ANEXO IV**

### **ATRIBUCION DE INGRESOS**

**ANEXO IV.1**

**COMISION ARBITRAL**

RESOLUCIÓN N° 29/2002 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 293/2001 MIRGOR S.A. c/Provincia de Córdoba iniciado a raíz de la presentación efectuada ante esta Comisión Arbitral por la firma de referencia con motivo de la Resolución Determinativa efectuada por el Fisco Provincial, y

CONSIDERANDO:

Que la Resolución N° 207/2001 de la Subdirección de Recaudación Judicial de la Dirección de Rentas en cuanto aprueba la determinación impositiva efectuada al contribuyente, habilita la instancia del caso concreto previsto en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que también se dan en autos los recaudos de temporalidad que plantea la norma que rige la materia, por lo que la acción resulta procedente.

Que la actividad de la empresa es la de industria autopartista, fabrica aparatos de aire acondicionado para automóviles y sus repuestos, realiza ventas mayoristas de autopartes y alquiler de inmuebles.

Que durante los períodos sujetos a determinación, la empresa poseía una planta industrial en Río Grande, Provincia de Tierra el Fuego, otra en la Provincia de Córdoba y una tercera en la Provincia de Buenos Aires, encontrándose su administración en la Ciudad de Buenos Aires, donde se realizaban las gestiones administrativas y comerciales del país.

Que los principales clientes de la empresa eran SEVEL S.A. con sede administrativa en la Provincia de Buenos Aires, y RENAULT ARGENTINA S.A. con sede administrativa en la Ciudad de Buenos Aires, y con plantas industriales en la Provincia de Buenos Aires y Córdoba.

Que la empresa imputa las ventas concertadas con esos clientes a la Provincia de Buenos Aires y a la Ciudad de Buenos Aires porque en esas Jurisdicciones se concertaban las operaciones y también se realizaban los pagos.

Que el Fisco de la Provincia de Córdoba se asigna en la resolución cuestionada los ingresos por ventas a SEVEL y RENAULT ARGENTINA S.A. que el contribuyente atribuyera a la Ciudad y la Provincia de Buenos Aires, entendiéndose que en el caso la concertación entre las empresas compradoras y el vendedor MIRGOR SA. se materializa con la entrega de autopartes en forma directa en la línea de montaje de la planta industrial.

Que tanto CIADEA, continuadora de RENAULT, como SEVEL tenían establecimientos radicados en la Provincia de Córdoba, realizando la empresa la entrega de sus productos en ese lugar, por lo que atento al tipo de operaciones la proveedora

tuvo la necesidad de establecerse en un lugar físico cercano a los establecimientos para poder atender en tiempo real los requerimientos, y así debió montar un establecimiento en la Ciudad de Córdoba.

Que la cuestión en litigio tiene que ver con la atribución de ingresos por las ventas efectuadas por la empresa a CIADEA y SEVEL entregadas en la Provincia de Córdoba.

Que en el caso y teniendo en cuenta el carácter de los equipos que se venden, que son entregados en la línea de montaje otorgando la cláusula de la entrega "just in time" una particularidad especial y conformando un requisito único en la conformación del contrato, de manera tal que para su cumplimiento la empresa vendedora debe instalar establecimientos en donde sus clientes poseen la planta industrial.

Que en función de ello, resulta razonable considerar que en el caso la jurisdicción donde se produce la entrega de los bienes es el lugar de donde "provienen los ingresos" a que se refiere el artículo 2º del Convenio Multilateral.

Que en autos obra dictamen de la Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral 18.08.77)  
**RESUELVE:**

ARTICULO 1º).- No hacer lugar a la acción planteada por la empresa MIRGOR S. A. contra la Resolución Determinativa N° 207/01 de la Subdirección de Recaudación Judicial de la Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º).- Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

**MARIO A. SALINARDI**  
SECRETARIO

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI**  
PRESIDENTE

## RESOLUCIÓN N° 01/2003 (C.A.)

### VISTO:

El Expediente C.M. N° 311/2002, por el que la empresa LANTERMO S.A. acciona contra la Resolución Determinativa N° S-2-2002, de la Dirección de Rentas de la Provincia de Tucumán, y

### CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos requeridos por la norma que rige la materia para que la acción resulte procedente,

Que la empresa afirma que ejerce la actividad de fabricación, importación y distribución de artículos de bazar, artículos del hogar y de gastronomía, en varias jurisdicciones del país, por lo que resulta comprendida en las disposiciones del Convenio Multilateral a los efectos de la distribución de los ingresos obtenidos por el desarrollo de sus actividades.

Que dice que la administración de la firma se encuentra en la Ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe y los hechos de autos están relacionados con las operaciones concretadas con la firma Hipermercado Libertad S.A., con administración central en la Provincia de Córdoba y sucursal en la Ciudad de San Miguel de Tucumán.

Que a los efectos del Convenio Multilateral, distribuye sus ingresos bajo las disposiciones del artículo 2° de la norma indicada, imputando los mismos de acuerdo al domicilio de la administración central de las firmas compradoras.

Que sostiene que no está conforme a derecho el ajuste de base imponible realizada por el Fisco, desde el momento que se imputan los ingresos obtenidos de acuerdo al lugar de entrega de los bienes siendo ello incorrecto desde el momento que todas sus operaciones con la compradora se realizan por correspondencia, teléfono y por facsimil, por lo que le es aplicable el inc. b) del artículo 2°.

Que conforme surge de las actuaciones, el Fisco realizó el ajuste por dos conceptos: la fecha de inicio de actividades en la Provincia de Tucumán y la imputación de los ingresos.

Que respecto del primer tema la incorporación de la Jurisdicción de Tucumán de conformidad a los antecedentes agregados en la actuación, se produjo a partir del año 1995 tal como lo realizó el Fisco.

Que en lo que respecta al segundo tema, está suficientemente establecido que se trata de operaciones entre ausentes y que por lo tanto, los ingresos deben atribuirse al domicilio del adquirente.

Que las operaciones de venta concretadas con la sucursal de la empresa Hipermercado Libertad S.A. con domicilio en la Provincia de Tucumán, en algunos casos fueron producto de un requerimiento de la sucursal y en otros de la administración

central en la Provincia de Córdoba, señalándose en las mismas órdenes de compra que los bienes debían ser entregados en la sucursal de Tucumán, con el costo del traslado por cuenta del vendedor.

Que conforme a ello y atendiendo a las disposiciones del artículo 27 del Convenio Multilateral y siendo que la firma realiza las entregas de los bienes en el domicilio de la sucursal de San Miguel de Tucumán, resulta procedente el criterio sustentado por el Fisco determinante e imputar los ingresos obtenidos al domicilio del adquirente, entendiéndose a estos efectos el de la sucursal donde los referidos bienes fueron entregados.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

**LA COMISION ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)  
**RESUELVE:**

ARTÍCULO 1º) - No hacer lugar a la acción planteada por la empresa LANTERMO S.A. contra la Determinación Impositiva efectuada por el Fisco de la Provincia de Tucumán en la Resolución Determinativa N° -2-2002, conforme las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**MARIO A. SALINARDI**  
SECRETARIO

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI**  
PRESIDENTE

RESOLUCIÓN N° 08/2003 (C.A.)

VISTO:

El Expediente CM N° 292/2001 por el que la Empresa MARUBA S.C.A. acciona contra la Resolución Determinativa N° 5/01 de la Dirección de Rentas de la Provincia de Tierra del Fuego, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos requeridos por la norma que rige la materia para que la acción resulte procedente.

Que la actividad principal de la empresa es el transporte de cargas por vía marítima en su condición de armador en buques de su propiedad y/o chateados para ese fin, entre diferentes puertos del país, desarrollando asimismo otros servicios complementarios a su actividad de transporte de cargas.

Que conforme a ello resulta comprendida en las disposiciones del Convenio Multilateral a los efectos de la distribución de los ingresos obtenidos por el desarrollo de sus actividades.

Que la determinación de ingresos imposables comprende el período que abarca desde el mes de mayo de 1999 al mes de febrero de 2001, habiéndose requerido con anterioridad la inscripción como sujeto responsable del pago del gravamen del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, produciéndose ésta a partir del mes de septiembre de 1999.

Que de conformidad a informaciones obtenidas por el Fisco que practica la inspección, el inicio de actividades en su jurisdicción se produce a partir del año 1992 y como tal ante acciones de fiscalización, la firma se avino a la acción del requerimiento y reconoció su responsabilidad fiscal por todos los períodos reclamados hasta el mes de abril de 1999.

Que la recurrente plantea la nulidad de la Resolución Determinativa N° 5/01 puesto que interpreta que la misma se sustentó en el ajuste realizado por el cuerpo de inspección sin fundamento jurídico y sin haberse demostrado ni alegado falsedad de los elementos de prueba aportados por la empresa.

Que entiende también que es incorrecta la atribución de ingresos por el servicio de transporte internacional realizado por la firma Clan S.A., desde el momento que los mismos no constituyen actividad gravada para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que también cuestiona la aplicación de las normas del Convenio Multilateral en lo que respecta al encuadre de los servicios complementarios del transporte o servicios a la carga, por entender que se trata de una actividad independiente, por lo que los ingresos derivados del ejercicio de dicha actividad se deben atribuir de conformidad a

las disposiciones del artículo 2° en lugar del artículo 9° del Convenio Multilateral, tal como lo considerara la determinación cuestionada.

Que asimismo plantea la nulidad de las sanciones aplicadas por el Fisco y que están relacionadas con los aspectos formales y materiales por las diferencias de impuestos determinadas y la falta de cumplimiento de presentación de sus declaraciones juradas por los períodos que comprende la fiscalización.

Que respecto de la atribución de los ingresos por transporte entre puertos argentinos y del exterior, la firma Maruba S.C.A. opone la no gravabilidad del transporte internacional y su carácter de intermediaria respecto de la firma Clan S.A. por cuya cuenta y orden informa que se realiza el transporte, en tanto la Provincia de Tierra del Fuego en la contestación del traslado corrido manifiesta que la gravabilidad del transporte internacional es una cuestión reservada a la legislación local y ajena a la competencia de la Comisión Arbitral y que ha determinado la obligación tributaria por estos ingresos en cabeza de Maruba S.C.A. en carácter de deudor solidario por cuanto la firma Clan S.A. no se ha inscripto como contribuyente ni ha tributado el gravamen, así como tampoco Maruba S.C.A. ha declarado ingresos por comisiones como hubiese debido de detentar el carácter de intermediaria que invoca respecto de estas operaciones.

Que, teniendo en consideración que la Provincia de Tierra del Fuego ha incorporado a estas actuaciones documentación que testifica el reconocimiento de deuda por parte de la empresa por los ingresos obtenidos por transporte internacional por los períodos que comprende la determinación, esta Comisión considera que se ha tornado abstracto el planteo de la firma sobre la determinación de oficio que se cuestiona y sobre cuya resolución es además incompetente.

Que respecto del tratamiento a asignar a los ingresos provenientes de servicios complementarios -demoras, gastos por confección de documentos de aduana, utilización de los depósitos de Ushuaia, revisión de mercaderías, gastos de habilitación de aduana en Ushuaia, alquiler de contenedores, gastos por trámites de aduana por traslados de contenedores, costo operativo fijo por movimientos de contenedores- y otros relacionados al transporte que tengan el mismo origen que el de la carga del transporte, en tanto y en cuanto provengan de servicios a la carga, aún cuando fueren facturados por separado, corresponde asignarles el mismo tratamiento para su imputación por Convenio Multilateral que el que corresponde al de transporte cuyo lugar de origen fuere Tierra del Fuego.

Que en tal sentido, estos servicios complementarios son considerados por la Ley Nacional de Navegación N° 20094 que en su artículo 271 establece que “el transportador procederá en forma conveniente y apropiada a la carga, manipuleo, estiba, transporte, custodia, cuidado y descarga de la mercadería. Las partes pueden convenir que las operaciones de carga y descarga, salvo en su aspecto de derecho público, sean realizadas por el cargador y destinatario ...”, vale decir, que en las obligaciones asumidas por el transportista se encuentran comprendidas las actividades conexas, carga, manipuleo y otras.

Que en razón de ello, aún cuando se facturen en forma discriminada no significa que la contribuyente ejerza una actividad distinta. Existe en el desarrollo de la actividad una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso

final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único y económicamente inseparable a que se refiere el artículo 1º, primer párrafo, del Convenio Multilateral.

Que respecto de los agravios planteados sobre la nulidad de la Resolución N° 5/01, en cuanto a la carencia de causa y motivación fundada según lo requiere el Código de Procedimientos de la Provincia y las quejas sobre las sanciones aplicadas, no es ésta la instancia en la que procede su tratamiento y resolución, sino que las mismas deberán plantearse en las instancias administrativas o judiciales de la propia jurisdicción.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.

Por ello:

**LA COMISION ARBITRAL**  
**(Convenio Multilateral del 18/08/77)**  
**RESUELVE:**

Artículo 1º - Rechazar la presentación realizada por la firma MARAUBA S.C.A. contra la Resolución Determinativa N° 05/01 del Fisco de la Provincia de Tierra del Fuego - Expediente CM N° 292/2001-, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

Artículo 2º - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**MARIO A. SALINARDI**  
**SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI**  
**PRESIDENTE**

RESOLUCIÓN N° 10/2003 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 310/2002 iniciado por la firma CONCESIONARIA DEL PARANA S.A. frente a la Resolución Determinativa N° 22/2002 del Fisco de la Provincia de Entre Ríos, y

CONSIDERANDO:

Que obran en autos los antecedentes de la presentación que habilitan su encuadre y tratamiento del caso concreto previsto en el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que Concesionaria del Paraná S.A. opera comercialmente como concesionaria zonal de estaciones de servicios, habiendo celebrado contrato con su comitente YPF S.A., domiciliada en la Ciudad de Buenos Aires, con fecha 18/08/93, y desarrollando actividades en las Provincias de Entre Ríos, Corrientes, Misiones, Formosa, Chaco, Santa Fe y la Ciudad de Buenos Aires.

Que la responsabilidad asumida por la firma para con su comitente, entre otras, es la de controlar los productos de YPF y su calidad, realizar reparaciones y mantenimiento de equipos y elementos provistos por la comitente a los distribuidores de sus productos, controlar las políticas de precios, planes y estrategias de comercialización impartidas por YPF S.A., realizar la gestión de cobranzas y verificación de las garantías, haciéndose cargo de los importes de las facturas no cobradas en los plazos previstos, y en general de la gestión de otros negocios que la firma YPF S.A. tiene en el ámbito de su zona.

Que la prestación del servicio como concesionaria le es retribuida mediante el pago de honorarios por los diferentes servicios que se le encomienda ejecutar, estando conformada la base de cálculo de sus retribuciones por porcentajes variables según el tipo de servicio y conforme a las ventas facturadas.

Que la firma se agravia del criterio utilizado por el Fisco para la asignación de los ingresos según el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral, imputando el 100 % de los mismos a la jurisdicción en la que se encuentran radicadas las estaciones de servicio, cuando a su criterio considera que deben imputarse en un 50 % a la jurisdicción donde se encuentra el domicilio de la mandataria que realiza el pago y el otro 50 % a la jurisdicción en donde se realiza la prestación del servicio, en razón de ser aplicables las disposiciones de la última parte del artículo 1° y el inc. b) del artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que conforme queda acreditado, los ingresos que obtiene Concesionaria del Paraná S.A. son abonados desde el domicilio de la contratante -Ciudad de Buenos Aires- y corresponden a las retribuciones en concepto de honorarios por diferentes conceptos y según los servicios que se lleguen a prestar en las distintas jurisdicciones en

que se encuentren radicadas las estaciones de servicios que comercialicen los productos de YPF S.A..

Que asimismo el Fisco no excluyó, como cuestiona la recurrente, a los efectos de determinar los coeficientes representativos por jurisdicción, los diferentes gastos incurridos en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, sino que, conforme surge de las actuaciones, respeta la imputación aplicada por la empresa en sus declaraciones juradas.

Que la Comisión Arbitral puesta en el análisis del tema, considera que la actividad desarrollada por la empresa encuadra en las previsiones del artículo 2° del Convenio Multilateral y que los ingresos obtenidos deben imputarse a la jurisdicción donde se presta el servicio, por ser en ella donde se ejerce la efectiva actividad.

Que obra en autos el dictamen de Asesoría.

Por ello:

**LA COMISIÓN ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)  
**RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1°)** - Rechazar la acción iniciada por la firma **CONCESIONARIA DEL PARANA S.A.** en el Expediente C.M. N° 310/2002, contra la Provincia de Entre Ríos, por las razones que se dan cuenta en los considerandos de la presente.

**ARTÍCULO 2°)** Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**MARIO A. SALINARDI**  
SECRETARIO

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI**  
PRESIDENTE

RESOLUCIÓN N° 28/2003 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 357/2002 por el que tramita la acción iniciada por la empresa MEDICINA INTEGRAL METROPOLITANA S.A. a raíz de la determinación impositiva efectuada por la Provincia de Buenos Aires. y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto, conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la firma presta servicio a obras sociales que contratan con ella, obligándose a brindar asistencia médico-asistencial a una determinada población beneficiaria de dichas obras sociales recibiendo la contraprestación bajo la modalidad de cartera fija, es decir por cápitas que se obligan a pagar las obras sociales contratantes.

Que la firma tributó por el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral atribuyendo los ingresos a la Ciudad de Buenos Aires porque allí es donde tiene su domicilio, su sede, se celebran los contratos y se emiten las facturas.

Que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires entiende que la actividad generadora de ingresos no es la contratación en sí misma, sino la que desarrolla como consecuencia de los compromisos asumidos, considerando que dicha actividad es la de prestación de servicios médicos, con prescindencia de la forma o manera en que éstos se efectivicen y por ende la atribución de ingresos conforme al artículo 2° debe efectuarse según el lugar donde efectivamente dichos servicios se prestan.

Que la Ciudad de Buenos Aires plantea la no inclusión como gastos computables de aquéllos que corresponden al costo de obras o servicios que se contratan para su comercialización.

Que puesta la Comisión al análisis del tema, se observa de la lectura del convenio celebrado entre la firma y la obra social OSECAC que la actividad específica de la contribuyente es la de prestadora de servicios médico asistenciales y como tal debe asumirse ante el tributo, sin que resulte necesario considerar la manera bajo la que efectúa esa prestación, e independientemente de las características de la retribución que percibe por esos servicios.

Que conforme a ello, para determinar la jurisdicción a la que deben atribuirse los ingresos pactados se entiende que en una actividad de prestación de servicios, la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los mismos, en el caso la Provincia de Buenos Aires.

Que en relación a los gastos a considerar para la liquidación del impuesto, se considera que las prestaciones médico asistenciales realizadas por terceros a favor de la recurrente son gastos comprendidos en el párrafo 3ro. del artículo 3° del Convenio Multilateral y por ende no computables.

Que esta Comisión Arbitral se ha expedido en precedentes similares (Pryam S.A. c/Provincia de Buenos Aires y Full Medicine c/ Provincia Santa Fe).

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma MEDICINA INTEGRAL METROPOLITANA S.A. contra la determinación impositiva efectuada por la Provincia de Buenos Aires mediante la Resolución N° 3611/2002, dejando establecido que la misma debe tributar conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

RESOLUCIÓN N° 29/2003 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 360/2002 SANATORIO BERNAL SRL Y OTROS UTE c/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES. iniciado a raíz de la determinación impositiva realizada a la firma de referencia por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

CONSIDERANDO:

Que la Resolución N° 511/2002 habilita la existencia del caso concreto previsto en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, cumpliéndose asimismo los recaudos de temporalidad exigidos por las normas de la materia, por lo que el tratamiento de la acción planteada resulta procedente.

Que la empresa en su presentación hace saber que:

- se constituye como UTE el 21 de febrero de 2000, conformada por clínicas y sanatorios ubicados en la Provincia de Buenos Aires, en cumplimiento de lo dispuesto por el Pliego de Condiciones del llamado a Concurso Público Abierto N° 9/00 realizado por el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, siendo una figura jurídica creada a éste solo efecto.

- los integrantes de la UTE, a través de ella, han obtenido un contrato con el Instituto, el que fue firmado el 4 de agosto de 2000, por el que prestan servicios asistenciales de salud, por lo que entiende que la gestión y administración que realiza la UTE es como mandataria y a título gratuito de tareas de coordinación de sus integrantes.

- la UTE factura al Instituto por la cápita al valor establecido en el mandato por cuenta y orden de sus integrantes, el Instituto detrae los débitos que cree pertinentes y le entrega el cheque al fideicomiso, el cual lo distribuye entre las prestadoras de acuerdo a la información que ella le otorga, por lo que considera que no tiene ingresos propios, toda vez que los que percibe del Instituto son en virtud de un mandato por cuenta y orden de sus integrantes y demás efectores.

- los integrantes de la UTE son los que desarrollan sus actividades en la Provincia de Buenos Aires brindando servicios a los asociados de la obra social y los que reciben los ingresos por la prestación de esos servicios y por ende, los obligados tributarios.

- en función de lo expuesto, la UTE se inscribe como contribuyente del Convenio Multilateral bajo el código de actividades "servicios relacionados con la salud humana", declara fecha de inicio de actividades en el mes de setiembre de 2000 y según surge del estado de resultados irregular al 31/12/2000, todos los importes consignados son pesos cero, declarando un coeficiente para las dos jurisdicciones de cero.

- objeta la Resolución Determinativa en cuanto ésta entiende que son ingresos de la UTE la totalidad de lo que ésta percibe por cuenta y orden de sus mandantes. Así se llega a la conclusión, de que debe atribuirse lo que perciben los efectores a través del fideicomiso, por lo que facturó la UTE un 100% de los ingresos a la Provincia de Buenos Aires y el 100% de los gastos a la Ciudad de Buenos Aires, lo que hace que por aplicación del artículo 2° del Convenio deban atribuirse las bases imponibles entre las jurisdicciones un 50 % en función de los ingresos y un 50 % en función de los gastos.

- observa asimismo que en cuanto al período de inicio de actividad, en virtud del artículo 14 del Convenio Multilateral el Fisco se atribuya la totalidad de los ingresos en ese período.

- respecto al coeficiente de ingresos a aplicar al período 2001, se computan los ingresos devengados registrados en el libro IVA ventas de los períodos 9/00 al 12/00, siendo todos ellos correspondientes a la Provincia de Buenos Aires, considerándose que el universo de afiliados a los cuales se obliga a prestar servicios la UTE corresponden a esa jurisdicción, siendo los únicos ingresos registrados los que resultan de la facturación efectuada al Instituto.

- en síntesis, las sumas percibidas por la UTE han sido por cuenta y orden de sus mandantes, por lo cual no puede ser objeto de la obligación tributaria.

Que en su contestación al traslado obrante a fs. 238/240, la Provincia manifiesta que:

- en la jurisdicción, las UTE son sujetos pasivos del impuesto en virtud de los artículos 15 y 162 del Código Fiscal, habiendo planteado la representación de la Provincia en la reunión en la que se tratara el tema que la procedencia de esta cuestión escapa a la competencia de los Organismos del Convenio.

- en su carácter de sujeto pasivo frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe tributar el impuesto resultante de los ingresos derivados de la realización de la actividad de servicios médicos previstos en el contrato celebrado con el INSSJ y P, citando como antecedente la Resolución de este Organismo en el caso Pryam contra esa jurisdicción.

- la Comisión Arbitral determine expresamente el criterio a aplicar en la confección del coeficiente de gastos, ya que entiende que el utilizado en la Resolución Determinativa del Fisco no resulta representativo de la actividad realizada en la jurisdicción.

Que entrada al análisis del tema, la Comisión Arbitral considera que el tratamiento de las UTE como sujetos tributarios es una cuestión propia de la legislación local.

Que del contrato obrante a fs. 244 y siguientes surge que quien celebra el mismo con el INSTITUTO para la prestación del servicio en diversos lugares de la Provincia de Buenos Aires es la UTE, que en la Provincia es sujeto pasivo frente al impuesto. El artículo 2º de dicho contrato establece "... La UGP se obliga a prestar los servicios objeto del concurso referido a la cláusula primera de la presente, según han sido definidos por el Pliego de Bases y Condiciones en la forma establecida en el citado Pliego y comprometidas en la oferta presentada y adjudicada, estableciéndose que el Instituto abonará a la UTE las sumas correspondientes a la cápita global mensual".

Que la actividad específica de la UTE es la de prestadora de servicios médico asistenciales, a través de las clínicas y sanatorios que la integran y como tal debe asumirse ante el tributo, sin que resulte necesario considerar la manera bajo la que efectúa esa prestación, e independientemente de las características de la retribución que percibe por esos servicios.

Que conforme a ello, la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizaron los mismos, en el caso la Provincia de Buenos Aires, dado que todas las clínicas que integran la UTE se encuentran ubicadas en esa jurisdicción.

Que así lo tiene resuelto la Comisión Arbitral en casos de similares características (PRYAM c/Provincia de Buenos Aires, FULL MEDICINE c/Provincia de Santa Fe), aún cuando la figura con que se plantea la realización del negocio jurídico sea distinta.

Que en relación a los gastos, atento a las características especiales del caso y siendo que se genera un solo hecho imponible, ya que la UTE no puede escindirse de la personalidad de sus integrantes, se entiende que deben computarse los que hacen tanto a la administración de la UTE como los realizados por sus integrantes, que resulten necesarios para la prestación del servicio, distribuyéndose conforme a ese criterio entre la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires.

Que para evitar situaciones que afecten la distribución interjurisdiccional de la base imponible, resulta necesario establecer que los gastos incurridos para la retribución de los servicios objeto del contrato, deben computarse para determinar el coeficiente unificado, aún cuando sean realizados por los integrantes de la UTE en aquellas circunstancias que, de conformidad a las leyes locales, éstas asumen el carácter de sujetos pasivos.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello

### **LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción planteada por la empresa SANATORIO BERNAL SRL Y OTROS UTE , contra la determinación impositiva realizada a la firma de referencia por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente. Asimismo se deja expresamente establecido que la misma deberá tributar de acuerdo a lo normado en el artículo 2º del Convenio Multilateral, distribuyendo los ingresos y gastos de acuerdo a lo señalado en los considerandos que anteceden.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

RESOLUCIÓN N° 30/2003 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 361/2002 Clínica y Maternidad del Sagrado Corazón – Médisis – UTE - c/Provincia de Buenos Aires, por el que se solicita la intervención de la Comisión Arbitral, frente a la Resolución Determinativa N° 485/02 dictada por dicho Fisco; y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto, conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la empresa celebró contrato para la realización de prestaciones médico-asistenciales con el Instituto Nacional de Servicios Sociales de Jubilados y Pensionados, a los residentes de los siguientes partidos: General San Martín, San Isidro, Vicente López, Almirante Brown, Avellaneda, Berazategui, E. Echeverría, Ezeiza, Florencio Varela, Lanus, Lomas de Zamora, Quilmes, La Matanza, Morón, Tres de Febrero, Merlo y Moreno, de la Provincia de Buenos Aires.

Que conforme al mismo, la retribución acordada está conformada por un monto de cápita global mensual, que tiene movilidad periódica, según el número de afiliados y familiares beneficiarios.

Que el compromiso de realizar las prestaciones médicas asistenciales lo asume la Unión Transitoria de Empresas -UTE -, constituida a ese sólo y único efecto, por ser una de las condiciones que el licitante exigía a quienes se presentaban a ofrecer los servicios.

Que la accionante expresa que:

- la actividad de la Unión Transitoria de Empresas se limita a mantener la representación de las clínicas que la conforman, para cumplir con el compromiso de prestación de los servicios asumidos frente al Instituto y que para la realización de tal cometido actúa como mandataria por cuenta y orden de las clínicas, realizando las tareas de coordinación y administración cuyo objeto principal es la de distribuir los fondos percibidos por los servicios prestados.

- las facturas por los servicios prestados al Instituto las realiza la Unión Transitoria de Empresas por el valor de la cápita establecido en el contrato, detrayendo el Instituto de dichos importes los débitos que pudieran corresponder, siendo distribuido el remanente entre los prestadores de los servicios.

- la UTE no obtiene ningún ingreso por su actividad, la que es realizada por sus integrantes en los distintos partidos de la Provincia de Buenos Aires, y que son los que reciben los ingresos por la prestación de esos servicios y por ende resultan ser los obligados tributarios, habiendo cumplimentado con las obligaciones tributarias como sujetos directos.

- que para el caso de aplicarse las normas del Convenio Multilateral, debiera atribuirse los ingresos de acuerdo al criterio de concertación y no al lugar de prestación de los servicios.

Que por su parte, la Provincia de Buenos Aires sostiene que:

- la UTE es sujeto pasivo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción en virtud de los artículos 15 y 162 del Código Fiscal, habiendo planteado la representación de la Provincia en la reunión en la que se tratara el tema que la procedencia de esta cuestión escapa a la competencia de los organismos del Convenio.

- en su carácter de sujeto pasivo frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe tributar el impuesto resultante de los ingresos derivados de la realización de la actividad de servicios médicos previstos en el contrato celebrado con el INSSJ y P, citando como antecedente la Resolución de este Organismo en el caso Pryam contra esa jurisdicción.

- la Comisión Arbitral determine expresamente, el criterio a aplicar en la confección del coeficiente de gastos, ya que entiende que el utilizado en la Resolución Determinativa del Fisco no resulta representativo de la actividad realizada en la jurisdicción.

Que entrada al análisis del tema, la Comisión Arbitral considera que el tratamiento de las UTE como sujetos tributarios es una cuestión propia de la legislación local.

Que del contrato obrante a fs. 244 y siguientes surge que quien celebra el mismo con el INSTITUTO para la prestación del servicio en diversos lugares de la Provincia de Buenos Aires es la UTE, que en la Provincia es sujeto pasivo frente al impuesto. El artículo 2º de dicho contrato establece "... La UGP se obliga a prestar los servicios objeto del concurso referido a la cláusula primera de la presente, según han sido definidos por el Pliego de Bases y Condiciones en la forma establecida en el citado Pliego y comprometidas en la oferta presentada y adjudicada, estableciéndose que el Instituto abonará a la UTE las sumas correspondientes a la cápita global mensual".

Que la actividad específica de la UTE es la de prestadora de servicios médico asistenciales, a través de las clínicas y sanatorios que la integran y como tal debe asumirse ante el tributo, sin que resulte necesario considerar la manera bajo la que efectúa esa prestación, e independientemente de las características de la retribución que percibe por esos servicios.

Que conforme a ello, la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizaron los mismos, en el caso la Provincia de Buenos Aires, dado que todas las clínicas que integran la UTE se encuentran ubicadas en esa jurisdicción.

Que así lo tiene resuelto la Comisión Arbitral en casos de similares características (PRYAM c/Provincia de Buenos Aires, FULL MEDICINE c/Provincia de Santa Fe), aún cuando la figura con que se plantea la realización del negocio jurídico sea distinta.

Que en relación a los gastos, atento a las características especiales del caso y siendo que se genera un solo hecho imponible, ya que la UTE no puede escindirse de la personalidad de sus integrantes, se entiende que deben computarse los que hacen tanto a la administración de la UTE como los realizados por sus integrantes, que resulten necesarios para la prestación del servicio, distribuyéndose conforme a ese criterio entre la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires.

Que para evitar situaciones que afecten la distribución interjurisdiccional de la base imponible, resulta necesario establecer que los gastos incurridos para la retribución de los servicios objeto del contrato deben computarse para determinar el coeficiente unificado, aún cuando sean realizados por los integrantes de la UTE en aquellas circunstancias que, de conformidad a las leyes locales, éstas asumen el carácter de sujetos pasivos.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

**LA COMISION ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral 18-08-77)  
**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción planteada por la empresa CLINICA Y MATERNIDAD DEL SAGRADO CORAZON Y OTROS – Medisis – Unión Transitoria de Empresas-, contra la Resolución Determinativa N° 485/02, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente. Asimismo se deja expresamente establecido que la misma deberá tributar de acuerdo a lo normado en el artículo 2º del Convenio Multilateral, distribuyendo los ingresos y gastos de acuerdo a lo señalado en los considerandos que anteceden.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**MARIO A. SALINARDI**  
SECRETARIO

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI**  
PRESIDENTE

BUENOS AIRES, 11 de Noviembre de 2003

RESOLUCIÓN N° 31/2003 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 364/2002 SANATORIO MARIA MATER S.A. Y OTROS – Unión Transitoria de Empresas -UTE- contra Provincia de Buenos Aires, por el que se solicita la intervención de la Comisión Arbitral frente a la Resolución Determinativa N° 552/02 emitida por el Fisco de dicha jurisdicción, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto, conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la empresa celebró contrato para la realización de prestaciones médicas-asistenciales con el Instituto Nacional de Servicios Sociales de Jubilados y Pensionados, para realizar las prestaciones a los residentes de varios partidos de la Provincia de Buenos Aires beneficiarios del Instituto.

Que de conformidad al contrato indicado, Sanatorio María Mater S.A. y Otros – Unión Transitoria de Empresas- se compromete a brindar asistencia médica-sanatorial a los beneficiarios titulares y familiares, en la forma y modalidades exigidas por el Pliego de Bases y Condiciones correspondiente al Concurso Público adjudicado según Resolución N° 674/01 y por un monto de cápita global mensual, el que tiene movilidad periódica según el número de afiliados y familiares que surgen de una nómina mensual.

Que el compromiso de realizar las prestaciones médicas asistenciales lo asume la Unión Transitoria de Empresas -UTE -, constituida a ese sólo y único efecto, por ser una de las condiciones que los licitantes exigían a quienes se presentaban a ofrecer los servicios.

Que la accionante expresa que:

- la actividad de la Unión Transitoria de Empresas se limita a mantener la representación de las clínicas que la conforman, para cumplir con el compromiso de prestación de los servicios asumidos frente al Instituto y que para la realización de tal cometido actúa como mandataria por cuenta y orden de las clínicas, realizando las tareas de coordinación y administración cuyo objeto principal es la de distribuir los fondos percibidos por los servicios prestados.

- las facturas por los servicios prestados al Instituto las realiza la Unión Transitoria de Empresas por el valor de la cápita establecido en el contrato, detrayendo el Instituto de dichos importes los débitos que pudieran corresponder, siendo distribuido el remanente entre los prestadores de los servicios.

- la UTE no obtiene ningún ingreso por su actividad, la que es realizada por sus integrantes en los distintos partidos de la Provincia de Buenos Aires, y que son los que reciben los ingresos por la prestación de esos servicios y por ende resultan ser los obligados tributarios, habiendo cumplimentado con las obligaciones tributarias como sujetos directos.

- que para el caso de aplicarse las normas del Convenio Multilateral, debieran atribuirse los ingresos de acuerdo al criterio de concertación y no al lugar de prestación de los servicios.

Que por su parte, la Provincia de Buenos Aires sostiene que:

- la UTE es sujeto pasivo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción en virtud de los artículos 15 y 162 del Código Fiscal, habiendo planteado la representación de la Provincia en la reunión en la que se tratara el tema que la procedencia de esta cuestión escapa a la competencia de los Organismos del Convenio.

- en su carácter de sujeto pasivo frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe tributar el impuesto resultante de los ingresos derivados de la realización de la actividad de servicios médicos previstos en el contrato celebrado con el INSSJ y P, citando como antecedente la Resolución de este Organismo en el caso Pryam contra esa jurisdicción.

- la Comisión Arbitral determine expresamente, el criterio a aplicar en la confección del coeficiente de gastos, ya que entiende que el utilizado en la Resolución Determinativa del Fisco no resulta representativo de la actividad realizada en la jurisdicción.

Que entrada al análisis del tema, la Comisión Arbitral considera que el tratamiento de las UTE como sujetos tributarios es una cuestión propia de la legislación local.

Que del contrato obrante a fs. 244 y siguientes surge que quien celebra el mismo con el INSTITUTO para la prestación del servicio en diversos lugares de la Provincia de Buenos Aires es la UTE, que en la Provincia es sujeto pasivo frente al impuesto. El artículo 2º de dicho contrato establece "... La UGP se obliga a prestar los servicios objeto del concurso referido a la cláusula primera de la presente, según han sido definidos por el Pliego de Bases y Condiciones en la forma establecida en el citado Pliego y comprometidas en la oferta presentada y adjudicada, estableciéndose que el Instituto abonará a la UTE las sumas correspondientes a la cápita global mensual".

Que la actividad específica de la UTE es la de prestadora de servicios médico asistenciales, a través de las clínicas y sanatorios que la integran y como tal debe asumirse ante el tributo, sin que resulte necesario considerar la manera bajo la que efectúa esa prestación, e independientemente de las características de la retribución que percibe por esos servicios.

Que conforme a ello, la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizaron los mismos, en el caso la Provincia de

Buenos Aires, dado que todas las clínicas que integran la UTE se encuentran ubicadas en esa jurisdicción.

Que así lo tiene resuelto la Comisión Arbitral en casos de similares características (PRYAM c/Provincia de Buenos Aires, FULL MEDICINE c/Provincia de Santa Fe), aún cuando la figura con que se plantea la realización del negocio jurídico sea distinta.

Que en relación a los gastos, atento a las características especiales del caso y siendo que se genera un solo hecho imponible, ya que la UTE no puede escindirse de la personalidad de sus integrantes, se entiende que deben computarse los que hacen tanto a la administración de la UTE como los realizados por sus integrantes, que resulten necesarios para la prestación del servicio, distribuyéndose conforme a ese criterio entre la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires.

Que para evitar situaciones que afecten la distribución interjurisdiccional de la base imponible, resulta necesario establecer que los gastos incurridos para la retribución de los servicios objeto del contrato, deben computarse para determinar el coeficiente unificado, aún cuando sean realizados por los integrantes de la UTE en aquellas circunstancias que, de conformidad a las leyes locales, éstas asumen el carácter de sujetos pasivos.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

### **LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción planteada por la empresa SANATORIO MARIA MATER S.A. Y OTROS -Unión Transitoria de Empresas-, contra la Resolución Determinativa N° 552/02, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente. Asimismo se deja expresamente establecido que la misma deberá tributar de acuerdo a lo normado en el artículo 2º del Convenio Multilateral, distribuyendo los ingresos y gastos de acuerdo a lo señalado en los considerandos que anteceden.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 1/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 339/2002 iniciado a raíz de la acción presentada por TERMINAL QUEQUEN S.A. contra la determinación impositiva realizada por la Provincia de Buenos Aires mediante la Resolución Determinativa A-248/2002 por los periodos fiscales 1997,1998 y 1999 (enero a junio), y

*CONSIDERANDO:*

Que se dan en autos los recaudos de tiempo y forma establecidos en las normas que rigen la materia para que la acción resulte procedente.

Que la empresa tiene su sede en la Ciudad de Buenos Aires y explota el elevador terminal de Puerto Quequén, en la Provincia de Buenos Aires, como resultado del proceso de privatización del que resultó adjudicatario el consorcio oportunamente constituido.

Que la firma tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, en virtud de ejercer actividades habituales en ambas jurisdicciones, aplicando las disposiciones del Convenio Multilateral, Régimen General (arts. 2° a 5°).

Que la controversia se centra en el criterio para la atribución de ingresos.

Que el planteo que efectúa la empresa, agraviándose de la resolución determinativa y con el que fundamenta su presentación, es el siguiente:

- Que todos los contratos para carga de buques para exportación en el elevador Terminal Quequén se celebran por teléfono en su oficina de la Ciudad de Buenos Aires.
- Que en dicha oficina, la Gerencia General desarrolla la gestión comercial efectuando un periódico contacto telefónico con las empresas exportadoras acordando un plan de recepción de mercaderías que compatibilice las necesidades del exportador con las del elevador.
- Que se realizan también tareas referidas a solicitudes y disponibilidades de espacio y se concertan telefónicamente las operaciones.
- Que en función de ello y teniendo en cuenta esta forma de contratación, siendo que las operaciones se formalizan por contratos entre ausentes, se considera que los ingresos provienen de la jurisdicción del domicilio del adquirente y como el mismo está situado en su casi totalidad en la Ciudad de Buenos Aires, allí es donde se atribuyen la casi totalidad de los ingresos.

Que la resolución determinativa de la jurisdicción y la representación de la Provincia contestan lo expuesto con las siguientes argumentaciones:

- La actividad es compleja, producto de un proceso continuo en el que participan activamente prestador y prestatario en forma presencial y, necesariamente, en un lugar

físico determinado, tanto para definir las voluntades negociales como para determinar el objeto y alcance de las prestaciones brindadas.

- Los coeficientes de gastos indican que la casi totalidad de ellos corresponden a la Provincia de Buenos Aires, incluyendo, lógicamente, los correspondientes a las actividades de administración; asimismo prácticamente la totalidad del personal se encuentra en Quequén.

- Existe numerosa documentación que tiene que ser entregada y confeccionada en Quequén para llevar adelante la operatoria. La Administración opera en Quequén y los libros contables se llevan en dicha localidad.

- El contribuyente acepta en acta R-078 N° 0041169 (fs. 53) que toda la actividad que desarrolla es ejercida en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires. Terminal Quequén S.A., posee en la localidad de Quequén una oficina comercial, sita en calle Juan de Garay S/N°, en la que se encuentra radicado su único punto de venta, de modo que toda la facturación de la firma, como los registros contables se confecciona en dicho lugar.

- Las características definitivas del servicio prestado, como así también las tasas que se cobren dependen de las condiciones variables en el lugar.

- De los elementos aportados se puede apreciar, que las prestaciones 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, con limitado número de prestatarios, con partes en igualdad de capacidad negocial, con actores de ambas partes que definen las características de las prestaciones en el lugar de desarrollo de las mismas, con prestaciones conexas que no son simplemente las de elevación y descarga (pesaje, almacenaje, secado, determinación de calidad, etc.), donde muchos de los usuarios son a su vez accionistas del prestador, quien les brinda un servicio esencial para cumplir con las operaciones de exportación.

- Todo el proceso de definición de la operación y la determinación de la exigibilidad de la contraprestación a favor de Terminal Quequén S.A. se produce en la localidad de Quequén. Más allá de ello, es imposible que dada la complejidad de las operaciones, su permanencia en el tiempo y la necesidad de aprobar recepciones, muestras, pesajes, monto a facturar, etc. puedan concretarse sin la participación activa y presencial de las partes. Las operaciones nacen y finalizan en la Provincia de Buenos Aires, por lo que no resulta lógico atribuírselas a otra jurisdicción.

- La simple manifestación del apelante de haber realizado asignación de cupos semanales por teléfono en Ciudad de Buenos Aires no es trascendental para la realización de la prestación.

- De las características explicadas, no resultaría lógico pensar que dichas operaciones, donde nadie se desplaza, se conocen acabadamente y reciben distintas prestaciones conexas todas en el mismo lugar, resultan del tipo entre ausentes, sólo por alegar un llamado telefónico para ordenar el cupo de descargas. Estas manifestaciones no resultan suficientes para desplazar el criterio utilizado por el Fisco.

- El último párrafo del artículo 1º y el artículo 2º inc. b) in fine, no serían aplicables a operaciones de tracto sucesivo, continuo y permanente.

- El Convenio no distingue entre contratos “entre ausentes” y “entre presentes”. Dicha clasificación sólo hace a la forma en que se materializa o exterioriza un contrato y ésta no puede modificar la relación negocial sustancial, ya que debiera ser la naturaleza de la operación –no la forma extrínseca- la que se tenga en cuenta a fin de determinar el criterio a utilizar para distribuir los ingresos.

- No resultaría lógico que en función de la metodología utilizada por el contribuyente para instrumentar las operaciones, varíe el criterio de atribución de ingresos entre las jurisdicciones; de lo contrario, fácilmente podría eludirse una norma eligiendo la forma de instrumentar una operatoria (por ejemplo para beneficiarse indebidamente con diferencias de alícuotas, etc.).

Que la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entiende:

- Que el último párrafo del artículo 1º comprende en el ámbito del Convenio, las actividades que formalizan operaciones interjurisdiccionales a través del empleo de distintos medios, entre los que se encuentran el teléfono y el fax, atribuyéndolas el inciso b) del artículo 2º a la jurisdicción del domicilio del adquirente, encontrándose probado fehacientemente en la actuación provincial –por declaraciones testimoniales requeridas por el propio Fisco determinante tanto al recurrente como a los usuarios-, que esos son los medios utilizados al efecto y que las operaciones son celebradas con las oficinas situadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- Que el artículo 27 del Convenio al establecer que en la atribución de gastos e ingresos se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen, es indudable que instituye una cláusula enunciativa que debe ser usada con razonabilidad y prudencia, lo que significa que en principio no pueden ser modificadas las normas básicas del propio Convenio, en función de la aplicación de esta cláusula que es de carácter general.

- Que el presente caso mereció un amplio y controvertido debate, tras lo cual se debieron dirimir las diferentes posiciones entre los Fiscos, a través del desempate en la votación.

Que analizado el caso en el ámbito de esta Comisión Arbitral, y teniendo en cuenta las características especiales de la operatoria realizada, en donde varios de sus clientes son a la vez, accionistas de la empresa, y donde prácticamente todo el desarrollo de la actividad se realiza en la sede que la empresa posee en la terminal situada en Quequén, se entiende que las operaciones realizadas no lo son entre ausentes, debiendo atribuirse los ingresos al lugar de prestación de los servicios.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º)-** No hacer lugar a la presentación efectuada por la empresa Terminal Quequén S.A. contra la Resolución Determinativa A-248/2002 dictada por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires en el Expediente Administrativo 2306-385.450/98, que alcanza a los períodos fiscales 1997, 1998 y 1999 (enero a junio) del impuesto sobre los ingresos brutos, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

**ARTICULO 2º) -** Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 4/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 370/2003 VALLE ALTO S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, por el que se solicita la intervención de la Comisión Arbitral frente a la Resolución Determinativa N° 7021/2002, emitida por el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto, conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que frente a la demanda de repetición interpuesta por la firma VALLE ALTO S.A., el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires realiza una constatación de hechos y montos imponibles declarados, como resultado de la cual se emite la Resolución N° 7021/2002 haciendo lugar parcialmente al recurso interpuesto, artículo 4° de la resolución indicada, en tanto que por los artículos 1° y 2° de la misma se determinan diferencias de base imponible.

Que las diferencias de base imponible surgen de un criterio distinto respecto de la imputación de los ingresos, sosteniendo la jurisdicción que por las operaciones concretadas con los dos principales clientes, OSECAC y OSPLAD, la recurrente debió imputar sus ingresos a la jurisdicción en la cual se efectúa el pedido de los bienes, o sea a la Ciudad de Buenos Aires, en lugar de imputar, como lo hacía la empresa, al lugar en que estas entidades poseen sus Delegaciones en distintas ciudades del país.

Que conforme el sistema aplicado se elaboran nuevos coeficientes de distribución de los ingresos para los distintos períodos fiscales que comprende el ajuste, los que aplicados al total de los ingresos arroja diferencias de ingresos imponibles a favor de la jurisdicción.

Que la recurrente se siente agraviada frente al ajuste practicado, solicitando la intervención de la Comisión Arbitral afirmando:

- Que en las ventas de mercaderías realizadas a OSECAC y OSPLAD, la entrega de los bienes no implica una mera formalidad para la conclusión del negocio, sino que tratándose de productos lácteos, no sólo se requieren condiciones bromatológicas en el transporte y una estructura especial por la cadena de frío para su acondicionamiento, sino que también implica el encuadramiento legal a los requerimientos sanitarios de las jurisdicciones, tanto provinciales como municipales, donde se producen las entregas.
- Que ello implica que las obligaciones de la firma no terminan con la simple concertación de la venta, sino que lo esencial es que el producto llegue en condiciones y debidamente autorizado, para lo cual se deben respetar los controles sanitarios, efectuados no sólo por los entes estatales competentes sino también por el adquirente.

- Que la resolución objetada, no tiene en cuenta el lugar donde se entrega la mercadería y donde ésta se utiliza, según la disposición del artículo 27 del Convenio Multilateral y el principio de la realidad económica.
- Que la actividad generadora de los ingresos brutos no es la concertación en sí misma, sino la que se desarrolla como consecuencia de dicho compromiso, y que esta actividad es realizada en todas las provincias del país en las que las entidades compradoras poseen Delegaciones.
- Que el criterio utilizado es el que sustenta en la materia la doctrina y que la propia Comisión Arbitral consideró aplicable para casos similares, citándose, entre otras, las siguientes Resoluciones de C. A. N° 15/2001, Exp. 255/2001 Alcatel Techint S.A.; Resolución N° 8/2002 (C.P.) Exp. 260/2001 Colhue Huapi S.A.; Resolución N° 7/2002, Exp. 227/2000 Automóviles Exclusivos S.A.

Que realizado el traslado de la presentación, el Fisco determinante expresa:

- Que las operaciones que Valle Alto S.A. realiza con sus principales clientes, OSECAC y OSPLAD, tienen lugar por pedidos de mercaderías efectuados a través de la Gerencia de prestaciones de la Obra Social ubicada en la Ciudad de Buenos Aires, para abastecer a las delegaciones de todo el País, desde donde se emiten las órdenes de compra, órdenes de pago y las facturas.
- Que de conformidad a ello y si bien la firma Alto Valle S.A. tiene a su cargo todos los gastos de entrega de las mercaderías hasta el lugar donde se encuentra cada una de las Delegaciones de las entidades en los distintas ciudades del país, los ingresos de tales operaciones fueron asignados a la Ciudad de Buenos Aires, en la interpretación de que los mismos deben imputarse al lugar de concertación de las operaciones, que es el lugar donde la empresa posee su domicilio administrativo y comercial y se perciben los ingresos.
- Que la jurisdicción interpreta que en el caso de actividades comprendidas en el Régimen General del Convenio Multilateral, el criterio de atribución de los ingresos por ventas realizadas entre presentes debe ser aquél del lugar de concertación, vale decir, en el cual se produce el devengamiento de las operaciones.
- Que tal postura se sustenta en las disposiciones del inc. b) del artículo 2° del Convenio Multilateral, cuando establece que se deberá distribuir "... el 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia".
- Que de conformidad a ello si las operaciones fueran realizadas por sucursales, establecimientos, corredores, comisionistas, viajantes etc. concretadas fuera de la jurisdicción del vendedor, tales operaciones corresponde que se asignen al Fisco en el cual se concertó la operación, pero en cambio si las operaciones se concretan en el domicilio administrativo del vendedor, éstas deben seguir el mismo criterio, es decir, imputarse al domicilio comercial del vendedor.
- Que si bien la norma del Convenio es escueta en este aspecto, es razonable que se interprete en función del momento y el lugar en que se desarrolla la actividad que origina para el sujeto el derecho a la percepción del ingreso, y que será indicativo de la jurisdicción a que tal ingreso debe ser atribuido, lo que es asemejable al lugar de concertación de la operación.

- Que interpretar para el caso, que corresponde imputar las operaciones al lugar de entrega de los bienes, ignorando el lugar de concertación, sería asimilar la operatoria a una venta realizada entre ausentes, ya que sería lo mismo que atribuirlos al domicilio del adquirente, tergiversando con ello la realidad de los hechos.

Que analizadas las cuestiones planteadas por la accionante y la posición y

fundamentos del Fisco, esta Comisión Arbitral, considera:

- Que las cuestiones que se suscitan están centradas en el criterio a seguir para la imputación de las operaciones de ventas, a los efectos de la obtención de los coeficientes de distribución de los ingresos por jurisdicción.
- Que tal como surge de las actuaciones los ingresos deben distribuirse de conformidad al Régimen General del Convenio Multilateral, coincidiendo las partes que las operaciones son entre presentes.
- Que a los efectos de cumplimentar con su operatoria de ventas, Valle Alto S.A. en su condición de proveedora de las Obras Sociales OSECAC y OSPLAD, entrega los productos comercializados en todos los lugares en las que esas entidades poseen Delegaciones.
- Que corren por cuenta de Valle Alto S.A. los gastos de flete, seguros y en general todos los necesarios para realizar las entregas en cada delegación. De conformidad a lo expuesto por la firma, el medio de transporte utilizado, por el tipo de producto de que se trata, requiere que disponga de sistemas de frío y se cumplan los controles sanitarios de orden Provincial y/o Municipal y de acuerdo a requerimientos de cada jurisdicción.
- Que de acuerdo con las actuaciones, no existe contrato formal sobre la provisión de tipo de productos, valores, condiciones de pago y demás elementos que precisen la operatoria entre comprador y vendedor, pero sí existen Planillas de Solicitud de Provisión del producto entregadas en la Ciudad de Buenos Aires por parte de las Gerencias de las Prestaciones de las Obras Sociales, con indicación del detalle de lugares a donde se deben remitir los bienes.
- Que frente a otras situaciones de comercialización de bienes o servicios de características semejantes, los Organismos del Convenio Multilateral se expidieron, resolviéndose que procede imputar los ingresos al lugar donde efectivamente se realizó la entrega de los bienes o la prestación de los servicios (entre otros: Resolución de C.A. N° 8/2001, y Comisión Plenaria N° 9/2001, PRYAM S.A. c/Provincia de Buenos Aires; Resolución de C.A. N° 15/2001, Alcatel Techint S.A. c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires; Resolución de C.A. N° 1/2002, y Comisión Plenaria N° 8/2002, Colhue Huapi S.A. c/Provincia del Chubut; Resolución de C.A. N° 29/02, y Comisión Plenaria N° 2/2003, Mirgor S. A., c/ Provincia de Córdoba).

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

## **LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

### **RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1º) –** Hacer lugar a la presentación de la firma VALLE ALTO S.A. en el Expediente C.M. N° 370/2003 contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, resolviendo que la imputación de los ingresos debe efectuarse de acuerdo al lugar de entrega de los bienes.

**ARTÍCULO 2º) -** Notificar a las partes interesadas y a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 12/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 375/2003 mediante el cual la firma SAUMA AUTOMOTORES S.A.C.I.F.A.G. y F. acciona contra la Resolución N° 622/2002 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires. y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inc.b) del Convenio Multilateral.

Que la actividad desarrollada por la accionante es la de concesionaria de automotores, y realiza operaciones de comercialización denominadas “ventas tradicionales” e interviene en la instrumentación de Planes de Ahorro Previo, con local central en la localidad de Beccar, Provincia de Buenos Aires y desarrollando también actividades a través de stands en varios shopings.

Que la controversia se circunscribe a la atribución de ingresos y gastos de las operaciones por venta directa y de planes de ahorro previo, con intervención en el local de un shopping situado en la Ciudad de Buenos Aires.

La accionante, frente a la determinación, solicita la intervención de esta Comisión Arbitral, expresando los siguientes agravios:

que desde el stand ubicado en la Ciudad de Buenos Aires se promueven y concretan operaciones de venta de unidades automotrices como así también la colocación de Planes de Ahorro, operando con empleados de la empresa y promotores de ventas, tratándose en ambos casos, generalmente, de clientes domiciliados en la Ciudad de Buenos Aires.

que el procedimiento utilizado para concretar la venta de un Plan de Ahorro Previo en el shopping consiste en llenar una solicitud, por parte del adherente, realizando un pago por el que se le extiende un recibo provisorio. Esta documentación base es remitida al local comercial en Beccar, desde donde se confecciona la factura que hace las veces de constancia de pago de la primera cuota del Plan y a posteriori en el momento que procediere, se hace la entrega del vehículo.

que si bien la factura y entrega del vehículo se realiza desde la administración central en Beccar, la actividad de intermediación de las operaciones de Planes de Ahorro Previo así como ciertas operaciones de venta, se concretan desde el stand que posee en el shopping de Paseo Alcorta, en la Ciudad de Buenos Aires, jurisdicción en la cual se inscriben las prendas, si la operación fuera financiada.

que entiende, en razón de las disposiciones del Convenio Multilateral -inciso b) del primer párrafo del artículo 2° y artículo 4°-, que corresponde imputar los ingresos al lugar donde se produce el acuerdo de la operación, partiendo del sustento territorial que posee esa etapa contractual, avalado por los gastos que origina la misma, tanto de sueldos como de comisiones de los vendedores y los restantes gastos de mantenimiento.

que el criterio utilizado, es el que aplicó la Comisión Arbitral en la causa “Eiroa Automotores S.A. c/Provincia de Buenos Aires, -Exp. 256/2001-, de manera que por la actividad realizada en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, procede imputar los ingresos a dicha jurisdicción, al igual que los gastos que fueran devengados en la misma, no resultando elemento determinante para ambas imputaciones el lugar en que se realizó la entrega de la unidad y la confección de la factura o donde se realizaron los pagos.

- Que por su parte la Jurisdicción que practica la determinación, hace notar:
  - que para atribuir ingresos a una jurisdicción, conforme al Convenio Multilateral, deben cumplirse dos extremos: a) que el ingreso se origine como consecuencia del ejercicio de la actividad desplegada por el contribuyente y b) que el mismo resulte del ejercicio de una actividad cumplida en la jurisdicción a la que se pretende atribuir por guardar una relación directa con la actividad realizada.
  - que este criterio fue sustentado por la Comisión Arbitral y por la Comisión Plenaria para situaciones similares (caso "Frigorífico Lamar S.A."(R.1/95), entre otros).
  - que en lo concerniente a las posibles operaciones de venta de automotores desde el lugar del shopping, de acuerdo a las constataciones realizadas, la firma no posee ningún punto de venta registrado en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires ni aportó elementos probatorios.
  - que el contribuyente asignó los gastos relacionados con los honorarios, viajes, atención de clientes, luz, gas y otros, fletes, seguros, gastos de pre-entrega de vehículos, reparaciones de usados, gestoría, etc. en función de las ventas que atribuyó a la Ciudad de Buenos Aires cuando la mayor parte de tales gastos no pueden devengarse en un stand de promoción.
  - que en consecuencia, el criterio de la empresa no resulta comprensible, habida cuenta de lo que establece el artículo 4º del Convenio Multilateral.
  - que para la Provincia de Buenos Aires la actividad desarrollada en el shopping consiste en una tarea meramente de promoción.
  - que el ingreso resultante de posibles ventas directas debe ser imputado por el principio de lugar de entrega y no en función del domicilio del comprador o lugar donde se patenten las unidades.
  - que en tal sentido, los Organismos del Convenio interpretaron que para el caso de las ventas de mercaderías el hecho generador se concreta con la entrega del bien enajenado -tradicción de la cosa-, y a la jurisdicción donde se produce tal evento debe imputarse el ingreso (Resolución de C.P. N° 10/2000, Expediente C.M. N° 147/96 DIYON S.A. c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires), habiéndose señalado además que los gastos de patentes generados en una jurisdicción no tienen incidencia a los fines de definir el criterio de atribución.
  - que la jurisdicción entiende que en cuanto al ingreso originado por las comisiones por ventas de Planes de Ahorro Previo, en el caso de aquellas operaciones en las que se demostró que fueron realizadas en los shopping, debe ser imputado a la Ciudad de Buenos Aires en razón de que allí se prestó el servicio.
- Que analizadas las actuaciones por esta Comisión Arbitral, se concluye que:
  - en cuanto a la atribución de gastos, debe estarse a lo dispuesto en el artículo 4º del Convenio Multilateral que establece que los mismos se consideran soportados en la jurisdicción en la que se prestan los servicios que motivan tal erogación, correspondiendo a la Ciudad de Buenos Aires únicamente los originados en el stand del shopping.
  - los ingresos resultantes de la actividad de intermediación correspondiente a todas aquellas operaciones en las que la firma realiza la colocación de Planes de Ahorro Previo, deben imputarse a la Ciudad de Buenos Aires por ser el lugar de prestación de dicho servicio.
  - los ingresos resultantes de la operatoria tradicional de venta de automotores deben atribuirse al lugar de entrega de los vehículos por tratarse de operaciones entre presentes.
- Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)

**RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1º)** - Rechazar la acción interpuesta por SAUMA AUTOMOTORES S.A.C.I.F.A.G. y F. contra la Resolución Determinativa N° 622/2002 del Fisco de la Provincia de Buenos Aires.

**ARTÍCULO 2º)** - A los efectos de la imputación de los gastos y de los ingresos para la conformación de los coeficientes por jurisdicción, corresponde aplicar el procedimiento que se especifica a continuación:

1.- Los ingresos por las operaciones en las que la firma realiza actividad de intermediación celebrando acuerdos con los suscriptores de Planes de Ahorro Previo en el stand ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, deben atribuirse a la Ciudad de Buenos Aires por allí prestarse el servicio de colocación de dichos planes.

2.-. Los ingresos por la venta directa de automotores, deben ser atribuidos a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires por ser allí el lugar de entrega de los mismos.

3.- Deberán asignarse a la Jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires todos los gastos que efectivamente se realicen en dicha jurisdicción para el desarrollo de las actividades independientemente del lugar de pago.

**ARTÍCULO 3º)** - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 26/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 408/03 MARCOS Y HUGO LIBEDINSKY Y OTROS UTE c/Provincia de Buenos Aires, por el cual el contribuyente interpone recurso contra la Resolución Determinativa N° 97/03 dictada por dicho Fisco el 8 de setiembre de 2003, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la firma ha presentado el recurso ante la Comisión Arbitral solicitando su intervención ante la determinación efectuada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, quien estableció de oficio una deuda tributaria como consecuencia de considerar que la U.T.E. es sujeto pasivo para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según sus normas legales vigentes, y que la totalidad de los ingresos obtenidos producto del contrato suscripto con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, forman parte de la base imponible para dicho gravamen.

Que la firma manifiesta que la constitución de la U.T.E. ha sido por una exigencia del Instituto y que se trata de una estructura jurídica creada al solo efecto de que los integrantes puedan actuar por su intermedio en el concurso público convocado.

Que la U.T.E. actúa como mandataria por cuenta y orden de las clínicas y gestionando las tareas de administración y con el objeto principal de realizar la distribución de los fondos que le corresponden a los efectores por los servicios prestados, en una función que podría ser definida como de gerenciamiento.

Que la U.T.E. le factura al Instituto por las "capitas" y éste, una vez detráidos los débitos, le entrega el cheque al fideicomiso (figura que se debe constituir por exigencias de la contratación para que se haga cargo del cobro y distribución), el cual lo distribuye entre los prestadores de acuerdo a la información que le da la U.T.E., con lo cual ésta no tiene ingresos propios dado que lo que percibe lo es en virtud de un mandato por cuenta y orden de sus integrantes y demás efectores.

Que dicho mandato es ejercido a título gratuito de manera que no realiza ningún tipo de actividad con fin de lucro, no recibiendo en consecuencia ingresos por su actividad.

Que considera que no todo ingreso que percibe o se le devenga a un sujeto pasivo del impuesto sobre los Ingresos Brutos, constituye base imponible puesto que en las normas legales aplicables existen una serie de limitaciones para determinar la verdadera base imponible.

Que manifiesta que el criterio seguido por la U.T.E. para la atribución de los ingresos se adecua a la normativa vigente, a las interpretaciones de los Organismos del Convenio Multilateral, a los antecedentes jurisprudenciales en la materia y a la realidad económica de las operaciones y por consiguiente carece de fundamento el ajuste de base imponible que pretende la Provincia de Buenos Aires.

Que la Representación de la Provincia de Buenos Aires fija como posición lo siguiente:

-la UTE, en su carácter de sujeto pasivo frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe tributar el impuesto resultante de los ingresos derivados de la realización de prestación de servicios médicos previsto en el contrato celebrado con el INSSJyP.

-resulta de aplicación el art. 2º (Régimen General) del Convenio Multilateral y se aplica como criterio de atribución de ingresos el de la efectiva prestación de los servicios.

Que los fundamentos para avalar dicha posición son los siguientes:

-la determinación de quien resulta sujeto pasivo frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos es una cuestión local, ajena a la competencia de la Comisión Arbitral.

-el concepto de sujeto para el derecho tributario es más amplio que en el derecho privado, resultando alcanzadas no sólo las personas físicas o jurídicas reconocidas como tales en el Código Civil, sino también otras entidades patrimoniales que tienen capacidad de actuar.

-se considera a las UTE como sujeto tributario, en los términos de los arts. 15 y 162 del Código Fiscal. La unión se erige así en sujeto frente al Fisco.

-la UTE frente al Fisco es un sujeto tributario, por operar como unidad económica en el mercado, esto es hacia fuera, circunstancia relevante a la hora de establecer su relación con el gravamen en análisis.

-los ingresos de la firma se generan a partir del contrato de locación de servicios médicos celebrados con el PAMI mediante el cual MARCOS Y HUGO LIBEDINSKY S.A. y otros UTE, se obliga a brindar asistencia médica a los afiliados del Instituto, acordándose la retribución bajo la modalidad de una cápita, por lo que corresponde aplicar el criterio del lugar de prestación de servicio médico. De esta forma se utiliza la metodología que permite medir la actividad del contribuyente en cada jurisdicción, partiendo de la premisa que cada afiliado se atenderá en la jurisdicción correspondiente al domicilio, siguiendo el criterio de la Resolución C.A. Nº 8/01 PRYAM S.A.

-en la cláusula segunda del contrato suscripto con el INSSyP se expresa que “La UGP se obliga a prestar los servicios objeto del concurso referido en la cláusula primera de la presente según han sido definidos en el punto I de las cláusulas generales del respectivo Pliego de Bases y Condiciones, en la forma y modalidades exigidas por el citado pliego y comprometidas en la oferta y adjudicada”.

-de las estipulaciones contenidas en el contrato celebrado se advierten las siguientes cláusulas: “La UGP se obliga a continuar prestando los servicios...” (cláusula tercera); ... “el Instituto liquidará y abonará a la UGP...” (cláusula cuarta); ...“el incumplimiento contractual total o parcial en que incurra UGP y/o cualquiera de sus efectores...” (cláusula quinta); “...la UGP se compromete a mantener indemne al Instituto frente a cualquier reclamo judicial y/o cualquier tercero, por causas derivadas del cumplimiento y/o incumplimiento de las obligaciones del contrato.” (cláusula octava).

-de las cláusulas precedentemente transcriptas, en modo alguno se desprende que la U.T.E. actúa como mera administradora del sistema, ya que esta última se comprometió lisa y llanamente a “brindar todos los servicios de atención médica a los afiliados al Instituto domiciliados en los partidos de la Provincia de Buenos Aires expresamente enumerados”. Más aún, la UTE es la única responsable ante eventuales reclamos administrativos y/o judiciales originados en la prestación de los servicios que pudieran derivar en reclamos por mala praxis por acción u omisión, y puede incorporar a nuevos establecimientos para la prestación de los servicios.

-la actividad generadora de ingresos no es la contratación en si misma, sino la que se desarrolla como consecuencia del compromiso asumido en ella. En este caso, la actividad generadora de ingresos es la prestación de servicios médicos y estos se llevan a cabo en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

-no corresponde considerar a la modalidad ejercida por la UTE a la luz de la normativa del artículo 155 del Código Fiscal que rige en la materia, toda vez que no existe comisión pactada, más aún, la única retribución estipulada a favor de la UTE resulta ser la cápita por cada afiliado del Instituto. No existe rendición de cuentas ni conformación de líquido producto alguno que establezca que la base imponible relativa al gravamen que nos ocupa deba ser diversa de la conformada por la inspección actuante.

Que asimismo solicita que los gastos de las clínicas – por la prestación médica – deben ser tenidos en cuenta (por la propia UTE) en la confección del coeficiente respectivo, por ser representativos de la actividad según el criterio definido en los precedentes N° 29/03, 30/03 y 31/03.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión considera que la definición de si la U.T.E. debe considerarse sujeto pasivo de la jurisdicción con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, escapa a su competencia ya que dilucidar esa situación es resorte exclusivo de las jurisdicciones locales.

Que en igual sentido que lo expresado en el párrafo anterior, se puede decir respecto a la determinación de la base imponible, puesto que su composición es privativa de las legislaciones de cada jurisdicción, siempre a partir de los ingresos brutos atribuibles a esa jurisdicción por aplicación de las disposiciones del Convenio Multilateral.

Que determinado por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires que la UTE es sujeto pasivo de las obligaciones fiscales emergentes de su legislación y que la base imponible establecida son los ingresos totales provenientes de su contrato de prestación de servicios de salud, queda a dilucidar la forma de atribución de los ingresos a cada una de las jurisdicciones en donde desarrolla sus actividades, esto es entre la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que en este aspecto, se entiende que está probado sobradamente que los servicios comprometidos por la UTE son prestados en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y es allí donde se encuentran radicados los efectores. Conforme a ello, los ingresos derivados de esa actividad desarrollada en la jurisdicción citada deben ser asignados a la misma, por considerar que ese criterio surge de lo dispuesto por el artículo 2° inciso b) del Convenio.

Que en ese sentido, es importante tener presente que la Comisión Arbitral ha considerado que en una actividad de servicios la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los servicios, y así lo ha resuelto en la Resolución C.A. N° 8/01 – PRYAM SA c/Provincia de Buenos Aires.

Que con respecto a lo solicitado por la Provincia de Buenos Aires, en lo referente a que tanto los gastos de administración de la U.T.E. como los realizados por sus integrantes, que resulten necesarios para la prestación del servicio, deben ser computables y distribuidos entre las jurisdicciones en que se desarrolla la actividad, se ha entendido que no es ésta la oportunidad de tratar el tema en razón de que dicha situación no ha sido motivo de conflicto en la determinación efectuada oportunamente por la jurisdicción consultante, debiendo ser analizada en forma especial fuera de las presentes actuaciones.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral del 18-08-77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º) – No hacer lugar a la acción planteada por MARCOS Y HUGO LIBEDINSKY Y OTROS – Unión Transitoria de Empresas, contra la Resolución Determinativa N° 97/03, conforme a los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 31/2004 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 399/2003 por el cual la firma ASISTENCIA ODONTOLOGICA INTEGRAL S.A. (AOI S.A.) interpone acción contra la determinación impositiva practicada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires mediante la Resolución N° 62/2003, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral.

Que la firma presta servicios a los afiliados del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJyP) en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y en varias Provincias, a través de profesionales e instituciones con las que subcontrata, siendo el pago de una cápita mensual fija el mecanismo de retribución previsto.

Que la firma objeta la pretensión del Fisco en cuanto a la atribución de ingresos considerando improcedente que los ingresos prestados en la Provincia de Buenos Aires deban atribuirse a dicha jurisdicción, ya que las entidades contratantes poseen domicilio en la Ciudad de Buenos Aires en donde se conciertan las operaciones.

Que corresponde aplicar para la atribución de ingresos el denominado criterio de concertación, citando la Resolución General de C.A. N° 9 en materia de atribución de ingresos derivados de exportaciones y el antecedente del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires en autos "UNELEN S.A.A.G.I.C.I. TF APEL.Bs.As." del 15/03/88.

Que en la contestación del traslado efectuado, el Fisco manifiesta que ha realizado un ajuste de base imponible atribuyendo ingresos por la actividad de servicios odontológicos de acuerdo al lugar de efectiva prestación de los mismos, conforme con la posición adoptada por los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral (Resolución CA N° 8/01 PRYAM S.A. c/Provincia de Buenos Aires, entre otras).

Que además, Asistencia Odontológica Integral S.A. se comprometió a brindar todos los servicios de atención odontológica a los afiliados del INSSJyP domiciliados en varias Provincias y en determinadas zonas de la Provincia de Buenos Aires.

Que asimismo, en el marco de ciertas actas acuerdo suscriptas con el INSSJyP, Asistencia Odontológica Integral S.A. celebró contratos con prestadores acordándose que A.O.I. S.A. abonará a los mismos una suma en concepto de cápita por cada beneficiario del Instituto cuya atención se produzca en la zona asignada, siendo ésto lo que origina y conlleva el ejercicio de actividad de la empresa en el ámbito de la Provincia.

Que puesta esta Comisión Arbitral al análisis del tema, se observa que Asistencia Odontológica Integral S.A. suscribió contrato con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, y que en función de ello se compromete a brindar todos los servicios de atención odontológica a los afiliados del Instituto domiciliados en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, en varias Provincias y en determinadas zonas de la Provincia de Buenos Aires, a través de los profesionales e instituciones que contrate y que se identifican en el contrato celebrado —entre otros, Centro Médico Odontológico Santa Elena S.A., C.O.A. S.R.L.- bajo el sistema de libre elección del afiliado, consistiendo el mecanismo de retribución del servicio en el pago al prestador de una cápita mensual por afiliado.

Que la actividad principal de la empresa encuadra en el rubro "Servicios odontológicos", que según los términos del contrato y actas acuerdo analizados en el procedimiento determinativo se desarrolla efectivamente en las jurisdicciones de la Ciudad de Buenos Aires, determinadas zonas del Gran Buenos Aires y en otras Provincias, surgiendo en consecuencia que la cuestión en litigio radica en establecer a qué jurisdicción deben atribuirse los ingresos de los servicios pactados en la Ciudad de Buenos Aires y prestados en la Provincia de Buenos Aires, a los fines de calcular el coeficiente de ingresos según las normas del Convenio Multilateral.

Que el artículo 2º inciso b) del Convenio Multilateral se limita a establecer que los ingresos serán atribuibles a la jurisdicción de donde provienen, norma que debe interpretarse en todo su contexto y teniendo en cuenta las características y elementos que configuran el impuesto cuya base se distribuye.

Que dada la modalidad operativa de la firma, se advierte que el hecho imponible del impuesto cuya base se pretende distribuir, se configura por el ejercicio de actividad en determinada jurisdicción, quedando demostrado para este caso que efectivamente la actividad se desarrolla en la Provincia de Buenos Aires, generándose allí los ingresos por prestaciones de servicios realizadas a través de profesionales y centros adheridos al sistema localizados en ésta, representando dichos ingresos los que corresponde atribuir para la determinación de los coeficientes unificados.

Que en función de lo expresado y atendiendo a las circunstancias fácticas que el caso plantea, se considera que corresponde atribuir los ingresos de Asistencia Odontológica Integral S.A. a la Provincia de Buenos Aires por la prestación de servicios efectivamente realizados en ésta, no procediendo en consecuencia aplicar el criterio de lugar de concertación del negocio según el cual la firma pretende asignar la totalidad de los ingresos a la Ciudad de Buenos Aires.

Que esta Comisión Arbitral ya se expidió en tal sentido en los autos PRYAM S.A. c/Provincia de Buenos Aires y Full Medicine c/Provincia de Santa Fe.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral del 18.08.77)

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) -** No hacer lugar a la acción planteada por la firma ASISTENCIA ODONTOLOGICA INTEGRAL S.A. en el Expediente C.M. N° 399/2003 contra la determinación impositiva efectuada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires mediante la Resolución N° 62/2003, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

**ARTICULO 2º) -** Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 21/2005 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 446/2004 Compañía Americana de Multiservicios (CAM) SRL c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires iniciado a raíz de la acción planteada por la empresa de referencia contra la determinación impositiva efectuada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante la Resolución N° 349/2004, en lo que a la actividad de servicios electrónicos se refiere por los períodos 1997 (anticipo 12), 1998 (anticipos 1 a 3 y 5 a 12) y 1999 (anticipos 1 y 2), y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos formales que establece la normativa que rige la materia para que la acción resulte procedente

Que la empresa efectúa el siguiente planteo:

- inició sus actividades en el año 1993 prestando servicios y realizando obras para distintas sociedades prestatarias de Servicios Públicos, tales como EDESUR SA; EDENOR S.A. AGUAS ARGENTINAS S.A.; METROGAS S.A. COOPERATIVAS ENERGÉTICAS DE LA PROVINCIA DE BIUENOS AIRES, entre otras.
- la actividad desarrollada como “servicios electrónicos” y que es la que resulta objeto del ajuste, incluye los servicios de laboratorio que consisten en la reparación y calibrado de medidores eléctricos, nuevos y usados y servicios de terreno que implican, entre otros, el mantenimiento y normalización de redes subterráneas y redes de área de media y baja tensión, el control y censo de luminarias, la medición del factor de potencia, la inspección de medidores de tarifa 1/2/3 y el retiro y colocación de medidores.
- mientras que los servicios de laboratorio se desarrollaban en la Ciudad de Buenos Aires por estar allí localizado el laboratorio de la sociedad, los servicios en terreno realizados durante el período en cuestión fueron prestados tanto en el ámbito de la Capital Federal como en el de la Provincia de Buenos Aires.
- la sociedad tributó por el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral la actividad designada como “servicios electrónicos”, atribuyendo los ingresos a la jurisdicción en la que se prestan dichos servicios. Por ello asignó a la Ciudad de Buenos Aires la totalidad de los servicios de laboratorio ya que en ese lugar se prestan los mismos, y a la Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires los servicios de terreno conforme al lugar donde ellos son realizados.

Que el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires entiende en la resolución cuestionada, que la totalidad de los ingresos por servicios electrónicos que fue percibida por la sociedad durante los períodos involucrados debe ser imputada a la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires por aplicación del principio del lugar de concertación, ya que todos los contratos de servicios (Edesur, por ejemplo), fueron formalizados en la Ciudad de Buenos Aires.

Que la cuestión litigiosa se centra en determinar a que jurisdicción deben ser atribuidos los ingresos producto de las actividades de “servicios en terreno”.

Que la empresa agrega documentación que da cuenta del carácter de la actividad, de la que surge la prestación de servicios así como se prueba que dichos servicios eran prestados tanto en la Capital Federal como en la Provincia de Buenos Aires.

Que establecido el carácter de la actividad desarrollada, corresponde su encuadramiento en el marco del Convenio Multilateral y, en ese sentido como ya se expresara en otras oportunidades, si bien la norma establece que los ingresos serán atribuidos a la jurisdicción de donde provienen y nada especifica respecto de cual se considera tal lugar, la misma debe interpretarse en todo su contexto y teniendo en cuenta las particularidades y elementos que caracterizan el impuesto cuya base se distribuye.

Que esta Comisión Arbitral considera que, en el caso de la prestación de servicios, la posibilidad de generar el ingreso está estrechamente ligada al lugar donde se desarrolla la actividad, es decir donde se presta el servicio, lugar donde se puede considerar que proviene el ingreso a que alude el artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que en ese sentido, es importante tener presente que la Comisión Arbitral así lo ha resuelto en el caso "PRYAM SA c/Provincia de Buenos Aires", criterio confirmado por la Resolución de Plenario 8/2001, así como en MEDICINA INTEGRAL METROPOLITANA Res. C. A. 28/03 y SANATORIO BERNAL y Otros Resolución CA 29/03, entre otros.

Que en función de lo expuesto y de los antecedentes que obran respecto al tema, la atribución de ingresos en los denominados servicios de terreno debe tener en cuenta el lugar donde esos servicios fueron prestados, siendo éste la Ciudad de Buenos Aires o la Provincia de Buenos Aires según resulte acreditado de las pruebas agregadas en las presentes y las que constan en el expediente administrativo local.

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 a la acción planteada por la Compañía Americana de Multiservicios contra la determinación impositiva efectuada por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por Resolución N° 349/2004, dejando expresamente establecido que la atribución de ingresos será conforme al lugar donde el servicio fue realizado, esto es: los servicios de laboratorio a la Ciudad de Buenos Aires y los servicios de terreno a la Ciudad de Buenos Aires o a la Provincia de Buenos Aires conforme el lugar en donde el servicio fue efectivamente prestado.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI – SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE

**RESOLUCION Nº 33/2005 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. Nº 441/2004 TRAINMET CICCONE SERVICIOS (TCS SA) c/Provincia de Buenos Aires, mediante el cual la firma cuestiona la Resolución Nº 722/2003 de la Dirección Provincial de Rentas de dicha jurisdicción, y

**CONSIDERANDO:**

Que el recurso ha sido presentado conforme con las normas y disposiciones que rigen la materia, por lo que procede su tratamiento.

Que el contribuyente manifiesta que la diferencia intimada obedece a distintos criterios en la forma de atribuir los ingresos a las jurisdicciones, no existiendo en el caso tratado omisión de base imponible.

Que la accionante destaca que:

- El inc.b) del art. 2º del Convenio Multilateral establece que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen, enumerando primero una serie de pautas para asignar los ingresos en el caso de los “contratos entre presentes”, y en el último párrafo fija el criterio que rige la atribución en los contratos por correspondencia.

- La Resolución Nº 3/2002 (C.P.) mantiene el criterio de atribuir los ingresos al lugar donde se encuentra la Administración Central, que es el “lugar donde los adquirentes concretan las operaciones y retiran los bienes corriendo por su cuenta los gastos y riesgos propios de su traslado”. En el mismo sentido, en la Resolución nº 10/2000 (C.P.) considera para el mismo propósito “debe estarse a (al lugar de) la concreción efectiva de las operaciones”, las que conforme a los antecedentes “eran ventas concertadas en la sede de la empresa en la Ciudad de Buenos Aires, lugar donde se facturaba la operación”, el que coincidía con el de entrega del bien.

- El criterio de atribución de la empresa a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tuvo sustento, además del entendimiento que se dio a las normas del Convenio Multilateral, en artículos de doctrina y tomando nota que el perfeccionamiento de un contrato de compraventa, que es un contrato consensual, se produce con la firma de las partes (lugar de devengamiento), sin tener en cuenta el lugar de entrega del bien.

- La necesidad que la Comisión Arbitral se expida si corresponde a la luz de las normas del Convenio Multilateral, otorgar preeminencia a la entrega circunstancial de equipos, no efectuada en forma directa sino a través de otra sociedad que actúa por su cuenta y orden, o al lugar de firma de los contratos, es decir a la Ciudad de Buenos Aires, ya que como reconocen los clientes indagados, el análisis, discusión de formas de pago, confección y posterior firma que perfeccionan los contratos de compraventa, se efectuó en ese ámbito.

Que en contestación al traslado corrido oportunamente, la Provincia manifiesta lo siguiente:

- La empresa desarrolla su actividad comercial en varias jurisdicciones, entre ellas la Provincia de Buenos Aires, debiendo destacarse que revende máquinas expendedoras de boletos y presta servicios de mantenimiento y reparación y venta de repuestos, habiéndose constatado que durante el desarrollo de la fiscalización, tanto la entrega del producto como la prestación de los servicios de mantenimiento, reparación y venta de repuestos los realiza la firma IBM S.A. por cuenta y orden de TRAINMET CICCONE SERVICIOS S.A. - que posee la representación exclusiva para la venta de máquinas para el expendio de pasajes para el transporte urbano y suburbano de pasajeros manufacturadas por IBM-, en los centros que IBM posee a tal efecto en la localidad de Martinez, Provincia de Buenos Aires. No ha efectuado pagos del gravamen en la jurisdicción por considerar que no existía sustento territorial, asignando los ingresos utilizando el criterio del lugar de concertación.

- Entiende que sin lugar a dudas, existe sustento territorial en la jurisdicción desde el momento en que la firma ha incurrido en gastos necesarios para el desarrollo de su actividad (por ejemplo, la exposición realizada en la Ciudad de la Plata con técnicos pertenecientes a la firma; seguros; compra de papel; soporte técnico, publicidad, etc.).

- El propio contribuyente voluntariamente, ante un requerimiento efectuado por el inspector actuante, ha hecho entrega de comprobantes que acreditan la existencia de gastos efectuados en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, como los que se han señalado anteriormente, con lo que queda palmariamente demostrado el sustento territorial en la jurisdicción.

- La Comisión Arbitral ha sentado y ratificado el criterio de que en las operaciones entre presentes, el lugar de donde "proviene el ingreso" coincide con el "lugar de entrega de la mercadería o prestación del servicio" (Conf.. Res. 1/95CA Frigorífico Lamar; Res. 4/04 CA Valle Alto SA; Res. 1/02 CA Colhue Huapi; Res. 2/03 CO Mirgor SA; entre otras).

- A pesar de que la entrega de los productos fue efectuada por IBM, ésta lo ha hecho por cuenta y orden de TRAINMET CICCONE, desde el momento que ésta última ejercía la representación exclusiva de las máquinas expendedoras de boletos, conforme se desprende de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, tales como contratos de compraventa suscriptos entre TCS y las empresas de transporte público de pasajeros.

- Al tratarse de una entrega por cuenta y orden de TCS SA, sin duda se está en presencia de un mandato y, por lo tanto, todas las operaciones y actos celebrados por el mandatario por cuenta y orden del mandante, dentro de los límites de la procuración, se reputan como celebrados por este último.

- El artículo 1869 del Código Civil es el que define al contrato de mandato, estableciendo que tendrá lugar cuando "una parte da a otra el poder, que ésta acepta, para representarla, al efecto de ejecutar en su nombre y por su cuenta un acto jurídico o una serie de actos de esta naturaleza", de lo cual se desprende que: a) es un contrato que no lleva un fin en sí mismo, b) puede ser oneroso o gratuito y c) normalmente es consensual, salvo en los supuestos en que se requiere necesariamente la instrumentación a través de escritura pública.

- La diferencia entre mandato y comisión, según lo establecido por el art. 222 del Código de Comercio, radica en el hecho de quien administra el negocio obra en nombre de la persona que se lo ha encomendado, en tanto que si la persona que se desempeña por otros negocios individualmente determinados, obra a nombre propio, se está en presencia de una comisión.

- Conforme a las argumentaciones expuestas corresponde a la Comisión Arbitral desestimar los agravios incoados por la firma, estableciendo en primer lugar la existencia de sustento territorial para la jurisdicción bonaerense, para luego resolver que corresponde asignar los ingresos a la jurisdicción en donde se llevó a cabo la entrega de los productos y la prestación de los servicios.

- Respecto a la aplicación del Protocolo Adicional, entiende que no es la instancia procesal pertinente para su planteo, por cuanto aún no existe resolución determinativa firme.

Que esta Comisión Arbitral entiende que en lo que hace al sustento territorial a que hace referencia la jurisdicción, aspecto que el contribuyente en su presentación no objeta, se encuentra debidamente probada su existencia, con lo cual corresponde incluir a la Provincia de Buenos Aires dentro de la atribución de ingresos conforme a las disposiciones del artículo 2° del Convenio Multilateral, en especial por el propio reconocimiento por parte de la actora de que desarrolla actividad -entrega de los equipos por intermedio de un tercero por su cuenta y orden- en territorio provincial.

Que la operatoria de venta de los equipos se realiza en la Ciudad de Buenos Aires -lugar de concertación- mientras que la entrega de los mismos se materializa en la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires, donde funciona una Planta de IBM Argentina S.A..

Que como se podrá apreciar por lo antes expuesto, tratándose de una operación entre presentes, el tema a dilucidar es si a los efectos de la atribución de los ingresos de esas operaciones corresponde aplicar el criterio del lugar de concertación o lugar de entrega de los bienes o servicios objeto de las mismas.

Que en este caso concreto, la empresa entrega los bienes vendidos por intermedio de un tercero -IBM Argentina S.A.- en una planta que esta última posee en la localidad de Martínez, jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, haciéndolo por cuenta y orden de la firma TRAINMET CICCONE SERVICIOS (TCS S.A.).

Que el mandato que ha otorgado a quien hace la entrega física de los bienes vendidos, significa que el mandatario desempeña esa actividad como una extensión del mandante, con lo cual debe interpretarse que, en definitiva, el mandante es quien realiza esa actividad en jurisdicción provincial, sin interesar si el mandato es a título oneroso o gratuito.

Que esta Comisión Arbitral se ha expedido en varias oportunidades sentando el criterio de que en las situaciones de "operaciones entre presentes", deben atribuirse los ingresos generados por las operaciones al "lugar de entrega de los bienes o prestación del servicio".

Que en lo que hace a la aplicación del Protocolo Adicional, no se está en la instancia procesal pertinente, al no estar firme la determinación tributaria, para que la Comisión Arbitral pueda abocarse a su tratamiento.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral 18-08-77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso presentado por la firma TRAINMET CICCONE SERVICIOS (TCS SA) contra la Resolución N° 722/2003 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 33/2005 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 441/2004 TRAINMET CICCONE SERVICIOS (TCS SA) c/Provincia de Buenos Aires, mediante el cual la firma cuestiona la Resolución N° 722/2003 de la Dirección Provincial de Rentas de dicha jurisdicción, y

**CONSIDERANDO:**

Que el recurso ha sido presentado conforme con las normas y disposiciones que rigen la materia, por lo que procede su tratamiento.

Que el contribuyente manifiesta que la diferencia intimada obedece a distintos criterios en la forma de atribuir los ingresos a las jurisdicciones, no existiendo en el caso tratado omisión de base imponible.

Que la accionante destaca que:

- El inc.b) del art. 2º del Convenio Multilateral establece que los ingresos deben atribuirse a las jurisdicciones de las cuales provienen, enumerando primero una serie de pautas para asignar los ingresos en el caso de los “contratos entre presentes”, y en el último párrafo fija el criterio que rige la atribución en los contratos por correspondencia.

- La Resolución N° 3/2002 (C.P.) mantiene el criterio de atribuir los ingresos al lugar donde se encuentra la Administración Central, que es el “lugar donde los adquirentes concretan las operaciones y retiran los bienes corriendo por su cuenta los gastos y riesgos propios de su traslado”. En el mismo sentido, en la Resolución n° 10/2000 (C.P.) considera para el mismo propósito “debe estarse a (al lugar de) la concreción efectiva de las operaciones”, las que conforme a los antecedentes “eran ventas concertadas en la sede de la empresa en la Ciudad de Buenos Aires, lugar donde se facturaba la operación”, el que coincidía con el de entrega del bien.

- El criterio de atribución de la empresa a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tuvo sustento, además del entendimiento que se dio a las normas del Convenio Multilateral, en artículos de doctrina y tomando nota que el perfeccionamiento de un contrato de compraventa, que es un contrato consensual, se produce con la firma de las partes (lugar de devengamiento), sin tener en cuenta el lugar de entrega del bien.

- La necesidad que la Comisión Arbitral se expida si corresponde a la luz de las normas del Convenio Multilateral, otorgar preeminencia a la entrega circunstancial de equipos, no efectuada en forma directa sino a través de otra sociedad que actúa por su cuenta y orden, o al lugar de firma de los contratos, es decir a la Ciudad de Buenos Aires, ya que como reconocen los clientes indagados, el análisis, discusión de formas de pago, confección y posterior firma que perfeccionan los contratos de compraventa, se efectuó en ese ámbito.

Que en contestación al traslado corrido oportunamente, la Provincia manifiesta lo siguiente:

- La empresa desarrolla su actividad comercial en varias jurisdicciones, entre ellas la Provincia de Buenos Aires, debiendo destacarse que revende máquinas expendedoras de boletos y presta servicios de mantenimiento y reparación y venta de repuestos, habiéndose constatado que durante el desarrollo de la fiscalización, tanto la entrega del producto como la prestación de los servicios de mantenimiento, reparación y venta de repuestos los realiza la firma IBM S.A. por cuenta y orden de TRAINMET CICCONE SERVICIOS S.A. - que posee la representación exclusiva para la venta de máquinas para el expendio de pasajes para el transporte urbano y suburbano de pasajeros manufacturadas por IBM-, en los centros que IBM posee a tal efecto en la localidad de Martinez, Provincia de Buenos Aires. No ha efectuado pagos del gravamen en la jurisdicción por considerar que no existía sustento territorial, asignando los ingresos utilizando el criterio del lugar de concertación.

- Entiende que sin lugar a dudas, existe sustento territorial en la jurisdicción desde el momento en que la firma ha incurrido en gastos necesarios para el desarrollo de su actividad (por ejemplo, la exposición realizada en la Ciudad de la Plata con técnicos pertenecientes a la firma; seguros; compra de papel; soporte técnico, publicidad, etc.).

- El propio contribuyente voluntariamente, ante un requerimiento efectuado por el inspector actuante, ha hecho entrega de comprobantes que acreditan la existencia de gastos efectuados en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, como los que se han señalado anteriormente, con lo que queda palmariamente demostrado el sustento territorial en la jurisdicción.

- La Comisión Arbitral ha sentado y ratificado el criterio de que en las operaciones entre presentes, el lugar de donde "proviene el ingreso" coincide con el "lugar de entrega de la mercadería o prestación del servicio" (Conf.. Res. 1/95CA Frigorífico Lamar; Res. 4/04 CA Valle Alto SA; Res. 1/02 CA Colhue Huapi; Res. 2/03 CO Mirgor SA; entre otras).

- A pesar de que la entrega de los productos fue efectuada por IBM, ésta lo ha hecho por cuenta y orden de TRAINMET CICCONE, desde el momento que ésta última ejercía la representación exclusiva de las máquinas expendedoras de boletos, conforme se desprende de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, tales como contratos de compraventa suscriptos entre TCS y las empresas de transporte público de pasajeros.

- Al tratarse de una entrega por cuenta y orden de TCS SA, sin duda se está en presencia de un mandato y, por lo tanto, todas las operaciones y actos celebrados por el mandatario por cuenta y orden del mandante, dentro de los límites de la procuración, se reputan como celebrados por este último.

- El artículo 1869 del Código Civil es el que define al contrato de mandato, estableciendo que tendrá lugar cuando "una parte da a otra el poder, que ésta acepta, para representarla, al efecto de ejecutar en su nombre y por su cuenta un acto jurídico o una serie de actos de esta naturaleza", de lo cual se desprende que: a) es un contrato que no lleva un fin en sí mismo, b) puede ser oneroso o gratuito y c) normalmente es consensual, salvo en los supuestos en que se requiere necesariamente la instrumentación a través de escritura pública.

- La diferencia entre mandato y comisión, según lo establecido por el art. 222 del Código de Comercio, radica en el hecho de quien administra el negocio obra en nombre de la persona que se lo ha encomendado, en tanto que si la persona que se desempeña por otros negocios individualmente determinados, obra a nombre propio, se está en presencia de una comisión.

- Conforme a las argumentaciones expuestas corresponde a la Comisión Arbitral desestimar los agravios incoados por la firma, estableciendo en primer lugar la existencia de sustento territorial para la jurisdicción bonaerense, para luego resolver que corresponde asignar los ingresos a la jurisdicción en donde se llevó a cabo la entrega de los productos y la prestación de los servicios.

- Respecto a la aplicación del Protocolo Adicional, entiende que no es la instancia procesal pertinente para su planteo, por cuanto aún no existe resolución determinativa firme.

Que esta Comisión Arbitral entiende que en lo que hace al sustento territorial a que hace referencia la jurisdicción, aspecto que el contribuyente en su presentación no objeta, se encuentra debidamente probada su existencia, con lo cual corresponde incluir a la Provincia de Buenos Aires dentro de la atribución de ingresos conforme a las disposiciones del artículo 2º del Convenio Multilateral, en especial por el propio reconocimiento por parte de la actora de que desarrolla actividad -entrega de los equipos por intermedio de un tercero por su cuenta y orden- en territorio provincial.

Que la operatoria de venta de los equipos se realiza en la Ciudad de Buenos Aires -lugar de concertación- mientras que la entrega de los mismos se materializa en la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires, donde funciona una Planta de IBM Argentina S.A..

Que como se podrá apreciar por lo antes expuesto, tratándose de una operación entre presentes, el tema a dilucidar es si a los efectos de la atribución de los ingresos de esas operaciones corresponde aplicar el criterio del lugar de concertación o lugar de entrega de los bienes o servicios objeto de las mismas.

Que en este caso concreto, la empresa entrega los bienes vendidos por intermedio de un tercero -IBM Argentina S.A.- en una planta que esta última posee en la localidad de Martínez, jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, haciéndolo por cuenta y orden de la firma TRAJMET CICCONE SERVICIOS (TCS S.A.).

Que el mandato que ha otorgado a quien hace la entrega física de los bienes vendidos, significa que el mandatario desempeña esa actividad como una extensión del mandante, con lo cual debe interpretarse que, en definitiva, el mandante es quien realiza esa actividad en jurisdicción provincial, sin interesar si el mandato es a título oneroso o gratuito.

Que esta Comisión Arbitral se ha expedido en varias oportunidades sentando el criterio de que en las situaciones de "operaciones entre presentes", deben atribuirse los ingresos generados por las operaciones al "lugar de entrega de los bienes o prestación del servicio".

Que en lo que hace a la aplicación del Protocolo Adicional, no se está en la instancia procesal pertinente, al no estar firme la determinación tributaria, para que la Comisión Arbitral pueda abocarse a su tratamiento.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral 18-08-77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso presentado por la firma TRAINMET CICCONE SERVICIOS (TCS SA) contra la Resolución N° 722/2003 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 62/2005 (C.A.)**

VISTO el Expte. C.M. N° 481/2004 mediante el cual la firma HEIL TRAILER INTERNACIONAL S.A. plantea el caso concreto previsto en el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 575/2004, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que dicha presentación ha sido realizada dando cumplimiento a las exigencias de las disposiciones normativas que se encuentran en vigencia sobre el particular, a los fines de considerar procedente el tratamiento del caso planteado.

Que en su presentación, la firma expone:

-Cuenta con planta fabril en la localidad de Cañuelas, Provincia de Buenos Aires, y su actividad consiste en la fabricación de trailers, cisternas, tolvas, tanques montados sobre camiones y semiremolques, y asimismo lleva a cabo la actividad de venta de repuestos y reparaciones de los bienes señalados, siendo el proceso de producción en forma íntegra desarrollado en la planta de Cañuelas. Sólo algunos de los servicios de reparación y venta de repuestos se prestan allí ya que en otros casos, técnicos de la compañía deben trasladarse al lugar en el que se encuentran los bienes que deben ser reparados por lo que, tanto la prestación como la venta del respectivo repuesto, se realiza in situ fuera del ámbito de la planta de producción.

-En general, las operaciones de venta se concretan fuera de la planta fabril, debido a que la firma cuenta con responsables de ventas encargados de llevar a cabo estas gestiones en todo el país.

-Debido a los montos involucrados, en muchos casos intervienen entidades financieras que propician contratos de leasing, casos en los que no cabe duda que la actividad de venta se desarrolla en las sedes de las citadas entidades. Cuando se pretendió demostrar dicha circunstancia, ello fue rechazado por el Fisco dado que, a su criterio, tal constatación resultaba irrelevante en razón de que los ingresos deben ser atribuidos al lugar de entrega de los bienes o de prestación de los servicios.

-En lo que hace a la venta de repuestos, los clientes pueden trasladarse a la planta para adquirirlos o en otros casos, debido a la distancia, son realizadas vía e-mail, fax o teléfono por lo que estas operaciones se conciertan conforme lo establecido por el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral (operaciones entre ausentes).

-El Fisco de la Provincia de Buenos Aires determinó un coeficiente unificado superior al de la firma, producto de aplicar los siguientes criterios:

1. para el coeficiente de ingresos, atribuyó la totalidad de los mismos a su Jurisdicción en razón de que allí se verifica la entrega de los bienes (los trailers y respuestos son retirados de planta por el comprador).

2. respecto del coeficiente de gastos, se ajustaron los referentes a producción, gastos de sueldos, cargas sociales, SAC, vacaciones, etc.

- La Provincia de Buenos Aires sostiene que la totalidad de los ingresos provenientes de la actividad de la firma deben atribuirse a esa Jurisdicción aplicando el criterio de "lugar de entrega de los bienes o prestación de servicios", sin importar el lugar de efectiva concertación de la operación ni el lugar de efectiva prestación del servicio.

- Conforme al tipo de actividad que desarrolla la firma, determina los coeficientes unificados de asignación de ingresos a cada Jurisdicción de acuerdo a lo que establece el artículo 2º de la Ley Convenio, que regula el Régimen General de distribución.

- El término ingreso carece de una acepción jurídica (incorporación efectiva o como derecho al patrimonio) o financiera (embolso de la renta), sino que posee una concepción económica: la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado.

- En el caso, el hecho imponible lo constituye la fabricación y posterior venta de los bienes detallados ut supra y respecto de los ingresos corresponde distinguir:

a) Cuando se trata de las ventas de trailers, acoplados, semirremolques, tolvas, etc., la concertación de la operación siempre se realiza en el domicilio del adquirente o en el de la entidad bancaria que otorga la financiación, lo cual se puede constatar mediante los gastos que realiza la gerencia comercial en Jurisdicciones tales como Tucumán, Córdoba, Jujuy y Santiago del Estero, entre otras.

b) Por su parte, la venta de repuestos en general se realizan entre ausentes dado que los mismos, salvo raras excepciones, son solicitados a la firma vía fax, e-mail o por teléfono.

- En virtud de esto, el contribuyente asigna los ingresos, a efectos de la determinación del coeficiente a Provincia de Buenos Aires en aquellos casos en los que tanto la concertación como la entrega de los bienes se realizan en la citada Jurisdicción, y cuando las operaciones se perfeccionan entre ausentes o son concertadas fuera de la misma, los ingresos son asignados al domicilio del adquirente.

- Este criterio se encuentra avalado por dictámenes de la Comisión Arbitral. Así por ejemplo, en la Resolución N° 4/94 (CA) se sostuvo que: "Dentro del Régimen General, no corresponde la atribución de ingresos (art. 2º inc.b) al domicilio del adquirente de los bienes obras o servicios, salvo que se trate de las operaciones concertadas entre ausentes por correspondencia, teléfono, telégrafo, teletipo, etc. (art. 2º inc. b) y art. 1º, ambos in fine del Convenio Multilateral".

- Por su parte el Tribunal Fiscal de Buenos Aires, con fecha 15/03/88 en autos "Unelen SACCGICI" señaló que: "...A los efectos del artículo 2º del Convenio Multilateral, para la atribución de ingresos a una determinada Jurisdicción, debe prevalecer el lugar de concertación de la operación."

-Todo ello es conteste con lo regulado en el artículo 27 del Convenio Multilateral que establece que, tanto en la atribución de los gastos como de los ingresos se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen. De esta forma, a cada Jurisdicción interviniente se le atribuye base imponible, en virtud de:

a) a la Jurisdicción donde se lleva a cabo la negociación y concertación de la venta por los ingresos por ventas, y

b) a la jurisdicción donde se lleva a cabo la actividad de fabricación en función a todos los gastos que en ella se incurre. Es decir que, producto de la combinación en la construcción del coeficiente unificado de ingresos y gastos, el mismo asigna base imponible a cada Jurisdicción participante en la medida de la actividad desarrollada en ella.

- La Provincia sustenta su pretensión en que el producto se entrega en su Jurisdicción y la prestación de los servicios se efectúan en la planta.

-Podrá advertirse así que en el año 1998 el ajuste que se realiza es por una venta en la cual intervino el Banco HSBC como financista. la operación fue concertada y el contrato de venta fue suscripto en las oficinas del citado banco ubicadas en Capital Federal y en consecuencia, el ingreso fue asignado a esta jurisdicción conforme lo regula el art. 14 del CM.

-Asimismo, durante los años 1999, 2000 y 2001 de los extractos de la tarjeta de crédito corporativa American Express se desprende la actividad desarrollada por el gerente comercial y otros vendedores en las Jurisdicciones de Santiago del Estero, Córdoba, Santa Fe, Tucumán, Jujuy y la La Rioja, entre otras. Esto acredita que la empresa no hizo otra cosa que aplicar lo dispuesto en el art. 2º del Convenio.

-Si bien algunos servicios son prestados en planta, no todos se pueden brindar en la misma, dado que en aquellos casos en los que los trailers se encuentran averiados e imposibilitados de movilizar, los técnicos deben trasladarse hacia el lugar en el que se encuentren a efectos de llevar a cabo la reparación. Como queda demostrado con la prueba que se ofrece, hay casos en los que los mismos son llevados a cabo en el domicilio del adquirente.

-Por tales razones, se considera que la pretensión de la Provincia de Buenos Aires, de desconocer el lugar de concertación, la actividad de los vendedores en extraña jurisdicción y pretender que la totalidad de los servicios se prestan en su Jurisdicción, no se ajusta a la realidad de la operatoria ni a las disposiciones del Convenio Multilateral.

-Compensación directa entre la Provincia y el resto de Jurisdicciones intervinientes. La Provincia de Buenos Aires acepta que la firma ha tributado sobre el total de sus ingresos, aún cuando haya distribuido equivocadamente, a criterio de la misma, la base imponible y así el impuesto resultante. En consecuencia, se solicita que la controversia se decida sin perjuicios para la empresa, ya sea mediante la aplicación lisa y llana del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, o si existiera algún óbice formal para ello, disponiendo que se decida la compensación directa entre los Fiscos, de

forma tal que no se afecten los intereses de la empresa que ha pagado regularmente su impuesto a todos los Fiscos involucrados de forma absolutamente razonable.

Que el Fisco determinante, ante el traslado pertinente, manifiesta lo siguiente:

-Haber aplicado el criterio oportuna y reiteradamente fijado por la Comisión Arbitral y, posteriormente, ratificado por la Comisión Plenaria, atribuyendo los ingresos, en el caso de operaciones entre presentes, al lugar de entrega (para el supuesto de venta de bienes).

-Respecto de los ingresos originados en servicios, también recogiendo principios ya sentados por las Comisiones Arbitral y Plenaria, se opina que la generación de los mismos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los servicios, correspondiendo, en consecuencia, que encontrándose probado el lugar en donde fueron prestados, se atribuyan allí los ingresos originados por tales actividades.

-El art. 1º último párrafo y el art. 2º inc.b) segunda parte del Convenio Multilateral, en modo alguno establecen como criterio de asignación de los ingresos al del “lugar de concertación”. La verdadera redacción de los mismos alude al “lugar donde proviene el ingreso” (desde un punto de vista económico); es decir, la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado. Tal resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, que en el caso de trasas coincide con el “lugar de efectiva prestación del servicio” y con el “lugar de entrega de los bienes” por ser tal el lugar en donde se originan los ingresos ganados.

-El criterio de asignación de ingresos a las distintas Jurisdicciones se corresponde con el del lugar de entrega de los bienes y con el lugar de prestación efectiva del servicio y siendo las prestaciones el origen y la fuente de ingresos, corresponde considerar los mismos a fin de imputarlos a cada jurisdicción.

-La Comisión Arbitral fijó idéntico criterio de asignación. Si no hubiera prestación efectiva de servicios, no habría hecho imponible, ni base imponible, ni impuesto que pagar, ni Convenio Multilateral que aplicar; todo ello por más que se hubieran concertado las operaciones. Del acto de concertación podrá surgir la obligación de pagar el Impuesto de Sellos por el instrumento formalizado, pero si la actividad que emerge del contrato no se realiza, obviamente no hay impuesto que pagar ni Convenio Multilateral que aplicar.

-Es similar el razonamiento para el caso de las ventas de mercaderías (venta de trailers, tolvas, acoplados, semirremolques, etc.). En efecto, en estos casos la generación del ingreso como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado indica que la asignación deberá efectuarse para la Jurisdicción en que se concreta la entrega del bien enajenado. La Comisión Arbitral así lo ha resuelto en reiteradas oportunidades.

-Yerra el sujeto pasivo de referencia, al asignar sólo ingresos a la Provincia de Buenos Aires cuando la concertación y la entrega se produce en jurisdicción bonaerense, toda vez que la jurisprudencia emanada de los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral es conteste en cuanto, corresponderá atribuir ingresos a una Jurisdicción determinada cuando “en ella acontezca la entrega de los bienes o la

prestación del servicio”, independientemente de la concertación. Adviértase que en los antecedentes, en modo alguno las Comisiones Arbitral y/o Plenaria han atado la atribución de ingresos a que se den ambos supuestos, es decir, concertación y entrega.

-Respecto de las ventas efectuadas por vendedores en extraña jurisdicción, que según el apelante, son operaciones entre ausentes, corresponde aclarar que en rigor de verdad las mismas son perfectas ventas efectuadas entre presentes, por cuanto es la propia empresa la que se traslada a otra Jurisdicción a fin de captar clientes, como incluso lo reconoce cuando expresa: “...cuando se trata de las ventas de trailers... la concertación siempre se realiza en el domicilio del adquirente...”.

-Adviértase que el propio sujeto pasivo de referencia adjunta copia de los resúmenes de venta de la tarjeta de crédito corporativa a fin de justificar los gastos efectuados por sus propios dependientes en otras Jurisdicciones, quienes se trasladan a las mismas a fin de cerrar ventas. Sin duda que las Jurisdicciones en las que se concretan las operaciones entre presentes, participan en la distribución de ingresos conforme a la proporción que se le atribuya atento al respectivo coeficiente de gastos.

-Con la prueba documental agregada al presente recurso queda palmariamente demostrado que es la propia empresa, a través de sus dependientes, quien efectúa los gastos en extraña jurisdicción a fin de captar ventas, y cuando estas ventas se realizan a través de vendedores que salen de la Jurisdicción de origen, se puede sostener que cada uno de ellos extiende la actividad de la empresa a la otra Jurisdicción.

-Respecto al pedido de aplicación del mecanismo establecido en el Protocolo Adicional, corresponderá que, una vez resuelto el caso, la Comisión Arbitral se expida en lo que hace al cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad de tal procedimiento.

Que esta Comisión observa que la presentación de la firma obedece al hecho de que la Provincia de Buenos Aires le ha efectuado una determinación en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por considerar errónea la confección de los coeficientes de atribución de ingresos por ella realizada.

Que en lo que hace a la venta de trailers, acoplados, semirremolques, tolvas, etc., la diferencia de criterios de las partes reside en que el contribuyente asignó los ingresos por ventas al lugar de concertación de las operaciones, mientras que el Fisco lo hizo tomando en consideración el lugar de entrega de los bienes vendidos.

Que respecto a los ingresos por prestación de servicios, la Jurisdicción, siguiendo el criterio de asignación al lugar en donde efectivamente fueron prestados, los asignó, en su totalidad, a la Provincia de Buenos Aires, considerando que la prestación de los mismos se realiza siempre en la planta industrial.

Que la Comisión Arbitral, en reiteradas ocasiones, ha sostenido que para la asignación de los ingresos obtenidos por venta de bienes se debe tener en consideración el lugar de entrega de los mismos, mientras que para el caso de servicios, la asignación de ingresos debe respetar el lugar de su prestación efectiva.

Que en el caso concreto de las presentes actuaciones, todos los ingresos obtenidos por aquellas operaciones de venta de bienes – trailers, acoplados, semirromolques, tolvas, etc.- incluidos sus repuestos, deben ser asignados a la Jurisdicción donde se entregan, desplazando así el criterio utilizado por el contribuyente consistente en la asignación conforme al lugar de concertación de las mismas, por tratarse de operaciones entre presentes, situación que la contribuyente no niega.

Que en cuanto a las prestaciones de reparaciones, le asiste razón a la Provincia de Buenos Aires dado que el contribuyente no ha presentado pruebas fehacientes que demuestren que las mismas se hayan realizadas fuera de su planta industrial en otra Jurisdicción.

Que la solicitud de la aplicación del Protocolo Adicional corresponderá considerarse una vez resuelto el caso por la Comisión Arbitral y se cumplan los recaudos formales y sustanciales exigidos por las disposiciones respectivas.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

#### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma HEIL TRAILER INTERNACIONAL S.A. contra la Resolución N° 575/2004 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE

**RESOLUCIÓN N° 22/2006 (C.A.)**

Visto el Expediente C.M. N° 496/2005 en el que la empresa AMBEST S.A. acciona ante esta Comisión Arbitral a raíz del ajuste que la Provincia de Buenos Aires efectuara a la firma de referencia, a través de la Resolución N° 1547/2005 que determina la deuda de la empresa en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y

**CONSIDERANDO:**

Que se encuentra habilitada la instancia del caso concreto prevista 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 efectúa las siguientes consideraciones y agravios:

Que AMBEST S.A. para 1996 liquidó el IIBB reclamado por la Provincia de Buenos Aires conforme al balance cerrado el 31/12/95 toda vez que sus ingresos provenían de “simples ventas” concertadas mediante contratos por correspondencia, en cuyo caso la atribución de tales ingresos se hizo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Que según la Provincia determinante, debió haberse liquidado el tributo asignándole a ella los ingresos reales obtenidos a tenor de lo dispuesto por el art. 14 inc. a) del Convenio Multilateral.

Que inició sus actividades en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires en el año 1992, que existieron ventas con entrega en Dock Sud en los meses de noviembre y diciembre de 1995, que han sido reconocidas por la Dirección Provincial de Rentas en el acta de comprobación que acompaña, obrante a fs. 843/844.

Que en consecuencia, no es correcta la posición de la Provincia de Buenos Aires ya que debió haber considerado el balance del 31/12/95, del que surgían ventas realizadas en noviembre y diciembre de 1995, y no los ingresos reales de 1996 como si en éste hubiera iniciado actividades.

Que además, en los períodos fiscales 1996 a 1999 AMBEST SA atribuyó sus ingresos por ventas a la Ciudad de Buenos Aires, por haber sido concertadas las operaciones mediante contratos por correspondencia y ser aquella la Jurisdicción del “domicilio del adquirente”, siendo por lo tanto errada la determinación efectuada por la Provincia.

Que el criterio utilizado por la empresa obedece al hecho que las “simples ventas” fueron siempre concertadas mediante notas de pedido de mercadería o intercambio de cartas oferta, es decir mediante contratos por correspondencia.

Que arriba a la conclusión que la Dirección Provincial de Rentas pretende erróneamente que AMBEST SA atribuya sus ingresos por ventas al lugar de la entrega de los bienes, que no es aplicable al caso, debiendo tomarse el domicilio del adquirente.

Que el Convenio Multilateral en ningún momento menciona las operaciones entre ausentes o contratos entre ausentes, cuestiones que introduce el Fisco determinante al efecto de inducir a error al intérprete.

Que si bien el Convenio Multilateral no da definiciones de “domicilio del adquirente”, debe interpretarse que se trata del domicilio legal o real. Que no debe interpretarse el concepto de domicilio en el Convenio por ser éste claro sobre el punto. Que el domicilio legal de Eg3, el adquirente, es en la Ciudad de Buenos Aires.

Que en conclusión, al decir que siguiendo criterios de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, el lugar de entrega no fue una sede de la adquirente donde ésta realizara actividades comerciales o industriales, ya que en Dock Sud sólo hay un mero depósito que no medió en la concertación y no una sucursal, planta fabril o local comercial; que el lugar de entrega no es el lugar donde la adquirente utilizaba económicamente la mercadería; y porque además, la entrega de la mercadería constituía una mera formalidad ya que ni siquiera implicaba su instalación.

Que reitera que es incorrecta la posición del Fisco al asignar los ingresos al lugar de la entrega de la mercadería, como asimismo, que haya considerado que toda venta de mercadería conllevara la prestación del servicio de instalación, pues éstas eran solo aquéllas concertadas en virtud de la carta-oferta del 30/4/96 y en esos casos atribuyó los ingresos por prestación de servicios a la Jurisdicción donde se llevaba a cabo la instalación.

Que en relación al coeficiente de gastos, se limita a decir que no corresponde la inclusión de rubros tales como artículos de embalaje, servicios e impuestos Municipales, diferencias de cambio, impuestos y tasa, y promoción de eventos, contrariando de ese modo lo sostenido por el Fisco en el sentido que en el coeficiente de gastos se detectaron importes no computables a efectos del cálculo del coeficiente.

Que en referencia a los gastos de fletes y honorarios de instaladores, que según la determinación, debieron asignarse a la Provincia, se defiende diciendo, respecto de los primeros, que el ajuste es incorrecto, pues durante los años 1997, 1998 y 1999, tales gastos fueron computados para la determinación del coeficiente respectivo.

Que respecto a los honorarios, dice que en el período 1997 fueron declarados y en los años 1998 y 1999, los montos del ajuste estaban activados en “Obras en curso” y no en el rubro “Otras retribuciones”. Por lo tanto, es erróneo el criterio de la Provincia.

Que también existen otros gastos menores, como gastos de rodados, movilidad y viáticos, comerciales y gastos diversos. Respecto de los gastos de rodados, dice que es incorrecta la solución dada por la Provincia de atribuírselos íntegramente, pues a lo sumo debió prorratarlos entre las Jurisdicciones correspondientes. Sobre movilidad y viáticos, afirma que de los papeles de trabajo surge que estaban declarados en el rubro “obras en curso”. Sobre los gastos comerciales y diversos, dice que estaban declarados.

Que a su turno, la Provincia de Buenos Aires afirma que no está probado que las operaciones efectuadas por AMBEST SA fueran operaciones entre ausentes y que los remitos acompañados no prueban acabadamente el modus operandi, en particular porque tales operaciones se dan en el contexto de una relación comercial permanente y

continua, en cuyo caso se trata de operaciones entre presentes. Que es correcto, tratándose de operaciones entre presentes, atribuir los ingresos al lugar de entrega -la Provincia de Buenos Aires-, siguiendo criterios adoptados por los Organismos del Convenio;

Que de las constancias obrantes en autos surge que AMBEST SA estaba inscripta desde 1992, pero recién empieza a operar efectivamente en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires en 1996, habiendo actuado la Provincia de acuerdo a los artículos 5º y 14 del Convenio.

Que el artículo 1º último párrafo y el artículo 2º inc. b) del Convenio no establecen el criterio de asignar los ingresos al “lugar de concertación” sino al “lugar de donde proviene el ingreso” desde el punto de vista económico, explicando que es el lugar donde se genera un resultado como consecuencia del proceso económico desarrollado. Que ese resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, que en el caso coinciden con el “lugar de entrega de los bienes” por ser tal el lugar en donde se originan los ingresos ganados.

Que en el caso no hay operaciones entre ausentes, teniendo en cuenta la relación contractual, caracterizada por su permanencia y la necesidad de aprobar recepciones, montos a facturar, etc., por lo que es absurdo pensar que tal relación no haya sido activa y presencial.

Que el criterio de asignación de los ingresos utilizado por el Fisco se atuvo a los principios de razonabilidad y realidad económica (art. 27 del Convenio Multilateral).

Que en la causa hay insuficiencia probatoria pues sólo se han acompañado órdenes de compra, propuestas, etc.

Que en el caso de las llamadas “ventas simples” la generación del ingreso como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado indica que la asignación deberá efectuarse para la Jurisdicción de la entrega del bien. Que la Jurisdicción ha defendido en reiteradas oportunidades el criterio que la forma de instrumentar las operaciones no debería significar un cambio de la Jurisdicción a la que debe asignarse el ingreso.

Que en relación a los gastos de escasa significación, el Fisco no ha ajustado los montos declarados por el contribuyente sino que modificó la imputación efectuada por él, asignándolos a la Provincia por estar allí soportados.

Que sobre la primera cuestión, está acreditado que AMBEST SA se hallaba inscripta en Convenio Multilateral desde 1992. Que surge de la declaración jurada de 1995, que no le atribuyó ingreso alguno a la Provincia, lo que recién ocurrió en 1996.

Que la mera inscripción en el impuesto, sin ejercicio efectivo de una actividad, impide la aplicabilidad del tributo. La no realización de actividades implica la no configuración del hecho imponible y la consecuente inexistencia de base imponible, requisitos ineludibles para el nacimiento de la relación tributaria sustancial entre el Fisco y el contribuyente.

Que AMBEST SA comete una palmaria contradicción ya que por un lado, hoy afirma de manera categórica que en 1995 estaba sujeta al gravamen cuando en su momento llevó a cabo diversos actos tendientes a negar su sujeción al tributo de la Provincia de Buenos Aires.

Que puesta esta Comisión al análisis del tema, se desprende de la fiscalización efectuada en 1997 que la DPR conocía la existencia de gastos incurridos entre los meses de setiembre y diciembre de 1995, pero que según las constancias aportadas en la causa surge que el cierre de balance de AMBEST SA ocurre el 31 de agosto de cada año, y no como afirma la empresa, el 31 de diciembre, en cuyo caso, para el ejercicio fiscal 1996 corresponde que la empresa tribute sobre la base de los ingresos reales de 1996 como si en el curso de éste hubiera ocurrido el inicio de actividades, debiendo desestimarse la pretensión de AMBEST SA sobre el punto.

Que la segunda cuestión consiste en dilucidar si en el caso, se está en presencia de operaciones por correspondencia o entre ausentes, tal como lo afirma de manera confusa la accionante o si por el contrario, se sigue el criterio de la Provincia de Buenos Aires. Vinculado a ello, se debe esclarecer si la accionante actuó correctamente al atribuir los ingresos obtenidos al domicilio legal del adquirente de los bienes y servicios o debió haberlo hecho a la Jurisdicción de la entrega de ellos, se trate o no de operaciones por correspondencia.

Que corresponde apoyar la posición sostenida por la Provincia de Buenos Aires, en el sentido que se está en presencia de contratos entre presentes, aunque eventualmente hubieran existido comunicaciones epistolares o telefónicas entre las partes, vinculadas al contrato.

Que es común que al hablar del último párrafo del art. 1º del Convenio, se haga una referencia a contratos u operaciones entre ausentes, como si éstos y los enunciados por la norma fueran la misma cosa, lo que no es así.

Que se debe distinguir en primer término, las operaciones por correspondencia, teléfono, etc., según los términos utilizados por el Convenio, de las operaciones o contratos entre ausentes, ya que tales conceptos no tienen la misma significación. El contenido del último párrafo del art. 1º surge de la inquietud de varias Jurisdicciones por atrapar las operaciones realizadas por correspondencia, teléfono, etc., que en Convenios anteriores estaban excluidas, lo que se logra a través de una simple enumeración de los distintos medios o vehículos que podían utilizarse para concertar operaciones y en tales casos, según el art. 2º inc. b), define a qué Jurisdicción deben atribuirse los ingresos provenientes de esa concertación. El tema de los contratos entre ausentes trata, entre otros, de los modos de manifestar el consentimiento.

Que cuando los contratos se realizan entre presentes, el acuerdo se perfecciona en el momento en que la proposición de uno de los contratantes es aceptada por el otro, mientras que los contratos u operaciones entre ausentes ocurren en aquellas hipótesis en las que entre la oferta y su aceptación transcurre un tiempo, que puede ser más o menos prolongado pero no inmediato, es decir, que en un momento se produce la oferta de contratación y en otro distinto, la aceptación de dicha oferta.

Que el Convenio 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 una primera conclusión y es que el citado párrafo del artículo 1º se refiere sólo a los medios que se puedan utilizar para la concreción de las operaciones, pudiendo serlo entre ausentes o entre presentes, y como atribuir los ingresos provenientes de ellas. Esta afirmación autoriza a sostener que el intérprete debe limitarse a analizar, en cada caso particular, si se trató de una operación por correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, o eventualmente encuadra en el inelegante "etc.", y no si es entre ausentes o presentes.

Que en el caso de autos, las operaciones realizadas por AMBEST SA no fueron llevadas a cabo en la forma que lo manifiesta, o si se prefiere usar la terminología imprecisa de la accionante, no fueron concertadas por correspondencia, teléfono o entre ausentes, todo ello por diversos motivos.

Que las notas de pedido agregadas como anexo II no son demostrativas de una compraventa y menos aún que ésta se haya realizado como lo dice la accionante. Las notas de pedido no son más que simples requerimientos o solicitudes que un comerciante hace a otro, ordinariamente mediando una relación comercial subyacente. Comentarios semejantes se pueden hacer respecto de los remitos, que simplemente amparan un envío de mercaderías, que inclusive puede ser de muestra, que pueden ser reemplazados por otra documentación y no son demostrativos de compraventa alguna. Se trata en ambos casos, de simples actos unilaterales, dirigidos por una de las partes a la otra, en el marco de un contrato ya concertado, al que le sirven.

Que la carta-oferta del 10/07/97, solo enuncia propósitos contractuales y no constituye un contrato. Es, además, indicativa de la realización de actos presenciales. Si se lee la acompañada a fs. 90, se podrá concluir con facilidad que son ofertas de contrato, no el contrato mismo.

Que de la lectura de las cartas-oferta surge que el contrato que Ambest S.A. propone a Eg3 es complejo, con cláusulas que refieren a detalles técnicos sobre el producto ofertado y obviamente a las necesidades de las partes que habrá de satisfacer, y exigencias para la contratista, que hasta permite suponer que fueron redactadas por Eg3 como parte dominante de la relación contractual y no por la oferente, conjetura que aventa aún más la posibilidad de estar en presencia de una operación hecha por correspondencia o contrato entre ausentes.

Que en suma, las operaciones a las que esta causa se refiere no fueron hechas por correspondencia o teléfono, ni por contratos entre ausentes, por lo expresado en párrafos anteriores.

Que a ello hay que agregar, ante eventuales dudas, que en autos se alega la existencia de operaciones por correspondencia, teléfono o entre ausentes, pero no existe ninguna prueba que lo demuestre en forma fehaciente.

Que en consecuencia, al no existir operaciones del tipo enunciado por el último párrafo del art. 1º del Convenio, queda en claro que 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 el artículo 2º inc. b) del Convenio y asignarlos a la Jurisdicción de donde provienen tales ingresos.

Que, si se trata de un contrato de compraventa y prestación de servicios concertados entre presentes, resta precisar a qué Jurisdicción deben atribuirse los ingresos de la accionante.

Que el Convenio Multilateral trata con cierto detalle lo relativo a la atribución de los gastos, pero poco dice sobre los ingresos, aunque hay acuerdo en que a éstos hay que atribuirlos con el mismo criterio que los gastos, teniendo en cuenta el despliegue físico de la actividad que ejerce el contribuyente, es decir, cuando ese ingreso es el resultado o consecuencia de un proceso económico. En el punto, no es relevante determinar el lugar donde se conciertan las operaciones o el domicilio de las partes o la facturación, sino el lugar real donde el hecho económico, o si se prefiere, la prestación económica se lleva a cabo, se concreta, dando derecho o motivando el ingreso del contribuyente. Expresado en otros términos, en este caso, es el lugar donde los bienes se entregan o donde los servicios se prestan, lugar que es cierto, concreto y conocido por el vendedor, porque es allí donde se produce la vinculación económica con la compradora, la entrega de la cosa o servicio y su recepción, criterio que se compadece con el principio establecido por el art. 27 del Convenio.

Que la jurisprudencia de la Comisión Arbitral está orientada a asignar los ingresos a la Jurisdicción en la que se produce la entrega de los bienes, por entender que de esta manera se respeta el principio que emerge del artículo 27 del Convenio.

Que en el punto, corresponde aclarar que esta solución es aplicable a la entrega de mercadería como asimismo cuando ésta lleva acompañada el servicio de instalación, siendo indiferente que la entrega se produzca en un depósito.

Que la tercera cuestión consiste en determinar si ciertos gastos menores estaban bien atribuidos como sostiene AMBEST SA, o por el contrario, se debe seguir el criterio del Fisco.

Que AMBEST SA se limita a afirmar que el coeficiente de gastos está bien confeccionado, que los gastos fueron declarados o que estaban activados en otras cuentas contables, sin aportar ningún elemento probatorio que confirme sus dichos, ni siquiera los papeles de trabajo a los que alude pero no acompaña; mientras que la Provincia de Buenos Aires asevera que no ha ajustado los montos declarados sino modificado la atribución efectuada por AMBEST SA, asignándolos a la Provincia por haber sido soportados allí.

Que lo relevante del asunto no radica en establecer si la accionante declaró o no ciertos gastos, sino a qué Jurisdicción corresponde atribuirlos.

Que la Resolución determinativa analiza distintos gastos teniendo a la vista ciertos papeles de trabajo, el cuadro de gastos contable y libros contables de la empresa; le da la razón a AMBEST SA en algunos casos, pero no en otros por cuanto no hay coincidencia respecto de la Jurisdicción a los que se deben atribuir, tema que

obviamente se vincula con el segundo agravio, en cuyo caso, merece la misma solución adoptada en dicho punto.

Que no corresponde hacer lugar a la producción de la prueba, por no tener las propuestas relación con las cuestiones controvertidas en la causa.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría;

Por ello,

### LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción planteada por la empresa AMBEST S. A. contra la Resolución Determinativa Nº 1547/200 dictada por Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, por la que se determina la deuda de la empresa en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los fundamentos expuestos en los considerandos.

ARTICULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE

**ANEXO IV.1**

**COMISION PLENARIA**

BUENOS AIRES, 21 de Marzo de 2002

RESOLUCION N° 1/2002 (C.P.)

Visto el Expediente C.M. N° 241/2000 en el que la firma Full Medicine S.A. y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires interponen recurso de apelación contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 10/2001 por la que se rechaza la acción planteada por la citada empresa ante la determinación impositiva efectuada por la Provincia de Santa Fe, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos de tiempo y forma establecidos para el tratamiento del recurso interpuesto (art. 25 C.M.).

Que la actividad de la empresa consiste en la prestación de servicios a obras sociales que contratan con ella, obligándose a dar asistencia médico-asistencial a una determinada población beneficiaria de las obras sociales recibiendo la contraprestación bajo la modalidad de cartera fija, es decir por cápitas que se obligan a pagar las obras sociales contratantes, incluyendo las prestaciones a afiliados domiciliados en la Provincia de Santa Fe.

Que la misma tributó por el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral atribuyendo la totalidad de los ingresos generados a la Ciudad de Buenos Aires en el entendimiento de que el negocio jurídico llevado a cabo por la empresa fue concertado en esa jurisdicción, donde tiene su domicilio y su sede.

Que la Provincia de Santa Fe considerando que la actividad generadora de ingresos no es la contratación en si misma sino la que se desarrolla a consecuencia del compromiso asumido por ella, concluye que dicha actividad es la de prestación de servicios médicos asistenciales y por ende la correlativa distribución de los ingresos deberá asignarse según el lugar donde ellos efectivamente se prestan, criterio que es el adoptado por la Comisión Arbitral en la resolución que se apela.

Que tanto la empresa como el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires se agravian de la resolución entendiendo que la actividad realizada es la de administradora gerenciadora y no la de prestación de servicios, siendo esta última una consecuencia de la primera.

Que manifiestan que la prestación de servicios se hará a través de terceros, especialmente nominados en el contrato, y que la atribución de ingresos debe ser realizada a la jurisdicción donde la firma desarrolla su actividad y no donde desarrollan actividades otros contribuyentes distintos de aquélla. Que del contrato celebrado por Full Medicine S.A. surge que la contribuyente se compromete a brindar asistencia médico sanatorial integral en los establecimientos que integran el anexo I del mismo, designándose específicamente el carácter de prestadora de servicios que asume.

Que la lectura de las cláusulas contractuales corrobora el carácter de prestadora de servicios de la firma apelante, en función de que la empresa asume como tal la actividad y se responsabiliza del normal desarrollo de la misma, así como de las consecuencias patrimoniales derivadas de los supuestos de mala práctica médica.

Que los elementos existentes en autos llevan a considerar que la actividad desarrollada es la de prestación de servicios, por la que la empresa percibe una determinada retribución que resulta independiente de las características que la misma tenga, sin que tal caracterización se vea afectada por el hecho de que el pago sea una suma fija pautada según el potencial de servicios calculados.

Que respecto de tal actividad -la de prestación de servicios- la posibilidad de generar los ingresos está estrechamente ligada al lugar donde se realiza la misma, es decir donde el servicio es prestado.

Que obra en autos dictamen de la Asesoría

Por ello,

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º.- Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la empresa Full Medicine S.A. y el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 10/2001, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º.- Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

Firmado

LIC. MARIO SALINARDI  
SECRETARIO

CRA. ALICIA C. DE EVANGELISTA  
PRESIDENTE

EL CALAFATE, 27 de Marzo de 2003

RESOLUCION N° 2/2003 (C.P.)

Visto el Expediente C.M. N° 293/2001 MIRGOR S.A. c/PROVINCIA DE CORDOBA por el que la contribuyente y la Ciudad de Buenos Aires interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución N° 29/2002 de la Comisión Arbitral y,

CONSIDERANDO

Que se dan en autos los elementos de tiempo y forma que la norma que rige la materia considera necesarios para que los recursos planteados sean procedentes.

Que la actividad de la empresa es la de Industria Autopartista, fabrica aparatos de aire acondicionado para automóviles y sus repuestos, realizando venta mayorista de autopartes y alquiler de inmuebles. Durante los períodos sujetos a determinación, poseía una planta industrial en Río Grande, Provincia de Tierra del Fuego, otra en la Provincia de Córdoba y una tercera en la Provincia de Buenos Aires, mientras que su administración se encontraba en la Capital Federal donde se realizaban las gestiones administrativas y comerciales del país.

Que los principales clientes de la empresa eran SEVEL S.A., con sede administrativa en la Provincia de Buenos Aires, y RENAULT ARGENTINA S.A. con sede administrativa en Capital Federal y plantas industriales en la Provincia de Buenos Aires y Córdoba, el lugar donde se concertaban las operaciones con esas empresas eran las jurisdicciones de la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires donde también se realizaban los pagos.

Que en función de lo antes expresado la empresa imputa los ingresos provenientes de las ventas concertadas con esos clientes a estas dos últimas jurisdicciones.

Que el Fisco de Córdoba se asigna en la resolución cuestionada, los ingresos por ventas a SEVEL Y RENAULT ARGENTINA S.A. que el contribuyente atribuyera a la Ciudad y a la Provincia de Buenos Aires, entendiendo que la concertación entre las empresas compradoras y el vendedor MIRGOR SA. se materializa con la entrega de autopartes en forma directa en la línea de montaje de la planta industrial.

Que la Comisión Arbitral dio la razón al Fisco al considerar que los equipos, teniendo en cuenta sus características, son entregados en la línea de montaje otorgando la cláusula de la entrega "Just in Time" una particularidad especial y un requisito único en la conformación del contrato, de manera tal que para su cumplimiento la empresa vendedora debe instalar establecimientos en donde sus clientes poseen la planta.

Que en función de ello en la resolución apelada se consideró que resulta razonable inducir que el lugar de donde "proviene los ingresos" a que se refiere el artículo 2° del Convenio Multilateral tiene estrecha relación con el lugar de entrega de los bienes.

Que en sus escritos de apelación, tanto la empresa como la Ciudad de Buenos Aires rechazan el criterio haciendo hincapié en que las operaciones fueron realizadas, acordadas y concertadas en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, lugar donde se generaron los ingresos.

Que debe tenerse en cuenta en el caso la conformación del negocio y sus particularidades, y en este sentido se considera razonable el criterio adoptado por la Comisión Arbitral, al interpretar que en la generación de los ingresos adquiere relevancia el lugar de entrega de los bienes, encontrándose estrechamente vinculados ambos conceptos.

Que obra en autos dictamen de la Asesoría

Por ello,

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º) – No hacer lugar a los recursos de apelación planteados por la empresa Mirgor S.A. y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, contra la Resolución N° 29 del 8 de octubre de 2002 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

**MARIO A. SALINARDI**  
SECRETARIO

**PABLO GERARDO GONZALEZ**  
PRESIDENTE

RESOLUCION N° 11/2003 (C.P.)

Visto el Recurso de Apelación interpuesto por la firma LANTERMO S.A. contra la Resolución de C.A. N° 1/2003 -Expediente C.M. N° 311/2002-, y

CONSIDERANDO:

Que se encuentran en autos acreditados los requisitos de tiempo y forma previstos por la ley de la materia, por lo que el recurso resulta procedente (artículo 25 del Convenio Multilateral).

Que la Empresa desarrolla la actividad de fabricación, importación y distribución de artículos de bazar, del hogar y gastronomía en varias jurisdicciones del país, por lo que resulta comprendida en las disposiciones del Convenio Multilateral.

Que la administración de la firma se encuentra en la Ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe y la cuestión de estos hechos está relacionada con las operaciones concretadas con la firma Hipermercado Libertad S.A. con administración central en la Provincia de Córdoba y sucursal en la Ciudad de San Miguel de Tucumán.

Que a los efectos del Convenio Multilateral, la firma distribuye sus ingresos bajo las disposiciones del artículo 2° de la norma indicada, imputando los mismos de acuerdo al domicilio de la administración central de las firmas compradoras.

Que la acción por la cual se solicita la intervención de la Comisión Arbitral fue con motivo del ajuste de base imponible practicado por el Fisco de la Provincia de Tucumán, conforme surge de la Resolución Determinativa S-2-2002.

Que la Comisión Arbitral se expidió no haciendo lugar a la acción interpuesta, ratificando el criterio sustentado por el Fisco de imputar los ingresos al domicilio del adquirente de los bienes, y considerar como tal al de la sucursal donde los referidos bienes fueron entregados.

Que la firma describe la operatoria comercial objeto de la controversia, destacando que parte de las operaciones fueron producto de requerimientos de compra efectuados directamente desde la sucursal de San Miguel de Tucumán y otras desde la administración central con sede en la Ciudad de Córdoba, con indicación de entrega en todos los casos en la sucursal de Tucumán.

Que todas las operaciones se concertan entre ausentes, vía fax desde Córdoba, a donde se facturan y donde se cobra, correspondiendo asignarles el tratamiento que prevé el Convenio Multilateral para tal figura, con atribución de los ingresos al domicilio de donde partió el pedido, sin interesar el lugar de entrega y/o utilización de los bienes.

Que la única participación que cabría adjudicar a Tucumán, está representada por el 50% de los fletes abonados por el transporte de las mercaderías.

Que por su parte, el Fisco ratifica la existencia de pedidos de compra emitidos directamente desde la sucursal de Tucumán y desde la central en Córdoba, como así que en todos los casos se individualiza el lugar de entrega de las mercaderías, corriendo por cuenta del vendedor los costos de seguro y flete.

Que además, el planteo realizado por la firma resulta inconsistente desde el momento que sin haberse producido ningún cambio en la metodología de sus operaciones, a partir del ejercicio fiscal 2000 declara los ingresos imponibles para la jurisdicción conforme el sistema de ajuste aplicado por el Fisco para los años anteriores.

Que en consecuencia, este Plenario interpreta que resulta procedente confirmar el criterio sustentado por la Comisión Arbitral, correspondiendo imputarse los ingresos obtenidos al domicilio del adquirente de las mercaderías, entendiéndose a estos efectos el de la sucursal donde los referidos bienes fueron entregados.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma LANTERMO S. A. contra la Resolución N° 1/2003 de la Comisión Arbitral, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

MIGUEL ARTURO THOMAS  
PRESIDENTE

**RESOLUCION N° 2/2004 (C.P.)**

Visto el recurso de apelación interpuesto por la firma CONCESIONARIA DEL PARANA S.A. en el Expediente C.M. N° 310/2002, contra la Resolución de Comisión Arbitral N° 10/2003 que ratificó el criterio de la Resolución Determinativa N° 22/2002 del Fisco de la Provincia de Entre Ríos, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los requisitos establecidos en el artículo 25 del Convenio Multilateral para que el recurso resulte procedente.

Que la empresa desarrolla actividades como concesionario de YPF S.A. en las jurisdicciones de Entre Ríos, Corrientes, Misiones, Formosa, Chaco, Santa Fe y Ciudad de Buenos Aires, declarando domicilio principal en la Ciudad de Paraná, Provincia de Entre Ríos.

Que su actividad consiste en el control de la cantidad y calidad de los productos de YPF, el mantenimiento y reparación de equipos, capacitación del personal, gestión de cobranza recibiendo con retribución honorarios en base a porcentajes y según los montos de ventas de los diferentes productos.

Que la controversia se asienta en el criterio para la atribución de los ingresos.

Que la firma se agravia de la Resolución C.A. N° 10/2003 expresando:

- Que ha imputado los ingresos conforme la última parte del inciso b) del artículo 2° del Convenio Multilateral esto es a la jurisdicción del domicilio del adquirente, en la inteligencia que dicha disposición no se limita a las “operaciones entre ausentes”.
- Que la firma presta servicios en la Ciudad de Buenos Aires, en tanto que la actuación en las demás jurisdicciones debe tipificarse como tarea de campo, recopilando elementos y antecedentes de los informes que se realiza en la Ciudad de Buenos Aires que es donde YPF tiene su administración.
- Que en consecuencia los ingresos deben ser imputados a la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires por ser el lugar donde se ha concertado el contrato y prestado los servicios a YPF S.A.
- Que la Comisión Arbitral no tuvo presente las declaraciones juradas presentadas, el contrato celebrado con YPF S.A., ni libró oficio a diversas empresas domiciliadas en Ciudad de Buenos Aires a los efectos de que se indiquen los importes y conceptos abonados como gastos ni hizo lugar a la pericia contable.
- Que dado lo particular de la problemática planteada, por tratarse de un caso muy específico y una operatoria muy compleja, la solución a que arribara la Comisión Arbitral debería ser aplicada como criterio para el futuro, tal como lo dispuso la Comisión Plenaria en el caso de la Resolución N° 6/96, toda vez que ello implicaría

sostener la irrelevancia del lugar de celebración del contrato, no obstante la actividad territorial ejercida.

Que por su parte el Fisco entiende que la Comisión Plenaria debe ratificar el criterio sustentado por la Comisión Arbitral en la Resolución N° 10/2003 en razón de:

- Que la Fiscalización se basó en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, indicando que son ciertos los datos expuestos en cuanto a los gastos en las declaraciones juradas rectificativas y que en razón de ello se procedió solamente a verificar su correcta imputación.
- Que resulta incorrecto que CONCESIONARIA DEL PARANA S.A. atribuya a la Ciudad de Buenos Aires los ingresos que obtiene por la prestación de servicios realizados en las Provincias, fundado en el mero hecho que en ella se domicilia su comitente YPF S.A. Los ingresos son producto de la actividad desarrollada en las Provincias y a ellas deben ser atribuidos tal como lo señala el artículo 4° del Convenio Multilateral.
- Que la jurisdicción no niega que a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se le atribuya monto imponible, pero esa atribución debe hacerse en proporción a los gastos e ingresos efectivamente realizados u obtenidos en ella.
- Que en consecuencia no existe razón para atender los reclamos del contribuyente, correspondiendo que esta Comisión Plenaria se expida rechazando el Recurso de Apelación planteado y se confirme la Resolución de C.A. N° 10/2003.
- Que tampoco resulta procedente la aceptación de las pruebas ofrecidas desde el momento que lo que corresponde dilucidar es la jurisdicción a la que corresponde atribuir los ingresos.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión Plenaria observa que los agravios de la apelante repiten los argumentos presentados en oportunidad de solicitar la intervención de la Comisión Arbitral.

Que del contrato que lo vincula con YPF S.A., los ingresos que obtiene Concesionaria del Paraná S.A. están relacionados con los servicios que se lleguen a prestar en los distintos lugares geográficos en que se encuentren radicadas las estaciones de servicio que comercialicen los productos de YPF.

Que en razón de que la firma no impugnó la imputación de los gastos por jurisdicción que realizara la inspección y el Fisco dejó sentado que se consideraron los gastos según lo declarado por el contribuyente, no procede expedirse al respecto.

Que en relación a las pruebas instrumentales, informes y pericias ofrecidas, no resultan procedentes desde el momento que debieron ser aportadas en instancias anteriores y en razón que los hechos a dilucidar son esencialmente de interpretación sobre la forma de imputación de los ingresos.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1º) - No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma CONCESIONARIA DEL PARANA S.A., Expediente N° 310/2002, contra la Resolución de Comisión Arbitral N° 10/2003, conforme los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

**MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**JUAN CARLOS VILLOIS - PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 13/2004 (C.P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 357/02 por el que la firma Medicina Integral Metropolitana S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 28/2003 de la Comisión Arbitral por la que se rechaza la acción planteada por la citada empresa ante la determinación efectuada por la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que en autos se encuentran acreditados los requisitos exigidos por las normas que rigen la materia para que desde lo formal el recurso resulte procedente.

Que la actividad de la empresa consiste en prestar servicios a obras sociales que contratan con ella, obligándose a dar asistencia médico-asistencial a afiliados de las obras sociales con domicilio en la Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires, recibiendo la contraprestación bajo la modalidad de cartera fija, es decir por cápitas que se obligan a pagar las obras sociales contratantes.

Que tributó por el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral, atribuyendo los ingresos generados bajo dicho Convenio a la Ciudad de Buenos Aires en función de que el negocio jurídico llevado a cabo por la empresa fue concertado en dicha jurisdicción, entendiéndose que allí tiene su domicilio, su sede, se celebran los contratos y emiten las facturas.

Que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires considerando que la actividad generadora de ingresos no es la contratación en si misma sino la que se desarrolla como consecuencia del compromiso asumido, concluye que dicha actividad es la de prestación de servicios médicos y por ende los ingresos deberán asignarse según el lugar donde ellos efectivamente se realicen, criterio que es el adoptado por la Comisión Arbitral en la Resolución que ahora se apela.

Que la empresa plantea los siguientes agravios:

-la Resolución no tiene en cuenta el verdadero negocio jurídico llevado a cabo, ya que efectúa una conceptualización jurídica del contrato en cuestión y no repara en los caracteres específicos que lo diferencian de un contrato de "locación de servicios médicos".

-el vínculo contractual podría asemejarse al denominado contrato de prestación médica prepaga, en donde ni siquiera las partes son asociadas.

-la Resolución es arbitraria ya que desconoce institutos de derecho aplicables al caso y el principio de la realidad económica, que exige que en la determinación del hecho imponible se atienda a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados.

-la Resolución no tiene en cuenta la realidad económica de la operatoria, ya que no es la prestación efectiva del servicio médico lo que da origen al ingreso, sino que ellos se devengan aún en la hipótesis de ausencia de prestaciones.

-la Resolución interpreta en forma antojadiza los términos del contrato ya que el pago no se realiza por "cápita" entendiéndose que cada una de ellas representa una persona y el valor del servicio asociado, sino que entre la firma y O.S.E.C.A.C. se pacta una retribución que consiste en un monto fijo que es independiente de la prestación a personas determinadas.

-la Resolución prescinde del caso concreto que plantea porque las actividades de Medicina Integral S.A. se llevan materialmente a cabo en jurisdicción de la Capital Federal.

Que en función de ello solicita se pronuncie la Comisión Plenaria revocando la Resolución que apela.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que en el caso existe un contrato, por el que la contribuyente se compromete a brindar asistencia médica sanatorial integral con los establecimientos mencionados en el Anexo I del mismo y sus respectivos profesionales en el ámbito de la Capital Federal y Gran Buenos Aires (Tigre, General Sarmiento, San Fernando, San Isidro, Vicente López, San Martín, Tres de Febrero, Morón, Moreno, Merlo, La Matanza, Esteban Echeverría, Lomas de Zamora, Almirante Brown, Lanús, Avellaneda, Berazategui, Quilmes y Florencio Varela, entre otros partidos).

Que la población cubierta por el contrato alcanza a los beneficiarios titulares pertenecientes a empresas cuyos aportes y contribuciones ingresan por Capital Federal y Provincia de Buenos Aires, y también por jubilados y pensionados, el grupo a su cargo y los adherentes al sistema con domicilio en las dos jurisdicciones.

Que de la lectura del contrato surge el carácter de la actividad desarrollada por el contribuyente, en la medida que la denominación de su actividad es la de "Prestador". Así la cláusula primera especifica "*El prestador se compromete a brindar asistencia médico sanatorial integral*". Es decir que la actividad específica es la de prestación de servicios y como tal debe asumirse ante el tributo en el sentido que la retribución pactada lo ha sido en virtud del potencial universo a atender.

Que en cuanto a los ingresos, los mismos deben atribuirse conforme al lugar donde efectivamente se prestó el servicio, en el caso Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires. Tal es el criterio mantenido por este Organismo en Pryam S.A c/Pcia de Buenos Aires -Resolución C.P. N° 9/01-, ratificatoria de su similar N° 8/01 de la Comisión Arbitral.

Que el contrato es una locación de servicios médicos y la remuneración per cápita es una modalidad que no afecta el carácter que en ese sentido tiene el mismo; asimismo la determinación de un monto fijo implica presuponer la asistencia a una determinada cantidad de cápitas conforme a los registros que maneja O.S.E.C.A.C..

Que no resulta irrazonable, como pretende la apelante, la aplicación de la Resolución de Comisión Arbitral al caso concreto, ya que como se señalara lo atribuido a la Provincia de Buenos Aires y a la Ciudad de Buenos Aires se encuentra fundado en la documentación que avala la contratación y resulta proporcional a lo que corresponde por la prestación del servicio en cada una de las jurisdicciones.

Que debe rechazarse el planteo de la firma en cuanto a que la resolución resulte arbitraria porque se encuentra debidamente fundamentada y no se aparta ni viola ninguna de las normas del Convenio aplicables al caso.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) No hace lugar al recurso de apelación presentado por la firma MEDICINA INTEGRAL METROPOLITANA contra la Resolución Nº 28/2003 de la Comisión Arbitral conforme a lo expresado en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

GUILLERMO H. SAPAG - PRESIDENTE

**RESOLUCION N° 14/2004 (C.P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 360/2002 Sanatorio Bernal S.R.L. y Otros UTE c/Provincia de Buenos Aires, por el que la empresa interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 9/2003 de la Comisión Arbitral, y

**CONSIDERANDO:**

Que el recurso impetrado fue realizado en el tiempo y con los recaudos establecidos por la ley que rige la materia, por lo que la acción resulta procedente.

Que la empresa se constituye como UTE al solo efecto de obtener un contrato con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (I.N.S.S.J.y.P.) por el que prestan servicios asistenciales de la salud a los afiliados de dicho Instituto.

Que la UTE factura al Instituto por la cápita al valor establecido en el mandato por cuenta y orden de sus integrantes, el Instituto detrae los débitos que cree pertinente y le entrega el cheque al fideicomiso, el cual lo distribuye ente las prestadoras de acuerdo a la información que ella otorga, por lo que considera que no tiene ingresos propios, toda vez que los que perciben del Instituto son en virtud de un mandato por cuenta y orden de sus integrantes y efectores, entendiéndose que sus integrantes son quienes desarrollan sus actividades en la Provincia de Buenos Aires y los que reciben los ingresos por las prestaciones de esos servicios, y por ende los obligados tributarios.

Conforme al criterio que sustenta, la UTE se inscribe como contribuyente del impuesto bajo el régimen del Convenio Multilateral, en el código servicios relacionados con la salud humana, declarando un coeficiente de cero para las dos jurisdicciones en donde desarrolla actividad.

Que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, considera a la UTE contribuyente del impuesto, en virtud de los artículos 15 y 162 del Código Fiscal, y en tal carácter debe tributar el impuesto resultante de los ingresos derivados de la realización de la actividad de servicios médicos previstos en el contrato celebrado con el I.N.S.S.J.y.P.

Que la Comisión Arbitral en la Resolución cuestionada, considera que el tratamiento de las UTE como sujetos tributarios es una cuestión propia de la legislación de cada jurisdicción, cuestión que en el caso ha sido resuelta en un sentido positivo por las dos jurisdicciones involucradas por lo que corresponde su pronunciamiento, habiéndose entendido que la actividad específica de la UTE es la de prestadora de servicios médicos asistenciales a través de clínicas y sanatorios y que como tal debe asumirse ante el tributo.

Que en función de ello, la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizaron los servicios, en el caso la Provincia de Buenos Aires, dado que las clínicas que integran la UTE se encuentran en su jurisdicción, por lo que no hizo lugar a la acción planteada por la empresa.

En la apelación presentada el contribuyente plantea los siguientes agravios:

-cuestiona el criterio de la Resolución en cuanto entiende que parte de las sumas que percibe la UTE por cuenta y orden de sus mandantes son ingresos de sus mandantes, ya que del contrato surge que el Instituto tiene especialmente en cuenta quienes serán los prestadores del servicio.

-la Resolución no tiene en cuenta el verdadero negocio jurídico llevado a cabo; en ese sentido, manifiesta que la actividad desplegada por la empresa en su carácter de prestadora de servicios médico-asistenciales son similares a las que realiza un sujeto en un contrato de medicina prepaga.

-bajo ese criterio, la localización del ingreso de Sanatorio Bernal SRL y Otros-UTE se produce en Capital Federal dado que allí realiza el despliegue efectivo de actividad como organizador del servicio de salud.

-la Resolución no tiene en cuenta la realidad económica de la operatoria, ya que no es la prestación efectiva del servicio médico lo que da origen a los ingresos, los que se devengan aún en la hipótesis de ausencia de prestaciones.

Que entrada al análisis del tema, esta Comisión ratifica que el carácter de entidad sujeta a impuesto en el caso de la UTE se lo otorga la normativa local, situación que se da en la especie respecto de las dos jurisdicciones involucradas -Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires-, definición a partir de la cual se analiza el caso.

Que la UTE celebra el contrato con el Instituto para la prestación del servicio en diversos lugares de la Provincia de Buenos Aires. El artículo 2º de dicho contrato establece que "La UGP se obliga a prestar los servicios objeto del concurso referido a la cláusula primera de la presente, según ha sido definidos por el Pliego de bases y condiciones en la forma establecida en el citado Pliego y comprometidas en la oferta presentada y adjudicada. Se establece asimismo que el Instituto abonará las sumas correspondientes a la cápita global mensual".

Que está probado que los servicios comprometidos por la UTE son prestados en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y es allí donde se encuentran radicados los efectores.

Que está establecido por los Organismos de Convenio que en una actividad de servicios, la generación de ingresos se encuentra estrechamente ligada al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los mismos, y así se ha resuelto en la Resolución C.A. Nº 8/01 PRYAM S.A. c/Provincia de Buenos Aires.

Que en cuanto a los agravios concretos planteados por la accionante, no es real que la Resolución de la Comisión Arbitral no tenga en cuenta el verdadero negocio jurídico llevado a cabo ya que conforme lo establece el contrato, la actividad de la UTE es la de la prestación de los servicios médico asistenciales. La remuneración per cápita es una modalidad que no afecta el carácter que, en ese sentido, tiene el mismo.

Que en función de lo expuesto, la atribución de los ingresos deben serlo al lugar donde el servicio se presta y no es razonable el planteo de la contribuyente que manifiesta que el sanatorio presta servicios en la Ciudad de Buenos Aires porque gerencia al estilo de

una prepaga. Las clínicas y sanatorios que conforman la UTE se encuentran ubicadas en la Provincia de Buenos Aires y sería absurdo pensar que los servicios efectivos por los que han sido contratados los prestaran en otra jurisdicción.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º)- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Sanatorio Bernal SRL y Otros -UTE- contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 9/2003 por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

GUILLERMO H. SAPAG - PRESIDENTE

**RESOLUCION N° 15/2004 (C.P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 361/2002 por el cual CLINICA Y MATERNIDAD DEL SAGRADO CORAZON –MEDISIS- UTE, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 30/03 de la Comisión Arbitral, que rechazara la acción planteada por la citada empresa ante la determinación de la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los requisitos establecidos por las normas que rigen la materia para el tratamiento del recurso.

Que el tratamiento de las UTE como sujetos tributarios es una cuestión propia de la legislación local.

Que la CLINICA Y MATERNIDAD DEL SAGRADO CORAZON – MEDISIS- UTE celebró contrato con el INSSJyP para la realización de prestaciones médicas asistenciales a los residentes de varios partidos de la Provincia de Buenos Aires.

Que dicho contrato fue instrumentado y suscripto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que la empresa tributaba el Impuesto sobre los Ingresos Brutos atribuyendo la totalidad de los ingresos a dicha jurisdicción por entender la UTE que la actividad que desarrolla es la de administración y gerenciamiento, actuando como mandataria de sus integrantes, y además por ser esa jurisdicción el lugar donde se concertó la operación y en donde ambos contratantes tienen su sede y desarrollan sus negocios.

Que la Comisión Arbitral resolvió que la actividad desarrollada por la contribuyente, es la de prestación de servicios médicos asistenciales, por lo que corresponde atribuir los ingresos a las jurisdicciones en las que ellos se prestan, conforme surge del contrato celebrado entre la UTE y el Instituto.

Que de la lectura de los antecedentes que obran en autos surge que el carácter de la actividad desarrollada por la contribuyente es la de prestadora de servicios médicos asistenciales.

Que el hecho que la mencionada prestación tenga una forma especial de retribución, pautada por cápitas en una suma fija, calculada conforme al potencial de servicios que presten, no vulnera el carácter de prestadora que la misma posee.

Que conforme a lo expuesto, esta Comisión Plenaria entiende que en el caso corresponde la aplicación del artículo 2° del Convenio Multilateral, atribuyendo los ingresos a la jurisdicción donde se desarrolle la actividad asistencial y en proporción a las cápitas que resultan representativas del lugar del domicilio de los afiliados, conforme a lo que se resolvió en casos similares (PRYAM S.A. –Resolución C.P. N° 9/2001 y FULL MEDICINE S.A. – Resolución C.P. N° 1/2002).

Que en lo que respecta a los gastos, deben computarse tanto los que hacen a la administración de la UTE como los realizados por las clínicas que la integran que se relacionen con la actividad específica, por resultar representativos de la actividad ejercida en la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la empresa CLINICA Y MATERNIDAD DEL SAGRADO CORAZON –MEDISIS- UTE contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 30/2003, Expediente CM. N° 361-2002, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) – Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

**MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**GUILLERMO H. SAPAG - PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 16/2004 (C.P.)**

Visto el Expediente C.M. N° 364/2002 por el cual SANATORIO MARIA MATER Y OTROS UTE interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 31/2003 de la Comisión Arbitral, que rechazara la acción planteada por la citada empresa contra la determinación de la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los requisitos establecidos por las normas que rigen la materia para el tratamiento del recurso.

Que el tratamiento de las UTE como sujetos tributarios es una cuestión propia de la legislación local.

Que el SANATORIO MARIA MATER Y OTROS UTE celebró contrato con el INSSJyP para la realización de prestaciones médicas asistenciales a los residentes de varios partidos de la Provincia de Buenos Aires.

Que dicho contrato fue instrumentado y suscripto en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo que la empresa tributaba el Impuesto sobre los Ingresos Brutos atribuyendo la totalidad de los ingresos a dicha jurisdicción por entender la UTE que la actividad que desarrolla es la de administración y gerenciamiento, actuando como mandataria de sus integrantes, y además por ser esa jurisdicción el lugar donde se concertó la operación y en donde ambos contratantes tienen su sede y desarrollan sus negocios.

Que la Comisión Arbitral resolvió que la actividad desarrollada por la contribuyente es la de prestación de servicios médicos asistenciales por lo que corresponde atribuir los ingresos a las jurisdicciones en las que ellos se prestan, conforme surge del contrato celebrado entre la UTE y el Instituto.

Que de la lectura de los antecedentes que obran en autos surge que el carácter de la actividad desarrollada por la contribuyente es la de prestadora de servicios médicos asistenciales.

Que el hecho que la mencionada prestación tenga una forma especial de retribución, pautada por cápitas en una suma fija, calculada conforme al potencial de servicios que presten, no vulnera el carácter de prestadora que la misma posee.

Que conforme lo expuesto, esta Comisión Plenaria entiende que en el caso corresponde la aplicación del artículo 2° del Convenio Multilateral, atribuyendo los ingresos a la jurisdicción donde se desarrolle la actividad asistencial y en proporción a las cápitas que resultan representativas del lugar del domicilio de los afiliados, conforme a lo que se resolvió en casos similares (PRYAM S.A. –Resolución C.P. N° 9/2001 y FULL MEDICINE S.A. – Resolución C.P. N° 1/02).

Que en lo que respecta a los gastos, deben computarse tanto los que hacen a la administración de la UTE como los realizados por las clínicas que la integran que se relacionen con la actividad específica, por resultar representativos de la actividad ejercida en la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad de Buenos Aires.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la empresa SANATORIO MARIA MATER Y OTROS UTE contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 31/03, Expediente CM N° 363/2002, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas mediante copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

**MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**GUILLERMO H. SAPAG - PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 9/2005 (C.P.)**

Visto el Expediente C. M. N° 339/2002 TERMINAL QUEQUEN S.A., en el que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1/2004 de la Comisión Arbitral, y

**CONSIDERANDO**

Que se dan en autos los recaudos previstos en las normas que rigen la materia para que la acción resulte procedente.

Que la empresa es una sociedad nacional que tiene su sede social y administrativa en la Ciudad de Buenos Aires y explota el elevador terminal de Puerto Quequén, Provincia de Buenos Aires, como resultado del proceso de privatización del que resultó adjudicatario el consorcio conformado por la misma.

Que tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, en virtud de ejercer actividades habituales en ambas jurisdicciones, aplicando las disposiciones del régimen general del Convenio Multilateral (arts. 2° a 5°) para la atribución del coeficiente de distribución de la base imponible.

Que la controversia se centra en materia de atribución de los ingresos, y en este sentido la firma los asignó en su totalidad a la Ciudad de Buenos Aires en razón de que, según su opinión, la totalidad de las operaciones se celebran telefónicamente desde las oficinas que Terminal Quequén S.A. posee en la Ciudad de Buenos Aires, con empresas exportadoras "adquirente de los servicios" que también tienen en su gran mayoría domicilio en dicha Ciudad (artículo 1° in fine y artículo 2° inc. b) segunda parte, del Convenio Multilateral).

Que la Provincia de Buenos Aires en su determinación, objeta dicho criterio y sostiene que todos los ingresos deben serle atribuidos, no aceptando que las operaciones se realicen bajo la modalidad de las operaciones entre ausentes, invocando que la realidad económica indica que las prestaciones del servicio del elevador terminal de granos se efectúan en su ámbito.

Que la Comisión Arbitral considera en la Resolución N° 1/2004 que por las características especiales de la operatoria realizada, en donde varios de los clientes del contribuyente son a la vez accionistas de la empresa, y donde prácticamente toda la actividad se realiza en la sede que la empresa posee en la terminal situada en Quequén, no se trata de operaciones entre ausentes, por lo que los ingresos deben atribuirse al lugar de prestación de los servicios.

Que la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires manifiesta los siguientes agravios:

-Comparte el criterio de atribución de ingresos sostenido por la firma recurrente, no sólo por entender que es el que interpreta correctamente el Convenio, sino también por haber sido el aplicado pacíficamente con antelación, tanto por los Fiscos como por los contribuyentes.

-Las operaciones realizadas con la utilización de los medios citados en el artículo 1° in fine, correspondencia, telégrafo, teletipo etc. incluyendo también por fax, son atribuibles exclusivamente al domicilio del adquirente.

-En el expediente existen pruebas diversas que acreditan fehacientemente la veracidad del modus operandi y de los medios empleados al respecto por la empresa, los cuales han sido reconocidos expresamente por todos los usuarios de los servicios, tanto fueran ellos accionistas de la Terminal Quequén S.A. como terceros que operan con dicha firma.

-En la Ciudad de Buenos Aires se reúnen algunos de los órganos de conducción y dirección de la sociedad, desarrolla sus actividades la gerencia general, funcionan los organismos técnicos comerciales, se efectúan contactos telefónicos con los sectores comerciales y marítimos de los exportadores, se lleva a cabo la coordinación y la programación semanal de la recepción y descarga de productos, se notifica vía fax a los usuarios de los cupos diarios de descarga y se procede a evaluar y autorizar los embarques.

-Las operaciones cuestionadas son las efectuadas utilizando el teléfono y el fax, que son alguno de los medios a los cuales se refiere el Convenio Multilateral en sus artículos 1° y 2°.

Que en su contestación al traslado obrante a fs. 313/318, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires manifiesta lo siguiente:

-La contribuyente una vez notificada de la resolución adoptada por la Comisión Arbitral se allanó al resultado de la misma, reconoció la deuda con la Provincia de Buenos Aires y se acogió a los beneficios instituidos por el plan de sinceramiento fiscal para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

-La inclusión de la deuda en el plan de sinceramiento fiscal importa un expreso reconocimiento efectuado por la firma ratificando con dicho accionar la certeza y razonabilidad de la posición sostenida por la jurisdicción determinante y por la propia Comisión Arbitral, lo que implica la interrupción de la prescripción y el desistimiento del recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. El allanamiento de la firma vacía de contenido los argumentos esgrimidos por la apelante.

-Que en lo que al tema específico se refiere, la Provincia considera que el criterio de atribución de ingresos debe ser el del lugar donde efectivamente se prestaron los servicios y no el del domicilio del adquirente por las siguientes consideraciones:

a) La operatoria es compleja, producto de un proceso continuo en el que se manejan activamente prestatario y prestador, en una operación de carácter consensual que se desarrolla prácticamente, en su totalidad, en la Ciudad de Quequén.

b) Las funciones que se cumplen en Terminal Quequén S.A. son de recepción de mercaderías y prestación de otros servicios adicionales. Los granos llegan a la terminal en camiones y son descargados en los silos de la terminal a la espera de embarque. Es el exportador quien se encarga de realizar el seguimiento hasta la entrada de los barcos al puerto de Quequén.

c) En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúne el Directorio y cuenta con una administración de sólo dos empleados y del gerente general quien resulta ser parte del Directorio. Los coeficientes de gastos indican que casi la totalidad de ellos corresponden a la Provincia de Buenos Aires. Las operaciones comienzan, concluyen, se facturan y contabilizan en la Ciudad de Quequén y no son entre ausentes sino que se formalizan entre presentes.

d) El criterio de asignación de ingresos utilizado por el Fisco, se encuentra reforzado por los principios que rigen la materia, razonabilidad, y realidad económica.

Que esta Comisión Plenaria entiende que el allanamiento planteado por el contribuyente no invalida el tratamiento del recurso interpuesto por la Ciudad, ya que el artículo 25 del Convenio Multilateral dispone que “contra las disposiciones generales interpretativas y las resoluciones que dicte la Comisión Arbitral, los fiscos adheridos y los contribuyente podrán interponer recurso de apelación ante la Comisión Plenaria”, por lo que se violentaría el derecho de defensa que tiene el Fisco al no tratar el tema, pues quedaría firme la resolución de la Comisión Arbitral que lo afecta patrimonialmente.

Que en lo que respecta a la cuestión de fondo, se entiende que tal como lo considerara la Comisión Arbitral, las características especiales de la operatoria realizada arrojan como resultado que prácticamente todo el desarrollo de la actividad se realiza en la sede de la empresa en la terminal situada en Quequén, por lo que siendo las operaciones realizadas entre presentes, los ingresos deben atribuirse al lugar de prestación de los servicios.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

#### LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º)- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 1/2004 por la que no se hace lugar a la acción planteada por la empresa Terminal Quequen S.A., ratificándose las misma en todos sus términos conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º): Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CR. ROBERTO AMADEO GATTA - PRESIDENTE

**RESOLUCION N° 11/2005 (C.P.)**

Visto el recurso de apelación presentado por la firma SAUMA AUTOMOTORES S.A.C.I.F.A.G. y F. contra el artículo 1° y los puntos 2 y 3 del artículo 2° de la Resolución N° 12/2004 dictada por la Comisión Arbitral en el Expediente N° 375/2003, caratulado “SAUMA AUTOMOTORES SACIFAG y F c/ Provincia de Buenos Aires”, y

**CONSIDERANDO:**

Que dicho recurso se encuadra en las disposiciones del artículo 25 del Convenio Multilateral del 18.8.77 y las Normas de la “Ordenanza Procesal” de la Comisión Plenaria, y habiéndose deducido en tiempo y forma, corresponde su tratamiento.

Que la firma en su recurso, expresa que se dedica a la comercialización de vehículos automotores por medio de ventas tradicionales y a través de la instrumentación de planes de ahorro. Posee su sede en la localidad de Becar, Provincia de Buenos Aires y además despliega parte de su actividad comercial en el stand que posee en un shopping ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, siendo las operaciones de venta directa realizadas a través de este último (punto 2 del artículo 2° de la resolución cuestionada) las que suscitan la controversia.

Que la tarea realizada en la Ciudad de Buenos Aires además de la venta de planes de ahorro previo, radica en la concertación de las operaciones a adquirentes domiciliados, según menciona, en la Ciudad de Buenos Aires. Procedió a imputar tales ingresos al lugar donde se produce la concertación (Ciudad de Buenos Aires) que es además el lugar del domicilio del adquirente.

Que se agravia del criterio empleado por la resolución recurrida que atribuyó los ingresos en las operaciones de venta directa, al lugar de entrega de los vehículos comercializados puesto que en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires se realizó la única y verdadera actividad generadora de ingresos.

Que esta última circunstancia resulta confirmada por la existencia de retenciones en la Ciudad de Buenos Aires y asimismo por el pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente de acuerdo a lo establecido en el art. 2° del decreto 732/93.

Que asimismo, se agravia del criterio utilizado por la Resolución en cuanto a la imputación de gastos porque sostiene que : “...3.- Deberán asignarse a la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires todos los gastos que efectivamente se realicen en dicha jurisdicción para el desarrollo de las actividades independientes del lugar de pago”, siendo que para la confección del respectivo coeficiente, la empresa prorrateó los gastos en función de los ingresos obtenidos por su actividad de intermediación y ventas, los cuales guardan vinculación con la actividad desplegada en cada jurisdicción.

Que, plantea en subsidio, la aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral y hace reserva del caso federal.

Que en su contestación al traslado, la Provincia de Buenos Aires señala que la empresa ha reconocido que se trata de operaciones entre presentes y ha asignado los

ingresos a la Ciudad de Buenos Aires utilizando el criterio de los automotores inscriptos en dicha jurisdicción, entendiendo que éste no resulta conteste con las normas del Convenio Multilateral.

Que en el caso de las ventas de bienes, el hecho generador se concreta con la entrega del bien enajenado, correspondiendo establecer que la jurisdicción a la que deberán ser asignados dichos ingresos es precisamente donde se procede a la entrega del bien que se trate.

Que en otro orden, el criterio utilizado por la empresa para atribuir gastos es el de asignar los mismos en función de las ventas, es decir que asignó a la Ciudad de Buenos Aires gastos tales como atención de clientes, gastos de pre-entrega, reparaciones de usados, gestoría, etc., jurisdicción en la que únicamente se encuentra un stand de promoción en un shopping. Esto no encuentra sustento en las normas del Convenio que establece que los gastos deben ser atribuidos al lugar donde efectivamente son soportados.

Que en cuanto a la eventual aplicación del Protocolo Adicional, la Provincia de Buenos Aires en la reunión de Comisión Plenaria del día de la fecha hizo notar que hay evidencias acerca de que el contribuyente ha omitido base imponible.

Que analizadas las actuaciones por esta Comisión Plenaria se observa que la controversia está referida a la asignación de los ingresos de las unidades 0 km. vendidas y a la imputación de los gastos relacionados con la actividad, ya que el sustento territorial está probado en la causa y aceptado por el Fisco determinante.

Que esta Comisión Plenaria entiende que procede asignar los ingresos al lugar de entrega de los bienes toda vez que, respecto a las posibles operaciones de venta de unidades de vehículos 0 km. en el stand de la firma situado en la Ciudad de Buenos Aires, la recurrente no aportó prueba alguna sobre la concreción de tales operaciones en dicha jurisdicción.

Que no hace a los temas de atribución de ingresos el rechazo del argumento esgrimido por la apelante acerca de que lo dispuesto por el artículo 176 de la Ordenanza de la Dirección General de Rentas del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, por el cual debió tributar el 50 % de la base imponible de los vehículos 0 km ha llevado a la firma a asignar los ingresos producidos por las ventas de unidades 0 km a la Ciudad de Buenos Aires, en virtud de que tal posición se aparta totalmente de las disposiciones del Convenio y al ser un tema de controversia local, ese es el ámbito donde deberá, en última instancia, resolver sus saldos a favor por el cumplimiento de la normativa mencionada.

Que la otra cuestión está centrada en lo dispuesto en el punto 3 del artículo 2º de la Resolución apelada: "Deberán asignarse a la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires todos los gastos que efectivamente se realicen en dicha jurisdicción para el desarrollo de las actividades independientemente del lugar de pago". En este tema por aplicación del artículo 4º del Convenio Multilateral, resulta erróneo y contrario a derecho el prorrateo de los gastos en función de los ingresos obtenidos, debiendo la firma ajustarse a lo dispuesto en dicho Convenio.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - No hacer lugar recurso de apelación interpuesto por la firma SAUMA AUTOMOTORES SACIFAG y F contra el artículo 1º y artículo 2º -puntos 2 y 3- de la Resolución N° 12/2004 de la Comisión Arbitral, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º)- Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CR. ROBERTO AMADEO GATTA - PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 12/2005 (C.P.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 399/2003 por el que la firma Asistencia Odontológica Integral S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 31/2004 de la Comisión Arbitral que rechazó la acción planteada ante la determinación practicada por la Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los recaudos de tiempo y forma establecidos para el tratamiento del recurso interpuesto.

Que la firma presta servicios odontológicos a los afiliados del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP) en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, el Gran Buenos Aires y en varias Provincias, a través de profesionales e instituciones con las que subcontrata, siendo el pago de una cápita mensual fija el mecanismo de retribución previsto.

Que la firma asignó la totalidad de los ingresos provenientes de la actividad a la Ciudad de Buenos Aires en el entendimiento de que el negocio jurídico llevado a cabo fue concertado en esa jurisdicción, donde tiene su domicilio y su sede, de conformidad a lo previsto en el artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires considerando que la actividad generadora de ingresos no es la contratación en sí misma sino la que se desarrolla como consecuencia del compromiso asumido, concluye que dicha actividad es la de prestación de servicios médicos y por ende los ingresos deben asignarse según el lugar donde ellos efectivamente se realicen, criterio que es el adoptado por la Comisión Arbitral en la medida que ahora se apela.

Que la empresa en su recurso, plantea lo siguiente:

-La Resolución no tiene en cuenta el verdadero negocio jurídico llevado a cabo, ya que efectúa una errónea conceptualización jurídica del contrato en cuestión y no repara en los caracteres específicos que lo diferencian de un contrato de "locación de servicios odontológicos".

-La gestión y administración que realiza podría ser definida en un único término como "gerenciamiento", restringiendo su actividad a la administración y control de las prestaciones.

-La Resolución conduce a resultados irrazonables, en tanto atribuye a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires una porción de los ingresos derivados del contrato que por la modalidad contractual adoptada, comprende un monto fijo mensual que no depende de prestación efectiva alguna para su percepción.

-La resolución es completamente arbitraria, ya que sólo se limita a realizar aserciones sin sustento fáctico ni legal alguno y conduce a resultados impracticables que generan un estado de incertidumbre jurídica insoportable, por lo que la misma debe ser dejada sin efecto.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que la firma Asistencia Odontológica Integral S.A. suscribió un contrato con el INSSJP, en función del cual se comprometió a brindar todos los servicios de atención odontológica, provisión y colocación de prótesis dentarias a los afiliados del Instituto domiciliados en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, en varias Provincias y en determinadas zonas de la Provincia de Buenos Aires.

Que la lectura de las cláusulas contractuales corrobora el carácter de prestadora de servicios de la firma, en función de que la empresa asume como tal la actividad y se responsabiliza del normal desarrollo de la misma.

Que de los elementos existentes en autos se desprende que la actividad desarrollada es la prestación de servicios, por lo que la empresa percibe una determinada retribución que resulta independiente de las características que la misma tenga, sin que ésta se vea afectada por el hecho de que el pago sea una suma fija pautada según el potencial de servicios calculados.

Que respecto de tal actividad -la de prestación de servicios- la posibilidad de generar los ingresos está estrechamente ligada al lugar donde se realiza la misma, es decir donde el servicio es prestado, tal es el criterio mantenido por este Organismo en PRYAM S.A. c/ Provincia de Buenos Aires -Resolución N° 9/2001- y en el caso Medicina Integral Metropolitana S.A. -Resolución N° 13/2004-.

Que no resulta irrazonable, como pretende la apelante, la aplicación de la Resolución de Comisión Arbitral al caso concreto, ya que como se señalara lo atribuido a la Provincia de Buenos Aires y a la Ciudad de Buenos Aires se encuentra fundado en la documentación que avala la contratación y resulta proporcional a lo que corresponde por la prestación del servicio en cada una de las jurisdicciones.

Que debe rechazarse el planteo de la firma en cuanto a que la resolución resulte arbitraria porque se encuentra debidamente fundamentada y no se aparta ni viola ninguna de las normas del Convenio Multilateral aplicables al caso.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1º) - Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma ASISTENCIA ODONTOLOGICA INTEGRAL S.A. contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 31/2004, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.**

**ARTICULO 2º)- Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.**

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CR. ROBERTO AMADEO GATTA - PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 12/2006 (C.P.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 441/2004 iniciado por la firma TRAINMET CICCONE SERVICIOS S.A. (TCS SA) c/Provincia de Buenos Aires, por el cual formula Recurso de Apelación agraviándose de la Resolución C.A. N° 33/2005, por la que no se hace lugar al recurso presentado contra la Resolución Determinativa de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires N° 722/2003 y;

**CONSIDERANDO:**

Que se dan en autos los requisitos de tiempo y forma establecidos por la norma que rige la materia, por lo que resulta procedente el tratamiento del recurso (art. 25 C.M.).

Que la empresa a fin de fundamentar su recurso, expresa que:

- El tema a dilucidar es la atribución de los ingresos, teniendo en cuenta que se trata de operaciones que fueron instrumentadas a través de contratos de compraventa de equipos, que serían fabricados por IBM ARGENTINA S.A., emitidos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debidamente firmados por sus responsables (contratos entre presentes). Aún admitiendo que el Convenio Multilateral carece en sus artículos de la certeza necesaria para distribuir los ingresos que conforman la materia imponible - respecto a contratos entre presentes- es evidente que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires adopta en el tema, una interpretación simplista, con un único fin recaudador.
- Para el Fisco la empresa realizaba actividades en varias Jurisdicciones, entre ellas, en su Provincia, que consistían en venta de máquinas expendedoras de boletos, prestación de servicios de mantenimiento y reparación y venta de repuestos, sosteniendo además que estos tres últimos y la entrega se concretaba a través de IBM. Aduciendo haber recibido información de terceros sobre una exposición realizada en la Ciudad de La Plata, pretendió atribuir el ingreso proveniente de la venta de máquinas, a la Provincia de Buenos Aires; cabe aclarar que la exposición celebrada en la citada ciudad tuvo lugar en octubre de 1996 pero los contratos de venta de dichas máquinas expendedoras de boletos eran de los años 1994 y 1995, fechas muy anteriores a la celebración de la exposición.
- De la simple lectura de los contratos firmados con sus clientes, surge que la gran mayoría de ellos fueron emitidos en abril de 1994, una segunda tanda en octubre de 1994 para ir decreciendo su cantidad en 1995, registrándose muy pocos en los años siguientes, todo lo cual fue acompañado por las facturas emitidas oportunamente.
- Para la Provincia de Buenos Aires, en un stand de una exposición realizada en 1996, algunos compradores tomaron -según lo manifestado por el Organismo Fiscal- la decisión de adquirir máquinas, olvidando que ya las tenían en sus propios colectivos y las utilizaban a diario, como consecuencia de haberlas comprado a través de contratos firmados, en las oficinas de TCS SA, ubicadas en la Ciudad de Buenos Aires, en 1994, es decir 2 años antes.

- Respecto a la comercialización de máquinas expendedoras de boletos, cabe aclarar que la misma se efectuó a través de las mismas autoridades de las empresas de transporte de pasajeros, ya que en esa época el Presidente de TCS SA era también Presidente de la Federación Argentina de Transportadores por Automotor de Pasajeros (FATAP).
- Toda la operatoria de compras de máquinas se hizo en la Ciudad de Buenos Aires, y es falso lo que se asevera sobre la visita por parte de personal de TCS a las oficinas de los compradores, ya que según surge de los registros de ley, recién a fines de 1995 la empresa contrató algún vendedor.
- Las tarjetas para que operasen las máquinas generalmente eran retiradas por personal de las líneas de colectivos de las oficinas de TCS SA ubicadas en la Ciudad de Buenos Aires, al igual que algunos repuestos. Respecto al servicio de mantenimiento y reparación, no existió facturación alguna por esos conceptos en el primer año posterior a la venta, ya que las máquinas contaban con garantía.
- Se considera que el posible gasto incurrido por TCS SA en la Provincia de Buenos Aires, por el período reclamado, carece de entidad necesaria para arrastrar por ello, los ingresos –ventas- que la empresa realizó a compradores domiciliados en dicha Jurisdicción. Este fue el criterio que la misma Comisión Arbitral mantuvo en la Resolución N° 4/1994, en la que manifestó: “Dentro del régimen general, no corresponde la atribución de los ingresos al domicilio del adquirente de los bienes obras o servicios, salvo que se trate de operaciones concertadas entre ausentes, por correspondencia, teléfono, telégrafo, etc....”.
- Cabe destacar que en el expediente figuran algunas facturas de gastos por diferentes conceptos que se pretende hacer valer como incurridos en la Provincia, en las cuales no es posible sostener que se hayan incurrido en la misma, tales como honorarios, compra de vehículos, seguros, servicios que fueron prestados en las oficinas de la Ciudad de Buenos Aires o que tuvieron efecto en ella.

Que la Jurisdicción, al contestar el traslado corrido oportunamente, expresa lo siguiente:

- Existe sustento territorial para asignar base imponible a su Jurisdicción, desde el momento en que la firma de marras ha incurrido en gastos necesarios para el desarrollo de su actividad. Además durante el desarrollo de la fiscalización, se constató que tanto la entrega del producto como la prestación de los servicios de mantenimiento, reparación y venta de repuestos los realiza la firma IBM SA, por cuenta y orden de Trainmet Ciccone Servicios SA, quien posee la representación exclusiva para la venta de máquinas para el expendio de pasajes para el transporte urbano y suburbano de pasajeros. Los equipos, además, son manufacturadas por IBM SA en los centros que ésta posee en la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires.
- En el caso corresponde la asignación de ingresos utilizando el criterio de lugar de entrega y/o prestación de los servicios, y no el criterio del lugar de concertación de las operaciones. Se fundamenta la posición en las siguientes consideraciones:

\* - No cabe lugar a dudas de que existe sustento territorial en la Provincia de Buenos Aires, ello por cuanto fue el propio contribuyente quien voluntariamente ha hecho entrega de comprobantes que acreditan la existencia de gastos efectuados en la Jurisdicción, copia de los cuales son acompañados a la presentación.

\* - No se puede afirmar que la Comisión Arbitral tan sólo ha considerado los argumentos expuestos por la Dirección Provincial de Rentas toda vez que de la simple lectura del Acta CA n° 269 se vislumbra el tenor del debate así como el profundo análisis al que ha sido sometido el caso.

\* - Tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria han sido contestes en varios casos que los ingresos obtenidos deben imputarse a la Jurisdicción donde se presta el servicio, por ser en ella donde se ejerce la efectiva actividad. Asimismo, dichos Organismos han resuelto que la generación del ingreso como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado, indica que la asignación deberá efectuarse para la Jurisdicción en que se concreta la entrega del bien enajenado, citando para ello una serie de antecedentes concretos.

\* - En modo alguno se pueden alegar en esta instancia, defensas basadas en "supuestos olvidos" de los compradores, cuando de la prueba existente en el expediente administrativo surge palmario a través de actas de comprobación, las cuales poseen el carácter de documento público hasta tanto no sean argüidas de falsas, que los compradores unánimemente afirmaron: "...las máquinas fueron retiradas de la empresa IBM de los galpones que la misma posee en Martínez (Provincia de Buenos Aires). La entrega la hacía IBM por cuenta y orden de Trainmet Ciccone SA. El servicio de mantenimiento lo realizaban en IBM mientras existía la garantía, luego se paga una cuota de mantenimiento a la empresa Trainmet Ciccone por reparaciones integrales. Dicho servicio se cumple en la localidad de Quilmes".

\* - En cuanto al agravio que los contratos se encuentran firmados con anterioridad a la fecha de la exposición realizada en la Ciudad de La Plata en el año 1996, no se puede dejar de remarcar que de la prueba agregada al expediente surge que las empresas de transporte comenzaron la operatoria para la adquisición de las máquinas expendedoras de boletos en primer lugar, por medio de la exposición llevada a cabo en la Cámara de Transporte donde tomaron conocimiento de las bondades del sistema y los costos y planes de financiación existentes, luego formalizaron los contratos, para por último trasladar las unidades a la localidad de Martínez, sede de la firma IBM, a fin de que ésta instalara -esto es, entregara- las máquinas por cuenta y orden de Trainmet Ciccone en los colectivos.

\* - Respecto a que es falsa la alegación del Organismo Fiscal relativa a que personal de la firma visitó las oficinas de los compradores alegando que recién a fines de 1995 la empresa contrató algún vendedor, sólo resta poner de resalto que dicha afirmación cae por la prueba adjuntada al expediente por el propio sujeto pasivo, de la cual surge claramente que las personas citadas ya prestaban servicios de cobranza para la firma desde el año 1994, situación ésta ratificada por los cuadros de gastos del balance agregado al expediente. Con ello queda por demás probada la existencia de los vendedores/cobradores negados por la firma.

\* - La carga de la prueba incumbe expresamente a quien afirma un hecho, por ende, corresponde a la firma acreditar, en esta instancia, fehacientemente los extremos relacionados con la improcedencia del ajuste impositivo. Si bien el sujeto pasivo acompañó prueba documental, la misma no ha logrado desvirtuar lo constatado por la inspección. Vale recordar que la Corte Suprema, entre otros antecedentes, ha resuelto que en materia de determinaciones de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente.

\* - Respecto del planteo relativo a si los gastos tomados por el Organismo Fiscal poseen la entidad necesaria como para arrastrar con ellos a los ingresos, corresponde tener presente que el hecho que el Convenio Multilateral tome como parámetro los gastos soportados en una Jurisdicción a fin de distribuir los ingresos, se encuentra vinculado a que los gastos soportados revelan la magnitud de la actividad económica desarrollada en las Jurisdicciones en que los mismos son incurridos.

\* - A pesar de que la entrega de los productos fue efectuada por IBM, ésta lo ha hecho por cuenta y orden de Trainmet Ciccone, desde el momento que ésta última ejercía la representación exclusiva de las máquinas expendedoras de boletos, conforme se desprende de la documentación obrante en las presentes actuaciones, y al tratarse de una entrega por cuenta y orden de TCS SA, sin duda se está en presencia de un mandato y, por lo tanto, todas las operaciones y los actos celebrados por el mandatario por cuenta y orden del mandante, se reputan como celebrados personalmente por este último. En este sentido, el Código Civil en su art. 1869, define al contrato de mandato.

\* - Considera que no resultan de aplicación las resoluciones citadas en su defensa por el sujeto pasivo, ya sea la Resolución 3/2002 (CA), la Resolución 10/2000 (CP) ni la Resolución 4/94 (CA).

\* - El Convenio Multilateral, en modo alguno establece como criterio de asignación de los ingresos al del lugar de concertación como lo afirma el contribuyente. La verdadera redacción de la norma alude al “lugar de donde proviene el ingreso” (desde el punto de vista económico); es decir, la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado. Tal resultado se verifica en un tiempo y correlativamente en un lugar preciso, que en el caso de tratarse coincide con el “lugar de efectiva prestación del servicio” y con el “lugar de entrega de los bienes” por ser tal el lugar en donde se originan los ingresos ganados.

Que esta Comisión observa que conforme a los antecedentes mencionados por el Fisco, se encuentra debidamente probada la existencia de sustento territorial, con lo cual corresponde incluir a la Provincia de Buenos Aires dentro de la atribución de ingresos conforme a las disposiciones del artículo 2º del Convenio Multilateral, en especial por el propio reconocimiento por parte de la actora de que desarrolla actividad, entrega de los equipos por intermedio de un tercero por su cuenta y orden, en territorio provincial.

Que siendo así, en el caso, el tema a dilucidar es la atribución de ingresos, teniendo en cuenta que se trata de operaciones que fueron instrumentadas a través de contratos de compraventa de equipos fabricados por IBM ARGENTINA S.A., emitidos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debidamente firmados por sus responsables, es decir, un contrato entre presentes.

Que la operatoria de venta de los equipos que comercializa la firma se halla descripta en las actuaciones que llevara adelante la inspección que diera origen a los presentes actuados, y básicamente se circunscriben a que la operación de venta de los equipos se realiza en la Ciudad de Buenos Aires, lugar de concertación, mientras que la entrega de los mismos se materializa en la localidad de Martínez -donde funciona una planta de IBM Argentina SA-, Provincia de Buenos Aires.

Que en el caso concreto que nos ocupa, la empresa entrega los bienes vendidos por intermedio de un tercero -IBM Argentina SA- en una planta que esta última posee en la localidad de Martínez, Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, haciéndolo por cuenta y orden de la firma Trainmet Ciccone Servicios (TCS SA)

Que el mandato que ha otorgado a quien hace la entrega física de los bienes vendidos, significa que el mandatario desempeña esa actividad como una extensión del mandante, con lo cual debe interpretarse que, en definitiva, el mandante es quien realiza esa actividad en Jurisdicción provincial, sin interesar si el mandato es oneroso o gratuito.

Que los Organismos del Convenio Multilateral se han expedido en reiteradas oportunidades sentando el criterio de que en las situaciones de “operaciones entre presentes”, deben atribuirse los ingresos generados por las operaciones al “lugar de entrega de los bienes o prestación del servicio” por lo que debe denegarse el recurso interpuesto por la firma contribuyente.

Que en lo que hace a la aplicación del Protocolo Adicional, ésta no es la instancia procesal pertinente, al no estar firme la determinación tributaria, para que la Comisión Arbitral pueda abocarse a la posibilidad de la aplicación del mismo.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

#### LA COMISION PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

#### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TRAINMET CICCONE SERVICIOS S.A. (TCS SA) contra la Resolución N° 33/2005 dictada por la Comisión Arbitral, mediante la cual se rechazó el recurso interpuesto contra la Resolución Determinativa N° 722/2003 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, de acuerdo con los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

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

CR. ALEJANDRO LUIS DONATI - PRESIDENTE

**ANEXO V**

**PACTO FISCAL**

**EXENCIONES A LA PRODUCCION**

**ANEXO V.1.**

**ALICUOTAS MAS RELEVANTES**

**(Producción)**

**POR JURISDICCION**

**ALÍCUOTAS MÁS RELEVANTES (PRODUCCIÓN) POR JURISDICCIÓN**

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
					</																			

**ANEXO V.2.**

**COMISION ARBITRAL**

RESOLUCION N° 4/96 (C.A.)

Visto el expediente C.M. N° 143/95 en que **INDUSTRIAS LACTEAS S.A.** impugna la resolución determinativa n° 096 dictada por la Dirección General de Rentas de Entre Ríos respecto de los periodos fiscales 1994 y 1995, y

**CONSIDERANDO:**

Que la firma tiene su establecimiento industrial en la Provincia de Santa Fe, realizando también actividades en la Provincia de Entre Ríos.

Que por esa razón, y en mérito de los Decretos 1/94 y 18/94, la Dirección de Rentas de la Provincia de Entre Ríos la considera no alcanzada por la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que la misma sólo comprende a las industrias que tengan su establecimiento en la Provincia.

Que la firma considera que tal restricción resulta discriminatoria en los términos del art. 32 del Convenio Multilateral.

Que esta Comisión y la Comisión Plenaria han resuelto ya, en el Expediente 122/94, que la citada norma no resulta aplicable, en tanto se refiere solamente a las alícuotas y los recargos, no pudiendo ser interpretada con criterio extensivo, que restrinja más allá de lo consentido por las jurisdicciones las potestades tributarias que éstas se han reservado.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18.8.77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1°.- Desestimar la presentación efectuada por **INDUSTRIAS LACTEAS S.A.** por los fundamentos de la presente.

ARTICULO 2° - Notificar la presente con copia a las partes, y hacerlo saber a las demás jurisdicciones, archivando luego las actuaciones.

LIC.MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JAUREGUI  
PRESIDENTE

BUENOS AIRES, 16 de Setiembre de 1997

RESOLUCION N° 4/97 (C.A.)

VISTO el expediente CM. N° 164/96, de la firma ARDEOL S.A.,  
y

CONSIDERANDO. Que la firma en cuestión  
recurre a esta Comisión ante la determinación impositiva que efectúa el fisco de la  
Provincia de Salta, mediante Resolución de fecha 24 de octubre de 1996;

Que la firma informa que cuenta con establecimiento industrial en  
la Provincia de Santa Fe y desarrolla actividad en otras jurisdicciones provinciales, entre  
ésta la Provincia de Salta.

Que se invoca que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y  
el Crecimiento estableció como compromiso de las jurisdicciones provinciales la  
exención a la actividad industrial no obstante lo cual se señala que la Provincia de Salta  
en la determinación que se recurre, mantiene su pretensión de gravar la actividad  
realizada por la firma en esa jurisdicción.

Que analizada la presentación por parte de la Comisión Arbitral, se  
ha considerado que la controversia versa sobre la exención de una actividad económica  
o las alícuotas que le son aplicables, lo que es materia estrictamente de decisión de la  
política fiscal local y no de los organismos del Convenio Multilateral que sólo entienden  
en cuestiones de asignación de materia imponible.

Que lo resuelto en los presentes actuados responde al principio ya  
sentado por esta Comisión en la causa Bunge y Born S.A. de fecha 30 de noviembre de  
1995.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL (Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1° - Desestimar la presentación efectuada por la firma ARDEOL S.A.  
contra la Provincia de Salta.

ARTICULO 2° - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.-

LIC. MARIO A. SALINARDI

SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JAUREGUI

PRESIDENTE

**ANEXO V.3.**

**COMISION PLENARIA**

BUENOS AIRES, 30 de Noviembre de 1995.

RESOLUCION N° 7/95 (C.P.)

Visto el Expte. CM. N° 122/94 en que la empresa **Bunge y Born S.A.** deduce recurso de apelación contra la decisión de la Comisión Arbitral en cuanto a la inexistencia de violación al art. 32 del Convenio Multilateral en las normas locales que dispusieron la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cumplimiento del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, y

CONSIDERANDO:

Que acierta la recurrente en cuanto le ha acordado a la nota n° 186 de fecha 21.6.1995 el carácter de una resolución de la Comisión Arbitral.

Que en consecuencia, es procedente contra ella el recurso de apelación que se sustancia (art. 25 CM), no estando comprometida la doble instancia que caracteriza al procedimiento ante los organismos del Convenio Multilateral.

Que por encima de toda otra consideración, el art. 32 del Convenio Multilateral, en que se apoya la recurrente, sólo se refiere a las alícuotas y a los recargos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Que se ha producido el pertinente dictamen de Asesoría;

Por ello:

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18.8.77)

RESUELVE:

ARTICULO 1° - Desestímase el recurso interpuesto por Bunge y Born S. A., confirmándose lo decidido por la Comisión Arbitral en los términos de los considerandos de la presente.

ARTICULO 2° - Notificar la presente a las partes involucradas, haciéndola conocer a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

MARIOA. SALINARDI

SECRETARIO

AGUSTIN PEDRO J. WISNER

PRESIDENTE

BUENOS AIRES, 27 de Marzo de 1996.

**ANEXO V.4.**

**COMISION FEDERAL DE IMPUESTOS**

Resolución de Comité Ejecutivo N° 117/1995

Buenos Aires, 22 de Agosto de 1995

VISTO: el Expediente N° 352/94, en que tramita la presentación efectuada por **Bunge y Born** Sociedad Anónima, en la que cuestiona la legislación de veintiuna jurisdicciones,

y

**CONSIDERANDO:**

Que tal cuestionamiento se centra en que al disponer la exención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cumplimiento del compromiso contenido en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento la han circunscripto a los casos en que el establecimiento industrial se encuentre radicado en la jurisdicción. Que esta forme de conceder la exención, sostiene la presentante, comporta un cumplimiento del compromiso asumido, en tanto se gravará a las actividades industriales que se cumplan en la jurisdicción cuando el establecimiento industrial esté radicado en otra, lo que importa una violación a la Ley 23.548, en tanto esta manda aplicar el Convenio Multilateral, cuyo art. 32 proscribire la discriminación a las actividades interjurisdiccionales. Que sobre este último tema específico, esta Comisión considera que es una materia cuyo juzgamiento ha sido reservado a la Comisión Arbitral (Ley 23.548, art. 11, inc. e), la cual ya se ha expedido respecto de idéntica presentación efectuada por la misma empresa. Que, en suma y habiendo substanciado la cuestión con todas las jurisdicciones involucradas, esta Comisión entiende que la impugnación efectuada resulta prematura, en tanto el compromiso estuvo sujeto a una implementación parcial y progresiva (Pacto Federal, acto declarativo primero, punto 4) en un tiempo que aún no ha expirado, atenta la prórroga dispuesta por la Ley 24.468, art. 5°.

Por ello,

El Comité Ejecutivo de la  
Comisión Federal de Impuestos

**RESUELVE:**

**ARTICULO 1°:** Desestimar por prematura la presentación efectuada por **BUNGE & BORN S.A.**

**ARTICULO 2°:** Notifíquese con copia de la presente y hágase saber a todas las jurisdicciones adheridas.

Firmado: Cr. E. M. JAIRALA (Tucumán). Comisión Federal de Impuestos

Resolución de Plenario N° 47/1996

Buenos Aires, 8 de Abril de 1996

VISTA:

La presentación efectuada por la firma **Bunge & Born** que tramita el Expediente N° 352/94 y,

CONSIDERANDO:

Que en la misma se cuestionaba la legislación de veintiuna jurisdicciones locales, en tanto eximían del Impuesto sobre los Ingresos Brutos solamente a las industrias con establecimiento en la propia jurisdicción.

Que tal objeción fue presentada como violatoria del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, el art. 32 del Convenio Multilateral, y de la Ley N° 23.548 en tanto en su art. 9° inc. d) se asume la obligación de continuar aplicando este Convenio.

Que el Comité Ejecutivo sustanció esa impugnación corriendo traslado a la totalidad de las jurisdicciones, y con el N° 117, el 22-08-95, dicta resolución que desestima la presentación efectuada, por ser una cuestión propia de la Comisión Arbitral (art. 11 inc. f, Ley N° 23.548), y ser prematura la presunta violación del Pacto de 1992, atenta la prórroga dispuesta por Ley N° 24.468 hasta abril de 1996.

Que el recurso de revisión contra la misma ha sido deducido en tiempo y forma, aportando elementos que, a juicio de esta Comisión Plenaria, no alcanzan a conmover lo decidido por el Comité Ejecutivo.

Que en efecto, además de las razones mencionadas, y tal como lo resolvieran la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral según se ha acreditado, el art. 32 del mismo está limitado a las alícuotas y a los recargos, no correspondiendo introducir otra restricción a las potestades tributarias locales que las que estas mismas han consentido en el citado Cuerpo normativo.

Por ello y, oída la Asesoría Jurídica, La Comisión Federal de Impuestos

RESUELVE:

ARTICULO 1°: Desestimar el recurso de revisión interpuesto por Bunge & Born S.A. confirmando la Resolución N° 117 del Comité Ejecutivo en todo cuanto dispone.

ARTICULO 2°: Notificarlo a la recurrente con copia de la presente y, hacerlo saber a las jurisdicciones adheridas, luego de lo cual archívese.

Firmado por: Cr. Eduardo J. MACRI. (ENTRE RÍOS). Presidente.

Resolución de Comité Ejecutivo N° 117/1995

Buenos Aires, 22 de Agosto de 1995

VISTO: el Expediente N° 352/94, en que tramita la presentación efectuada por **Bunge y Born** Sociedad Anónima, en la que cuestiona la legislación de veintiuna jurisdicciones, y

CONSIDERANDO:

Que tal cuestionamiento se centra en que al disponer la exención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cumplimiento del compromiso contenido en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento la han circunscripto a los casos en que el establecimiento industrial se encuentre radicado en la jurisdicción. Que esta forme de conceder la exención, sostiene la presentante, comporta un cumplimiento del compromiso asumido, en tanto se gravará a las actividades industriales que se cumplan en la jurisdicción cuando el establecimiento industrial esté radicado en otra, lo que importa una violación a la Ley 23.548, en tanto esta manda aplicar el Convenio Multilateral, cuyo art. 32 proscribire la discriminación a las actividades interjurisdiccionales. Que sobre este último tema específico, esta Comisión considera que es una materia cuyo juzgamiento ha sido reservado a la Comisión Arbitral (Ley

23.548, art. 11, inc. e), la cual ya se ha expedido respecto de idéntica presentación efectuada por la misma empresa. Que, en suma y habiendo substanciado la cuestión con todas las jurisdicciones involucradas, esta Comisión entiende que la impugnación efectuada resulta prematura, en tanto el compromiso estuvo sujeto a una implementación parcial y progresiva (Pacto Federal, acto declarativo primero, punto 4) en un tiempo que aún no ha expirado, atenta la prórroga dispuesta por la Ley 24.468. art. 5°.

Por ello,

El Comité Ejecutivo de la  
Comisión Federal de Impuestos

RESUELVE:

ARTICULO 1°: Desestimar por prematura la presentación efectuada por BUNGE & BORN S.A.

ARTICULO 2°: Notifíquese con copia de la presente y hágase saber a todas las jurisdicciones adheridas.

Firmado: Cr. E. M. JAIRALA (Tucumán). Comisión Federal de Impuestos

**ANEXO VI**

**APLICACION DEL**  
**PROTOCOLO ADICIONAL**

**ANEXO VI.1.**

**COMISION ARBITRAL**

SAN MIGUEL DE TUCUMAN, 13 de Junio de 2003

RESOLUCIÓN N° 9/2003 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 335/2002 MARITIMA CHALLACO SRL, por el que la firma de referencia solicita la aplicación del mecanismo de compensación entre Fiscos reglado por el Protocolo Adicional, y

CONSIDERANDO:

Que la Comisión Arbitral y Plenaria han tenido participación en la resolución de la acción interpuesta por la firma ante los Organismos de Convenio a raíz de la determinación impositiva realizada por el Fisco de Tierra del Fuego y también de la Provincia del Chubut, aunque respecto de esta Provincia no entró a considerar el fondo de la cuestión.

Que la accionante desde la primera presentación efectuada ante la Comisión Arbitral hace reserva expresa de solicitar la aplicación del Protocolo Adicional, solicitándolo luego de haberse expedido la Comisión Plenaria.

Que la empresa manifiesta que para confeccionar el coeficiente del artículo 2° del Convenio Multilateral ha atribuido a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires todos los ingresos de las operaciones concertadas telefónicamente con adquirentes domiciliados en ella, cuando las Provincias del Chubut y Tierra del Fuego entienden que tales ingresos deben ser atribuidos a cada una de las jurisdicciones donde se han entregado los bienes y se ha prestado efectivamente el servicio de aprovisionamiento de combustibles y lubricantes a los buques, independientemente de la forma en que se concretaron las solicitudes de provisión de bienes y/o servicios, siendo éste el criterio seguido por la Comisión Plenaria (Resolución N° 15 C.P.).

Que asimismo entiende que en función de que las sumas solicitadas por los Fiscos están en poder de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y que existieron posturas enfrentadas manifestadas a través de la diversidad de criterios de los Fiscos, es que solicita la compensación directa entre ellos.

Que la presentación efectuada se refiere a la aplicación del Protocolo Adicional por las determinaciones impositivas realizadas por las Provincias de Tierra del Fuego y del Chubut, y en tal sentido debe tenerse en cuenta que si bien el caso de Tierra del Fuego fue tratado en la Comisión Arbitral, y fue objeto de posiciones encontradas, no así la determinación del Chubut, que fue rechazada por una cuestión formal, por lo que no corresponde afirmar que existen posiciones encontradas respecto de la determinación de este Fisco tal como lo requiere el mecanismo de compensación del Protocolo para ser aplicado.

Que, asimismo, como lo hacen notar la Provincia de Tierra del Fuego y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la contestación del traslado efectuado de la presentación en análisis, del estudio de las actuaciones obrantes en esta Comisión surge la existencia de omisión de base imponible, otro elemento más que no haría aplicable el

Protocolo Adicional según lo dispuesto por la Resolución General N° 19/83 de la Comisión Arbitral.

Que, ello es así por cuanto del análisis de las determinaciones practicadas por los Fiscos y del cotejo de las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente se desprende que: a) en la Ciudad de Buenos Aires la responsable recién declara inicio de actividad a partir de 1995, es decir con posterioridad al comienzo de las operaciones de la empresa y de los períodos comprendidos en el ajuste realizado, b) respecto al período 1995, el total de los ingresos atribuidos por la fiscalización a la Provincia de Tierra del Fuego no fueron asignados por la responsable a la Ciudad de Buenos Aires, c) el ajuste practicado por la Provincia de Tierra del Fuego se fundamenta en parte en la rectificación del coeficiente de gastos y esta materia no fue objeto de controversia entre los Fiscos, d) el ajuste practicado por el Fisco del Chubut también da cuenta de la existencia de omisión por cuanto la Provincia ha objetado el criterio de determinación de la base imponible para la venta de combustibles y lubricantes, que la empresa conformaba por diferencia entre el precio de compra y el de venta, y la Provincia determinó sobre los ingresos brutos totales facturados, además de considerar gravados y no exentos los ingresos derivados de las denominadas operaciones de rancho.

Que asimismo, tal como lo plantea la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las Provincias de Río Negro y de Buenos Aires no tomaron intervención en el tema, siendo que esta última dictó una resolución por la que se determina que la firma de referencia ha omitido base imponible.

Que las cuestiones expuestas deben tenerse en cuenta al momento de analizar la procedencia de la aplicación del Protocolo Adicional y según surge de lo actuado, existen en el caso más Fiscos involucrados que los participantes y no se manifestó la existencia de controversia con uno de los Fiscos con los que se pretende aplicar el mecanismo de compensación. A ello deben agregarse las divergencias de fechas entre los períodos determinados y la jurisdicción a la que según la empresa le correspondía devolver, en la medida que la propia contribuyente declara su inicio de actividad en la misma con posterioridad, en un caso a los tres años y en otro un año después de los períodos en que comienza el ajuste.

Que lo expuesto da cuenta de la existencia de una secuencia de cuestiones fácticas de las que surgen que no se dan los requisitos que la norma requiere para la aplicación del mecanismo de compensación requerido por el contribuyente, no correspondiendo en el caso la aplicación del Protocolo Adicional.

Que obra en autos dictamen de la Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL  
(Convenio Multilateral del 18/08/77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1§) No hacer lugar a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional efectuada por la empresa Marítima Challaco SRL, por las razones expuestas en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2§) Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

MARIO A. SALINARDI  
SECRETARIO

DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI  
PRESIDENTE

BUENOS AIRES, 15 de febrero de 2005.

## **RESOLUCIÓN N° 1/2005 (C.A.)**

Visto la presentación realizada por la firma COLHUE HUAPI S.A. en el Expediente C.M. N° 260/2001 por la que se requiere el pronunciamiento de la Comisión acerca de la aplicación del Protocolo Adicional en dicha actuación; y

### **CONSIDERANDO:**

Que la controversia se origina en una determinación impositiva practicada por el Fisco de la Provincia del Chubut, que diera lugar a la actuación citada y fuera resuelta por la Comisión Arbitral mediante la Resolución n° 1/2002, luego confirmada por la Comisión Plenaria en la Resolución n° 8/2002, donde se ratificó el criterio utilizado por el Fisco al determinar los períodos ajustados – julio de 1996 a agosto de 2000-.

Que la firma entiende que conforme a los antecedentes de autos, existen interpretaciones encontradas entre dos o más fiscos respecto de la distribución de los ingresos obtenidos y se hallan cubiertos los aspectos procesales para que proceda la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral.

Que analizados los antecedentes de las actuaciones, se observa que no consta que se hayan producido interpretaciones encontradas con los recaudos que requiere la norma entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad, por lo que en consecuencia no se da el hecho básico que sustenta la aplicación del Protocolo Adicional.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

### **LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### **RESUELVE:**

ARTÍCULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma COLHUE HUAPI S.A., Expediente 260/2001, en su solicitud de aplicación del procedimiento del Protocolo Adicional que prevé dicha norma, por los motivos 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

**RESOLUCIÓN N° 58/2005 (C.A.)**

VISTO el Expediente C.M. N° 412/2003 mediante el cual la firma SMITH MOLINA Y BECCAR VARELA PAVIMENTOS Y CONSTRUCCIONES S.A. solicita la aplicación del Protocolo Adicional, y

**CONSIDERANDO:**

Que el contribuyente en su presentación, manifiesta lo siguiente:

-La empresa promovió ante la Comisión Arbitral una acción en los términos del art. 24 del Convenio Multilateral con el fin de obtener un pronunciamiento que dirima el conflicto suscitado con motivo del ajuste que le practicara el Fisco de la Provincia de Buenos Aires mediante la Resolución n° 227/2003. Por la misma, se consideró que la firma debía efectuar la atribución respecto de las obras realizadas en la Provincia de Buenos Aires, según el régimen previsto en el art. 6° del Convenio Multilateral, y no de acuerdo al Régimen General del art. 2° como lo venía haciendo el contribuyente.

-En relación al planteo, la Comisión Arbitral dicta el 2 de diciembre de 2004, la Resolución N° 40/2004, mediante la cual se resuelve no hacer lugar a la acción planteada por la firma y convalida el criterio de atribución de base y consecuente ajuste sostenido por la Provincia de Buenos Aires.

-En tales condiciones, hace saber que la empresa ha atribuido a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –en supuesto perjuicio de la Provincia de Buenos Aires– una base imponible que excede la que debería haber atribuido por aplicación del Convenio Multilateral, según lo ha entendido la Comisión Arbitral en la citada Resolución N° 40/2004.

-En la especie, se reúnen todos los presupuestos exigidos para la aplicación del procedimiento previsto en el Protocolo Adicional, es decir: la existencia de diversas interpretaciones sobre la situación fiscal de un sujeto del Convenio, con diferencias de gravamen por exceso o defecto de base imponible entre las jurisdicciones en que ejerce actividad y determinación firme por parte de una jurisdicción.

-La existencia de diferentes criterios fiscales ha sido ya acreditada en el expediente, y puesta de manifiesto a través de las actuaciones administrativas tramitadas ante la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires y en el marco del presente expediente, al analizar la Resolución N° 40/2004.

-En lo que hace a la determinación firme, la Resolución de la DPR N° 227/2003, es el acto determinativo del Impuesto sobre Ingresos Brutos en torno al cual se suscitó el conflicto traído a este Organismo, y asimismo la determinación se encuentra firme no sólo en lo sustancial con motivo de haberse ya expedido la Comisión Arbitral sobre el fondo del problema, sino que la misma se encuentra firme en tanto ha sido consentida en sede administrativa por Smith, Molina y Beccar Varela. En efecto, la firma ha adherido al programa de Saneamiento o Sinceramiento Fiscal establecido por la Ley 13.145 (Provincia de Buenos Aires), lo cual impide la revisión ulterior del acto, sea

administrativa o judicial. Para acceder al régimen citado, se tuvo que reconocer la deuda frente al Fisco, lo que torna de aplicación del art. 149 del Código Fiscal que establece que “La determinación de oficio que rectifique una declaración jurada, ... una vez consentida por el contribuyente o responsable ... quedará firme”.

-Según lo establece el artículo 1º, inc. 1 del Protocolo Adicional, es la Provincia de Buenos Aires la que debió dar inicio al presente procedimiento, una vez firme la determinación de oficio, comunicando dicha circunstancia a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Como no lo hizo, la firma no tuvo otra alternativa que acudir a la Comisión Arbitral a fin de poner en funcionamiento el citado Protocolo.

Que la Provincia de Buenos Aires, ante el traslado corrido oportunamente, manifiesta:

-Reitera, tal como ya lo señalara en diversas oportunidades, su posición favorable a la aplicación del citado Protocolo, en la medida en que se den las circunstancias y se cumplan con los recaudos formales y sustanciales exigidos por las disposiciones respectivas.

-En las presentes actuaciones no se dan los supuestos exigidos en la normativa vigente para la viabilidad del mecanismo de compensación de tratas; ello, por cuanto el sujeto pasivo de referencia al acogerse a los beneficios de un plan de pagos como lo es el “Plan de Sinceramiento Fiscal”, ha enervado la posibilidad de que la Comisión Arbitral pueda resolver la procedencia o no del mecanismo de compensación previsto en el Protocolo Adicional.

-Es que al haberse acogido a un plan de pagos, y estar cumpliendo con el mismo, la firma está pagando dos veces el gravamen de referencia, encontrándose por ello en la situación expresamente prevista en el art. 2º de la Resolución General C.A. Nº 15/83, párrafos quinto y sexto, que sólo habilitan, una vez cancelado el plan de pagos del Plan de Sinceramiento Fiscal, a iniciar la acción de repetición en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

-Es por ello, que a pesar de que la jurisdicción ha enarbolado la bandera del Protocolo Adicional, debe reconocer la imposibilidad de su procedencia atento la conducta seguida por el sujeto pasivo de la referencia.

Que esta Comisión observa que el caso tiene como antecedente la Resolución Nº 40/2004 dictada por la Comisión Arbitral, y la determinación realizada por la Provincia de Buenos Aires Nº 227/2003, que se encuentra firme dado que la misma ha sido consentida en sede administrativa por la adhesión efectuada al programa de Saneamiento o Sinceramiento Fiscal implementado por dicho Fisco.

Que analizadas las actuaciones, se debe advertir que si bien es deseable que el mecanismo implementado por el Protocolo Adicional se aplique en toda su extensión, ello es posible en la medida que se cumplan con todos los recaudos formales y sustanciales para que ello sea posible, lo que no ocurre en el caso concreto planteado.

Que el hecho de que, voluntariamente, el contribuyente haya suscripto un compromiso de pago, lo cual lo obliga a su cumplimiento en forma directa, hace que la obligación tributaria con el Fisco de la Provincia de Buenos Aires se encuentre

satisfecha por esa vía y no otra, imposibilitando la viabilidad de la aplicación del mencionado Protocolo Adicional.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION ARBITRAL**

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

**RESUELVE:**

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma Smith Molina y Beccar Varela Pavimentos y Construcciones S.A. respecto a la aplicación de las disposiciones del Protocolo Adicional por las diferencias de impuesto determinadas por la Resolución N° 227/2003 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás jurisdicciones adheridas.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**DR. ROMAN GUILLERMO JÁUREGUI - PRESIDENTE**

**RESOLUCIÓN N° 40/2006 (C.A)**

**VISTO:**

El Expediente C.M. N° 549/2005 por el cual la empresa FULL MEDICINE S.A. se presenta ante la Comisión Arbitral cuestionando los términos de la Resolución N° 464/DGR de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Entre Ríos, y

**CONSIDERANDO:**

Que la presentación es con el objeto de someter a consideración la desestimación administrativa del pedido de repetición efectuado por la resolución antes mencionada, conforme a las previsiones del artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral y el artículo 90 de la Resolución General N° 1/2006 (ex art. 5° de la Resolución General N° 62/95).

Que la empresa en su escrito expresa lo siguiente:

**Antecedentes**

- Oportunamente, la empresa recurrió ante la Comisión Arbitral en razón de una determinación tributaria efectuada por la Provincia de Santa Fe, la cual fue resuelta mediante Resolución N° 10/2001 C.A. y Resolución N° 1/2002 C.P. no haciendo lugar a la acción interpuesta.
- Como consecuencia de ello, la Administración Provincial de Rentas de la Provincia de Santa Fe, dentro de las actuaciones, dictó la Resolución N° 2/05 IND de fecha 15/03/05, por la cual liquidó el gravamen que debería ingresar a dicha Jurisdicción.
- Habilitada la instancia, se solicitó ante la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires y ante la Dirección General de Rentas de la Provincia de Entre Ríos, la repetición del impuesto abonado en exceso, y en consecuencia se extiendan a favor de FULL MEDICINE S.A. y a la orden de la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe, los documentos de crédito por los períodos fiscales 11 y 12/1994, 1 a 12/1995, 1, 2, 4 a 12/1997 y 1 a 3/1998, conforme al art. 2° de la Resolución General 15/1983 de la Comisión Arbitral.
- El día 11/05/05, mediante nota n° 362/05, la Provincia de Entre Ríos resuelve desestimar el reclamo de repetición en base a considerar prescripta la acción, y frente a ello se presenta un recurso de reconsideración, el cual es desestimado por Resolución N° 464/DGR por considerar, nuevamente, prescripta la acción y por entender que no resulta aplicable el Protocolo Adicional al Convenio Multilateral atento a no existir o no hallarse acreditada la existencia de diversas interpretaciones acerca de la situación fiscal del contribuyente.
- Por su parte, y paralelamente a ello, frente al mismo pedido el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires considera aplicable el Protocolo Adicional y en consecuencia

revoca el rechazo al pedido de repetición. Ello según Resolución N° 3673, copia de la cual se acompaña a la presentación.

#### Agravios

- La Provincia de Entre Ríos considera que en el caso, no resulta de aplicación el referido Protocolo por no haber existido o por no haberse acreditado la existencia de diversas interpretaciones entre fiscos de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio Multilateral.
- En el caso particular, y a partir de una fiscalización realizada por la Provincia de Santa Fe, se produjo un conflicto interpretativo entre diversos Fiscos, puesto que dicha Jurisdicción procedió a determinar deuda por la realización del mismo hecho imponible en los mismos períodos fiscales por los que este contribuyente habría tributado en otras Jurisdicciones, lo que produjo una múltiple imposición por requerir Santa Fe lo ingresado en Entre Ríos y Ciudad de Buenos Aires.
- Y a su vez porque siempre fue conocido por el Fisco de Entre Ríos conforme surge de las comunicaciones a todas la Jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral de la Resolución C.A. N° 10/2001 como de la resolución C.P. N° 1/2002.
- En síntesis, habiendo existido un cuestionamiento efectuado por la Provincia de Santa Fe acerca del criterio de distribución de base imponible adoptado por el contribuyente durante los períodos consignados, y considerando a su vez que el importe reclamado se ha ingresado a otra Jurisdicción, resulta sin dudas aplicable el Protocolo Adicional para compensar la deuda del contribuyente con el Fisco en el que ha ingresado el tributo en defecto.

#### Suspensión del plazo de prescripción.

- El pedido de repetición presentado el día 21/04/05 es la continuación del procedimiento administrativo realizado en el marco de la normativa que integra el Convenio Multilateral, el cual desde su inicio suspendió los plazos de prescripción en curso.
- Conforme resulta del art. 2° del Protocolo Adicional, el pedido de repetición sólo resulta procedente una vez resuelto el conflicto interjurisdiccional existente sobre la situación fiscal del contribuyente, lo cual depende de un procedimiento que puede durar meses o años, por lo que resulta ilógico computar el plazo de prescripción de la acción de repetición cuando la misma no puede ser ejercida.
- Por otro lado el desarrollo de este proceso mal puede ser ignorado por esa Administración, puesto que ella misma ha sido notificada de las resoluciones adoptadas por la Comisión Arbitral y por la Comisión Plenaria, por lo que se solicita sean tomados todos los recaudos necesarios para que cese esta ilegítima actuación.

Que la Provincia de Entre Ríos, ante el traslado corrido, manifiesta lo siguiente:

- Al resolverse el recurso, se le dijo al contribuyente, entre otras cosas, que la Asesoría Legal compartía la opinión de la Jefa del Departamento Impuesto al Consumo

y Leyes Especiales, en el sentido que los períodos reclamados se encontraban prescriptos, conforme lo normado por el artículo 77 del Código Fiscal de Entre Ríos, el cual establece que prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción de los contribuyentes, responsables y terceros por repetición de pagos y la facultad de rectificar declaraciones juradas.

- Además, se sostuvo que el segundo párrafo del artículo 80 del citado Código dice que la prescripción de la acción de repetición se interrumpirá por la interposición de acción administrativa o judicial tendiente a obtener la devolución de lo pagado. En las actuaciones, no se observan acciones que hayan interrumpido este término, por lo que los períodos cuya devolución se solicita se encuentran prescriptos. Las Resoluciones N° 10/2001 (CA) y N° 1/2002 (CP) no pueden provocar la interrupción por no haber sido parte la Provincia de Entre Ríos.

- En cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral que hoy pretende el presentante, ya en aquella oportunidad se le dijo que la aplicación del mismo no es procedente, debido a que se aplica en los casos en que por fiscalización, surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio. Las diversas interpretaciones deben haber ocurrido entre Fiscos, de manera de inducir a error o confundir al contribuyente en cuanto a la aplicación del Convenio. En este caso, no han existido tales interpretaciones diversas o al menos no están acreditadas, razón que impide el análisis de esta cuestión.

- En definitiva, la reconsideración planteada en Entre Ríos tiene un contenido semejante al que ahora formula ante la Comisión Arbitral, razón por la cual, cada una de las respuestas que oportunamente se le dieran a la empresa, comentadas en párrafos anteriores, resultan aplicables hoy.

- La prescripción, además de haber operado en la Provincia, es una cuestión ajena a la competencia de la Comisión Arbitral, que mal puede expedirse sobre el tema.

Que esta Comisión Arbitral conforme a lo antes expuesto, en primer lugar cree necesario destacar que no corresponde el planteo efectuado por la firma contribuyente en lo que hace a su referencia a las previsiones del artículo 24 inc. b) y el artículo 90 de la Resolución General N° 1/2006 (ex art. 5° de la Resolución General N° 62/95), puesto que no se dan las causales para que el tratamiento del presente se realice de acuerdo con dichas normas dado que no se trata de un caso concreto respecto a la aplicación del Convenio Multilateral. El caso concreto fue presentado ante la Comisión Arbitral y tramitado mediante Expte. N° 241/2000, en el cual se dictaron las Resoluciones C.A. N° 10/2001 y C.P. N° 1/2002, no haciendo lugar al recurso formulado por la accionante contra la Provincia de Santa Fe.

Que lo que en realidad plantea el contribuyente se relaciona con las disposiciones del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral y su posible aplicación en el caso concreto descrito en su presentación, motivada por la determinación impositiva practicada por la Administración Provincial de Rentas de la Provincia de Santa Fe que originara el recurso de repetición ante la Provincia de Entre Ríos que fuera desestimado.

Que se debe tener presente las disposiciones legales y normativas para la aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral, a saber:

- 1- Que se trate de una fiscalización.
- 2- Que de la misma surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio Multilateral.
- 3- Que la resolución determinativa se encuentre firme.
- 4- Que el Fisco actuante ponga en conocimiento de las restantes Jurisdicciones involucradas el resultado de la determinación.
- 5- Que no se determinen omisiones en la base imponible atribuible a las Jurisdicciones.

Cumplidas todas estas condiciones, la norma especifica los pasos a seguir.

Que del análisis de dicha norma, surge que quien debe impulsar la aplicación del Protocolo Adicional es la Jurisdicción determinante, si considera que se han cumplimentados todos los requisitos necesarios para que ello sea factible, sin hacer ninguna referencia a qué ocurre cuando la jurisdicción omite hacerlo, o el contribuyente opta por seguir la vía recursiva, sea local y/o de los Organismos del Convenio Multilateral.

Que también hay que tener en consideración que el citado artículo especifica como se deberá realizar el trámite y la forma en que interviene la Comisión Arbitral, y expresa que la resolución determinativa debe encontrarse firme previo a que la Comisión Arbitral se aboque al análisis del tema. Ello implicaría que el contribuyente, si no ha hecho reservas para la aplicación del Protocolo, estaría aceptando el criterio del Fisco determinante y las discrepancias o no, quedan reservadas para las Jurisdicciones al momento en que se las notifique conforme a lo previsto en el mismo.

Que otro de los aspectos donde existen diferencias de criterio es la situación planteada por la firma y por el Fisco de Entre Ríos, referida a lo que se debe entender por “diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente”: mientras que la firma entiende que en su caso, se ha verificado tal requisito por el solo hecho de que la Jurisdicción que efectuara la fiscalización -Santa Fe- utilizó un criterio distinto al del contribuyente, la Jurisdicción de Entre Ríos sostiene que la diferencia debe darse entre Fiscos, lo cual no fue probado en las actuaciones, siendo el criterio de la Jurisdicción el que debe prevalecer puesto que es el que surge de la norma analizada.

Que respecto al cuestionamiento relacionado con la prescripción de la acción a que ha hecho referencia la firma, se trata de un tema ajeno a las normas contenidas en el Convenio Multilateral y por lo tanto su tratamiento excede la competencia de la Comisión Arbitral, siendo una cuestión que se debe dilucidar exclusivamente en la esfera de la Jurisdicción local.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-1977)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar por improcedente la presentación efectuada por la firma FULL MEDICINE S.A. conforme a lo expuesto 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

**RESOLUCIÓN N° 49/2006 (C.A)**

VISTO las actuaciones contenidas en el Expediente C.M. N° 515/2005 OIL TANKING EBYTEM S.A. c/Provincia de Buenos Aires, y

**CONSIDERANDO:**

Que la firma de la referencia se presenta ante esta Comisión Arbitral con el objeto de solicitar se decida que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se desprenda de lo cobrado de más, y lo aplique a satisfacer de manera directa la acreencia del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, en los términos de la letra y el espíritu del Protocolo Adicional, o del procedimiento que al efecto se arbitre, sin perjuicio para Oiltanking.

Que la empresa contribuyente, en su escrito de presentación, manifiesta lo siguiente:

- Ejerce su actividad en el Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires.
- Tiene la sede de su administración en la Ciudad de Buenos Aires y opera una planta de recepción, carga, descarga, almacenaje y bombeo de petróleo en Puerto Rosales, Provincia de Buenos Aires.
- A los fines del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Oiltanking aplicó el régimen general del Convenio Multilateral, de resultas de lo cual el grueso del coeficiente de gastos correspondió a la Provincia de Buenos Aires, y el grueso del coeficiente de ingresos a la Ciudad de Buenos Aires, en virtud de lo dispuesto por la última parte del artículo 1° inc. b) del artículo 2° del Convenio Multilateral, normas que atribuyen tales ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios, siempre que el contribuyente haya realizado en ella gastos de cualquier naturaleza.
- La Provincia de Buenos Aires objetó el criterio de atribución de ingresos a través del procedimiento de determinación de oficio, de resultas de lo cual el Tribunal Fiscal de dicha Jurisdicción, dictó la sentencia de fecha 8.3.2005, notificada el 22.3.2005.
- Como consecuencia de la sentencia antes mencionada, la firma ha resuelto ingresar las sumas reclamadas por la Provincia de Buenos Aires, como las que surgen de aplicar el criterio provincial a los períodos posteriores hasta la actualidad, por lo que ha abonado dos veces el mismo tributo a dos Jurisdicciones distintas.
- La procedencia de la aplicación del Protocolo Adicional, o del mecanismo sucedáneo que decida la Comisión, y que haga sus veces, es innegable por:
  - a) Se ha dictado recién ahora la sentencia del Tribunal Fiscal Provincial, y ella misma dice expresamente que constituye “determinación firme”, es decir lo que exige el art. 1° punto 1 del Protocolo Adicional.

b) Si bien dicha sentencia abarca los períodos fiscales 1/1994 a 3/2000, es indudable que el criterio allí sentado se proyecta también sobre los períodos posteriores.

c) No ha existido omisión de base imponible ya que Oiltanking ha tributado sobre absolutamente todos sus ingresos, habiéndose cuestionado solamente su atribución entre dos Jurisdicciones, es decir que está satisfecho otro de los recaudos de procedencia del Protocolo Adicional.

d) Se trata de un supuesto de amplia controversia, en el que se discute el correcto entendimiento y aplicación no sólo del Código Fiscal sino también del Convenio Multilateral, en un punto en el cual se reconoce por todos, la insuficiencia de la norma (art. 2º inc. b), en tanto indica que los ingresos deben atribuirse a la Jurisdicción de la que provengan, pero no indica cuando ha de entenderse que un ingreso proviene de una determinada Jurisdicción.

e) Sobre el punto, además destaca la existencia de distintos criterios de atribución - lugar de concertación, domicilio del adquirente, lugar de entrega, lugar de utilización, realidad económica, etc.-, de los cuales la empresa aplicó el único con respaldo normativo expreso cual es el del domicilio del adquirente habiendo gastos de cualquier naturaleza en su Jurisdicción.

f) Debe subrayarse que las resoluciones que se meritúan en la sentencia del Tribunal Fiscal, por un lado son posteriores a los períodos involucrados de manera que mal pudieron haber sido tomadas en cuenta, y por otro son meros antecedentes arbitrales, sólo obligatorios para las partes.

g) Si la Provincia hubiera cumplimentado las resoluciones C.A. Nº 4/54, 4/79 y 62/95, hubiese habido ámbito para que, de acuerdo o en la disidencia entre los Fiscos, se hiciese aplicación de este mecanismo de equidad que es el Protocolo, evitando al contribuyente sufrir las consecuencias del proceder distinto.

h) La aplicación del Protocolo cuenta además con el respaldo, entre otras, de las Resoluciones C.A. Nº 3/2001 y 7/2002, dictadas en el Expte. 231/2000.

- Debe quedar perfectamente claro que esta presentación ante la Comisión Arbitral no importa un cuestionamiento de la posición provincial que pudiera poner en riesgo en manera alguna la firmeza y la regularidad del acogimiento previsto en la Disposición Normativa b 91/04 del 8.11.2004, ya que se limita a solicitar que la Ciudad de Buenos Aires, que según la determinación firme de la Provincia ha recibido más impuesto que el que le corresponde, devuelva el exceso.

- Con posterioridad la firma se presenta reiterando la solicitud del Protocolo Adicional. En este escrito manifiesta que ha presentado recurso jerárquico ante la Secretaría de Hacienda y Finanzas de la Ciudad de Buenos Aires contra la denegatoria tácita de la acción de repetición promovida, y para el supuesto que la Comisión lo considere pertinente y necesario, y al sólo efecto de que no se vea obligada a tener que abonar dos veces el mismo tributo, deberá considerarse dicha presentación como el planteo del caso concreto que establece el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral y el art. 13 último párrafo de la Ordenanza Procesal (RG 17/83). Hace reserva del caso federal.

Que la Provincia de Buenos Aires ante el traslado corrido oportunamente, expresa:

- En las presentes actuaciones no se da, a criterio de la Jurisdicción, los supuestos exigidos por la normativa vigente para la viabilidad del mecanismo de compensación de tratás; ello por cuanto el sujeto pasivo de referencia al acogerse a los beneficios de un plan de facilidades de pagos, como es el “Plan de Pagos Ley N° 12914”, ha enervado la posibilidad de que la Comisión Arbitral pueda resolver la procedencia o no del mecanismo de compensación previsto en el Protocolo Adicional.
- Al haberse acogido a un plan de pagos y estar cumpliéndolo, la firma está pagando dos veces el gravamen, encontrándose por ello en la situación expresamente prevista por el artículo 2° de la Resolución C.A . N° 15/83 en el quinto y sexto párrafo, que sólo habilitan, una vez cancelado el plan de pagos del Plan del Sinceramiento Fiscal, a iniciar acción de repetición en la Jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires. Por ello, se debe reconocer la imposibilidad de la procedencia del Protocolo Adicional, atento al accionar desplegado por el sujeto pasivo.
- Se trae a colación lo resuelto por la Comisión Arbitral en el expediente caratulado “Smith Molina y Beccar Varela c/Provincia de Buenos Aires, por tratarse de un caso de similares características al de tratás.

Que ante el traslado corrido en su oportunidad, el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, manifiesta lo siguiente:

- No se dan los supuestos de aplicación del Protocolo Adicional. En efecto, el contribuyente no ha demostrado la existencia de diversas interpretaciones entre los Fiscos, no habiéndose expedido la Ciudad de Buenos Aires al respecto y, tal como lo manifiesta la empresa en sus presentaciones, se acogió en forma unilateral a los beneficios de un Plan de Facilidades de la Provincia de Buenos Aires, que le significaba una notoria reducción en el monto a ingresar.
- Si la entidad optó en el momento de dictarse la Resolución Determinativa provincial –de fecha 21/12/2000- por proseguir sólo la vía de esa Jurisdicción, sin apelar a los mecanismos permitidos por el Convenio Multilateral en el artículo 24 inc. b), y recién acude a los Organismos del mismo al dictar sentencia el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, es evidente que debe también sujetarse previamente a lo que se resuelva en el ámbito de la otra jurisdicción, en este caso la Ciudad de Buenos Aires.
- En consecuencia va de suyo la evidente incompetencia de la Comisión Arbitral para actuar ante esta presentación, razón por la cual se entiende que debe ser rechazada.

Que para analizar el planteo formulado por la firma recurrente, se deben tener presente las condiciones que deben darse a fin de que proceda la aplicación de las disposiciones del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral.

Que el primer aspecto a considerar en estas actuaciones es aquél referido a si el Protocolo Adicional puede ser aplicado cuando su trámite lo inicia el contribuyente una vez agotadas las instancias que prevé el Convenio Multilateral, sin que el Fisco que

realizó la determinación impositiva haya cumplimentado lo previsto en el artículo 1º del mismo.

Que un análisis literal de dicho artículo 1º permite entender que quien debe impulsar la aplicación del Protocolo Adicional es la Jurisdicción determinante, si considera que se han cumplimentado todos los requisitos necesarios para que ello sea factible, sin hacer ninguna referencia a que ocurre cuando omite hacerlo, o el contribuyente opta por seguir la vía recursiva, sea la local y la de los Organismos del Convenio Multilateral. En el caso, no se ha observado el cumplimiento de esta condición.

Que también hay que tener en consideración que si la norma en su art. 1º especifica como se deberá realizar el trámite y la forma en que interviene la Comisión Arbitral, es que puede presuponerse que la resolución determinativa debe encontrarse firme previa a que la Comisión Arbitral se aboque al análisis del tema, para el caso del apartado 3 de dicho artículo. Ello implicaría que el contribuyente, si no ha hecho reserva para la aplicación del Protocolo, estaría aceptando el criterio del Fisco determinante y las discrepancias quedan reservadas para las Jurisdicciones al momento en que se las notifique conforme a lo previsto en el mismo.

Que otro de los aspectos donde existen diferencias de criterio es la situación planteada por la firma referida a qué se debe entender por “diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente”, entendiéndose la firma que en su caso, se ha verificado tal requisito por el solo hecho de que la Jurisdicción que efectuara la fiscalización -Provincia de Buenos Aires- utilizó un criterio distinto al del contribuyente.

Que a este respecto, las diversas interpretaciones deben haber ocurrido entre Fiscos, de manera de inducir a error o confundir al contribuyente en cuanto a la aplicación del Convenio, y en este caso no han existido tales interpretaciones diversas o al menos no están acreditadas en las actuaciones.

Que conforme a lo antes expresado, en el caso no se han reunido los requisitos necesarios para que se inicie el procedimiento previsto en el Protocolo Adicional, dado que la acción la inicia el contribuyente, no habiéndose probado que hubiera existido disparidad de criterios entre Fiscos, tal como se puntualizara precedentemente.

Que asimismo, el caso concreto que presenta la empresa tiene como antecedente la determinación realizada por la Provincia de Buenos Aires, que se encuentra firmado dado que la misma ha sido consentida en sede administrativa por la adhesión efectuada al programa de Saneamiento o Sinceramiento Fiscal implementado por dicho Fisco.

Que el hecho de que, voluntariamente, el contribuyente haya suscripto un compromiso de pago, lo obliga a su cumplimiento en forma directa, lo cual hace que la obligación tributaria con el Fisco de la Provincia de Buenos Aires se encuentre satisfecha por esa vía y no por otra, por lo que se entiende que desde este aspecto tampoco sea viable la aplicación del mencionado Protocolo Adicional.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral de 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso interpuesto por la firma OIL TANKING EBYTEM SA en el expediente C.M. N° 515/2005 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

BUENOS AIRES, 28 de noviembre de 2006

## RESOLUCIÓN Nº 52/2006 (C.A)

VISTO el Expediente C.M. Nº 541/2005 en virtud del cual la firma FULL MEDICINE S.A. se presenta ante esta Comisión Arbitral, accionando contra la Resolución Nº 2804-DGR-2005 dictada por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y

### CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos exigidos para habilitar el tratamiento del caso concreto conforme lo prevé el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral.

Que la firma somete a consideración de la Comisión Arbitral la desestimación administrativa del pedido de repetición realizado ante el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, mediante el cual solicitó se extienda a favor de Full Medicine S.A. y a la orden de la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe, documentos de crédito equivalentes a los pagos efectuados ante dicha Jurisdicción en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 11/1994 a 03/1998.

Que, de igual manera, denuncia la ilegítima aplicación efectuada por la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral (R.G. Nº 15) e informa que también ha solicitado ante la DGR de Entre Ríos la repetición del impuesto abonado en exceso a esa Jurisdicción con el mecanismo previsto en el Protocolo mencionado.

Que la Comisión Arbitral emitió la Resolución Nº 10/01 con fecha 31/07/2001 rechazando el recurso de la empresa contra la determinación de la Provincia de Santa Fe. A su vez, la Comisión Plenaria mediante Resolución Nº 1/02 de fecha 21/03/2002 confirmó la dictada por la Comisión Arbitral.

Que la recurrente sostiene que el Protocolo Adicional resulta de aplicación obligatoria para los contribuyentes que han cumplido sus obligaciones fiscales en las Jurisdicciones en las que desarrollan actividades y cuando la asignación interjurisdiccional se encuentre afectada por discusiones entre Fiscos. En estos casos, los Fiscos involucrados no pueden apartarse de la aplicación de dicho mecanismo por voluntad unilateral.

Que la Resolución del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires se presenta como una clara contradicción con los propios actos desarrollados por esta Administración, dado que dicha Jurisdicción ha ejercido anteriormente los derechos derivados de la norma que hoy pretende desconocer, cuando apeló la Resolución que sobre este tema ha dictado la Comisión Arbitral en fecha 31/07/2001.

Que solicita se proceda a tomar intervención a la presente situación, se deje sin efecto la resolución Nº 2804 DGR2005, y en consecuencia se ordene a las Jurisdicciones de Buenos Aires y Santa Fe realizar una adecuada aplicación del

Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, como así también toda otra normativa aplicable al caso.

Que en respuesta al traslado corrido, el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires expresa que se emitió la Resolución N° 3673-DGR-2005 del 13/09/2005, en la cual se revoca la anteriormente dictada N° 2804-DGR-05 y también se dispone la intervención de la Dirección de Inspecciones y Verificaciones, a los fines expuestos en los considerandos de la nueva Resolución dictada.

Que se indica en dicho acto administrativo que en la Resolución revocada se ha incurrido en un error material, se agrega que uno de los extremos exigidos para acceder a lo peticionado es que no exista omisión de base imponible atribuible a las Jurisdicciones y que no habiendo este Fisco constatado la corrección de las bases imponibles declaradas, corresponde -con carácter previo- dar intervención a la Dirección citada para proceder a determinar, si procediera, el importe a reintegrar.

Que la Ciudad de Buenos Aires no ha convalidado a través de su Resolución N° 3673-DGR-2005, ninguna liquidación que se hubiere practicado con sustento en las resoluciones de Organismos del Convenio señaladas.

Que asimismo, su representación entiende que corresponde determinar, si procediera, el importe a reintegrar incluyendo entre los gastos no computables a las prestaciones médico asistenciales realizadas por terceros de conformidad con el párrafo tercero del artículo 3° del Convenio Multilateral, tal como lo establecen los considerandos de la Resolución C.A. N° 10/01.

Que entrado al análisis por esta Comisión Arbitral de los argumentos de las partes y los elementos que obran en autos, se observa que el agravio de la firma está centrado en la procedencia de la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral por parte de los Fiscos involucrados, en este caso en particular las Jurisdicciones de Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Entre Ríos por un lado y por otro la Provincia de Santa Fe como Fisco acreedor.

Que el Fisco de la Ciudad de Buenos Aires revocó a través de la Resolución N° 3673/2005 la Resolución 2804/2005, contra la cual se accionara ante esta Comisión Arbitral.

Que a través de la Resolución N° 3673/2005 el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires consideró, previo a reconocer el crédito y a resolver el recurso impetrado, dar intervención al área que corresponde a fin de que se determine en forma fehaciente que no haya omisión de base imponible total con fundamento en la Resolución General N° 19/83, actual artículo 26 del anexo de la R.G. N° 1/2006 y la efectiva exclusión de gastos no computables en el Convenio tal como se enunciara precedentemente.

Que si bien el contribuyente manifiesta su agravio ante la situación planteada, no aporta la documentación correspondiente en base a la cual demuestre haber seguido las instancias procesales vigentes ni haber cumplimentado ante los Fiscos partes, con el aporte de la documentación pertinente que exteriorice su encuadre en las previsiones del Protocolo Adicional sino que por el contrario ha evidenciado en su accionar ante éstos una actitud francamente reticente.

Que tampoco se advierten interpretaciones de los Fiscos involucrados que, formuladas con anterioridad a la compulsión, permitan inferir que se indujo a error a Full Medicine S.A., sino que, por el contrario, su accionar respondió a una decisión propia.

Que en virtud de lo expuesto y habiendo el Fisco del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires revocado la resolución contra la cual se accionara ante esta Comisión Arbitral (Resolución N° 28/04 DGR 2005 revocada por la Res. N° 3673 DGR 2005), corresponde no hacer lugar a la acción interpuesta por FULL MEDICINE S.R.L. contra la Resolución N° 2804/DGR/2005 del Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18/08/77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar a la acción interpuesta por la firma FULL MEDICINE S.R.L. contra la Resolución N° 2804/DGR/2005 del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por las razones expuestas 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

**ANEXO VI.2.**

**COMISION PLENARIA**

RESOLUCIÓN N° 11/2002 (C.P.)

Visto el expediente C.M. N° 264/2001 DEHEZA SAICF c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, en el que la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución de la Comisión Arbitral N° 27/2001, y

CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los requisitos de temporalidad previstos en la ley de la materia para que resulte procedente el recurso planteado (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que según surge de la resolución apelada la empresa tiene su domicilio social en la Ciudad de Buenos Aires y explota estaciones de servicio en su mayoría de propiedad de Shell CAPSA, en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, realizando la comercialización de combustibles por cuenta y orden de Shell CAPSA.

Que la empresa aplicaba el régimen del artículo 11 a los ingresos por comisiones que recibe por su actividad en la Provincia de Buenos Aires, pero respecto de los ingresos que obtiene por similares actividades en la Ciudad de Buenos Aires aplica el régimen del artículo 2° del Convenio Multilateral en el entendimiento de que no procede distribuir la base por el artículo 11, por cuanto la sede, el lugar de venta y de radicación de los bienes se encuentra en una misma jurisdicción.

Que la Comisión Arbitral considera que la distribución que contempla el artículo 11 del Convenio Multilateral es el resultado del carácter que adquiere el contribuyente ante la venta por cuenta de terceros (intermediario, consignatario, etc.) por lo que no hay razón para diferenciar tal carácter según que la venta se realice en una u otra jurisdicción, conforme a lo cual no hace lugar a la acción planteada por DEHEZA SAICF en la resolución que ésta apela.

Que la empresa se agravia manifestando que no se dan los dos recaudos previstos en el artículo 11 del Convenio Multilateral en lo que se refiere a que el intermediario tenga su sede en una jurisdicción y comercialice bienes en otra, manifestando que la Comisión Arbitral efectuó una interpretación analógica de la norma que está en pugna con el principio constitucional de legalidad de los tributos.

Que en apoyo de su tesis cita Jurisprudencia referida a que “las leyes tributarias son de aplicación estricta y no pueden extenderse a casos o cosas no comprendidas claramente en su letra y en los propósitos manifiestos del legislador” ( Fallos 198:193 en “Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires c/

Casiana Casaux”, entre otros muchos que menciona), entendiendo que esa extensión analógica es lo que hace al fundamento de la Resolución C. A. N° 21/01 ahora apelada.

Que el Fisco determinante entiende que los ingresos por comisiones percibidos por el desempeño de una misma actividad deben ser atribuidos aplicando la misma metodología, tanto para aquellos obtenidos en la jurisdicción sede como en cualquier otra provincia.

Que el artículo 11 del Convenio Multilateral se refiere a la actividad de intermediación, y esa es la actividad concreta que realiza la empresa cuando vende combustible, ya sea en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, por lo que no existen coeficientes de gastos ni de ingresos, sino que un porcentaje de los ingresos se atribuye directamente a la jurisdicción donde se encuentra la sede o la oficina central.

Que este criterio es el mismo que se manifiesta en los artículos 6º, 7º, 10, y 12 del referido Convenio y lo que significa es que el régimen especial para este tipo de actividades ha querido garantizar un porcentual fijo para el lugar donde se encuentre la sede, oficina, y/o administración del contribuyente, y el resto por el lugar en el que la operación se realiza, o se efectúa la obra, o se presta el servicio, según corresponda.

Que cuando la oficina central está situada en la misma jurisdicción en donde se encuentren los bienes no corresponde distribuir ingresos porque bienes y oficina central están ubicados en el mismo lugar, por lo que no hay otra jurisdicción más que esa única en donde se desarrollan las actividades; a lo que le corresponde atribuirse el 100% de los ingresos.

Que la distribución de los ingresos en el caso del artículo 11 se plantea en función del carácter que adquiere el sujeto ante la venta por cuenta de terceros, de manera que no habría razón para diferenciar tal carácter por el hecho de que esa venta fuera realizada en una u otra jurisdicción.

Que respecto a los planteos que realiza la apelante en lo referido a la interpretación de las normas y a la posible vulnerabilidad de principios constitucionales, cabe aclarar que ello no ocurre en el caso, ya que todos los antecedentes que cita se refieren a la aplicación de posibles nuevos o distintos tributos y de lo que trata el Convenio Multilateral es de la distribución de la base imponible de un tributo único que alcanza a un contribuyente con actividad interjurisdiccional.

Que asimismo, esa distribución interjurisdiccional que está plasmada en la norma, tiene organismos de aplicación que son la Comisión Arbitral y Plenaria cuyas funciones específicas son las de dictar normas interpretativas de ese Convenio.

Que respecto al planteo realizado sobre la compensación entre Fiscos, debe entenderse como una solicitud de aplicar las normas del Protocolo Adicional, pero según surge de lo actuado no existen divergencias entre los fiscos que justifique la aplicación de esa herramienta de compensación.

Que obra en autos dictamen de la Asesoría.

Por ello;

LA COMISION PLENARIA  
(Convenio Multilateral del 18.08.77)  
RESUELVE:

ARTICULO 1º) - No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma DEHEZA SAICF contra la Resolución N° 27/2001 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, conforme a los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones y archivar las actuaciones.-

**MARIO A. SALINARDI**  
**SECRETARIO**

**ALEJANDRO RAFAEL RETEGUI**  
**PRESIDENTE**

**RESOLUCION N° 10/2005 (C.P.)**

VISTO el Expediente CM. N° 342/2002 por el cual AUCHAN ARGENTINA S.A., interpone acción contra la Resolución N° 15/2003 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, y

**CONSIDERANDO:**

Que de conformidad a la presentación de fecha 21/10/03 se solicita la intervención de la Comisión Plenaria a efectos que se subsane la omisión incurrida en la Resolución N° 15/2003 de manera de resolver el planteo concerniente a la aplicación del Protocolo Adicional.

Que en respuesta a dicha presentación, y ante una observación de la Representación de la Provincia de Buenos Aires en orden a que la resolución determinativa no se encontraba firme, la Comisión Arbitral realizó las acciones pertinentes a fines de constatar el estado procesal de las actuaciones en sede local.

Que en respuesta a ello, Auchan Argentina S.A. hizo saber que la firma tiene interpuesto, sin resolución, en el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el recurso que la instancia procesal de la Jurisdicción tiene establecido para accionar ante dicha instancia.

Que de conformidad a ello no se halla cumplimentado el requisito previsto en el apartado 1) del artículo 1° del Protocolo Adicional, -que exista determinación firme por parte del Fisco actuante-, para que proceda la avocación de esta Comisión a considerar si resulta procedente su aplicación al caso.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

**LA COMISION PLENARIA**

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

**RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1°) -** No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma AUCHAN ARGENTINA S.A. contra la Resolución de Comisión Arbitral N° 15/2003, conforme a los fundamentos expresados en los considerandos de la presente.

**ARTICULO 2°):** Notificar a las partes interesadas con copia de la presente, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

**LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO**

**CR. ROBERTO AMADEO GATTA - PRESIDENTE**