

RESOLUCIÓN N° 14/2007 (C.P)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 533/2005 por el cual la Empresa de Transporte Aconquija SRL y la Provincia de Tucumán promueven sendos recursos de apelación (art. 25 del Convenio Multilateral) contra la Resolución (CA) N° 33/06, por la cual se desestima la acción planteada contra la Disposición N° DF N° 197/2005 dictada por la Administración General de Rentas de la Provincia de Catamarca, y

CONSIDERANDO:

Que se encuentran acreditados en autos los requisitos de tiempo y forma previstos por las normas aplicables a la materia, por lo que los recursos resultan procedentes (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la resolución apelada desestimó la acción planteada por la Empresa de Transporte Aconquija S.R.L. contra la disposición citada, por considerar que en el caso resulta de aplicación el artículo 9° del Convenio Multilateral, debiendo atribuir la empresa el 100 % de los pasajes al lugar donde asciende el pasajero. Contra ese acto, se alza no sólo la empresa accionante sino también la Provincia de Tucumán.

Que en su apelación la Provincia de Tucumán expresa que el conflicto estriba respecto de los viajes especiales que realiza la empresa; que Catamarca pretende para sí el 100% de los pasajes porque en esa Jurisdicción asciende el pasajero, y en su entender, ese criterio colisiona con el sentido y alcance del art. 9° del Convenio Multilateral pues no resulta representativo de la actividad económica llevada a cabo por la empresa, resultando la Jurisdicción afectada por esa decisión en virtud de que la distribución de base que se pretende es contraria a la función del Convenio Multilateral, y además, juzga absurdo que como Jurisdicción sede de la empresa y determinante de la actividad se vea privada de recibir base imponible.

Que para Tucumán, en el caso no se da el presupuesto del art. 9° del Convenio Multilateral, atento a que el lugar de origen del viaje, donde se produce el ascenso de los pasajeros, no coincide con la Jurisdicción donde se encuentra el asiento principal de la empresa, siendo precisamente éste de donde parte el vehículo vacío hacia Catamarca. Por lo tanto no coinciden los presupuestos de hecho y de derecho previstos en el art. 9° del Convenio Multilateral, por lo que para este caso particular resulta aplicable el Régimen General del art. 2°.

Que sostener la aplicación del art. 9° del Convenio Multilateral diciendo que origen del viaje es donde asciende el pasajero, significa que Tucumán, que es donde está el asiento principal del

contribuyente, donde se soporta la mayoría de los gastos, no tendría atribución de base. Expresa que de esta manera no se da la situación de compensación que supone la aplicación del art. 9° del Convenio Multilateral; tampoco la función básica del Convenio Multilateral cual es distribuir base imponible entre las Jurisdicciones en función del grado de actividad económica que realiza el contribuyente.

Que por ello, cuando la norma dice que se “podrá gravar”, otorga a cada Fisco la facultad de aplicar las disposiciones del artículo, de lo que resulta evidente que éste está previendo cierto tipo de situaciones por las cuales resulta inaplicable. Es decir, que su aplicación es facultativa, sino el artículo diría “deberá”. Dice que el art. 9° del Convenio Multilateral presupone una simetría, dada por idas y vueltas, que en el caso no se configura, impidiendo la compensación de tributaciones.

Que dice que no es irrelevante que el ómnibus parta vacío de Tucumán. Reitera su idea sobre las idas y vueltas y expresa que los gastos representan un parámetro del volumen de la actividad desarrollada en cada Jurisdicción, de lo que resulta la inequidad del art. 9° del Convenio Multilateral que fue concebido por razones de simplicidad y equidad distributiva, situación que no se verifica. Afirma que los regímenes especiales son de aplicación estricta, como excepción al régimen general, pero que aún así, le son aplicables los principios que rigen el Convenio Multilateral: que su Jurisdicción es determinante en el desarrollo de la actividad y no mera Jurisdicción de tránsito.

Que cita en su apoyo el caso de Transporte Sauer, en donde a pesar de ostentar la empresa el carácter de transportista, resultaba más razonable la aplicación conjunta del régimen especial y del general, teniendo en cuenta las características particulares. Que si bien ese caso está referido a transporte internacional considera acertado el criterio del Plenario de apartarse de la rígida aplicación del régimen especial; que un mismo contribuyente puede estar sujeto al régimen general y a uno o más regímenes especiales. Sostiene además, que el intérprete no debe encasillarse en un régimen específico o rígido sino procurar una correcta y justa aplicación del Convenio Multilateral.

Que para dicha Jurisdicción su posición es equidistante de los criterios de Catamarca y del contribuyente, pues estos aplican el art. 9° del Convenio Multilateral, razón por la cual requieren la aplicación del régimen especial para los viajes especiales, seguramente por entender que ese es el sentido correcto que pretende el Convenio Multilateral. Afirma que mediante la resolución impugnada, se violan los dos pilares que tiene el Convenio que son, evitar la superposición de impuestos pero sin resignar base total, pues ello equivale a renunciar al ejercicio de la potestad tributaria, y por otro lado, el Convenio Multilateral quiere distribuir base imponible en todas las Jurisdicciones donde el contribuyente tenga actividad, por gastos e ingresos, y al asignar los ingresos a una sola Jurisdicción no se cumple con ese requisito.

Que a fs. 179/190 luce la apelación de la Empresa de Transporte Aconquija SRL que comienza enumerando los considerandos de la resolución que impugna y critica varios de ellos.

Que asevera que Catamarca y la Comisión Arbitral desnaturalizan el concepto expuesto por Althabe en su obra; que este autor es claro cuando afirma “que desde ese lugar se demanda el servicio”,

lo que en este caso se refiere a la Provincia de Tucumán. Que el servicio es completo, global, de ida y vuelta, sui generis; que los ingresos se deben asignar al lugar de origen del viaje que es Tucumán.

Que el considerando 30 resume la polémica cual es que para la empresa origen del viaje es Tucumán, no para Catamarca, y que la firma se funda en el art. 9° del Convenio Multilateral. Además, para la empresa el precio se atribuye al lugar de origen del viaje, mientras que Catamarca lo atribuye al lugar donde ascienden los pasajeros.

Que el contrato no fija el precio del servicio desde que suben los pasajeros, lugar que carece de importancia. Que el texto legal habla de origen del viaje y no de lugar de ascenso del pasajero. Refuta el considerando 33 al sostener que lo relevante es la partida del ómnibus de Tucumán; que es la base para la fijación del precio de cada uno de los viajes, con independencia al lugar donde sube el pasajero.

Que expresa que el contrato tiene características diferentes al contrato de transporte; que éste es entre una empresa y un pasajero mientras que el presente es entre dos empresas. Que ha facturado de acuerdo a la realidad de los hechos; que la Comisión Arbitral se equivoca al considerar de la misma manera los viajes especiales con el transporte individual, y describe los modos de instrumentar cada uno de ellos. Sostiene que se fuerza la interpretación para decir que origen del viaje es donde sube el pasajero y que no existe disposición legal que disponga esa solución.

Que insiste el apelante que en los viajes especiales el origen del viaje es el lugar de donde parte el ómnibus para prestar el servicio. Que se trata de un servicio diferente al de línea ya que en los viajes especiales, a diferencia de los de línea, el pasajero no es parte del contrato de transporte. Hace referencia a figuras existentes en el IVA y Ganancias para sostener que el contrato se ha suscripto y el precio se ha fijado por el recorrido que el buque u ómnibus deba efectuar desde un punto de partida fijado, que es el origen del viaje, hasta el fin del recorrido, siendo irrelevante la existencia de pasajero o carga y el lugar de ascenso.

Que acompaña prueba, ofrece el testimonio de un funcionario de La Alumbreira; hace reserva del caso federal y pide se revoque la Resolución (CA) 33/2006.

Que a fs. 295/299 la Provincia de Catamarca contesta el traslado que le fuera conferido.

Que resalta que el art. 9° del Convenio Multilateral tiene en cuenta el lugar de origen del viaje con independencia al lugar de donde parte la unidad de transporte; que el lugar de origen hace referencia al punto de partida de los pasajeros o cargas, que puede o no coincidir con el lugar de la cual parte la unidad.

Que al referirse luego a los argumentos de Tucumán, afirma que es infundado pretender la inaplicabilidad del art. 9° del Convenio Multilateral porque el lugar de origen del viaje no coincida con el lugar donde se halla la sede de la empresa.

Que la manifestación de Tucumán de que es absurda la aplicabilidad del art. 9° del Convenio Multilateral porque no recibe base imponible por los viajes especiales, le contesta que el Convenio Multilateral, para la atribución de base prevé un régimen general y varios especiales teniendo en cuenta las particularidades de cada actividad; y que el hecho de asignar base imponible al lugar de origen del viaje tiene como fundamento una realidad económica pues es el lugar donde se devengan los ingresos y esa Jurisdicción es la facultada para gravar. Que el artículo lo que hace es distribuir la base en forma objetiva, que no encierra injusticia alguna para Tucumán, pues cuando los viajeros ascienden en dicha Provincia allí se configura el inicio del viaje.

Que considera infundado que Tucumán diga que debería gravar tales ingresos -por el régimen general- por considerar que es la Jurisdicción donde está la sede de la empresa.

Que con respecto a la palabra “podrá” contenida en el art. 9° del Convenio Multilateral, si bien originariamente el contribuyente lo había planteado como una opción, es Tucumán quien ahora la muestra como una opción para el juzgador, de optar entre el régimen general y el especial. Que en definitiva la facultad de optar es por gravar o no determinados ingresos en una u otra Jurisdicción, que la elección es de cada Fisco, cada uno de los cuales podrá ejercer esa facultad pero sólo sobre la porción de ingresos que le pertenece.

Que sostiene que no corresponde hacer una distinción entre viajes especiales y de línea pues la norma no la hace; que origen del viaje es el mismo en ambos, y que sería poco serio e incongruente considerar en un caso un origen y en otro, uno distinto. Afirma que para que exista viaje en los términos del art. 9° del Convenio Multilateral es necesario el transporte de pasajeros o cosas.

Que distingue el contrato de transporte de la mera traslación de personas que puede ser onerosa o gratuita. Dice que no viaja el medio de transporte sino el pasajero y donde éste asciende es el origen del viaje.

Se opone a la aplicación del régimen general, o especial según el criterio del contribuyente, por cuanto la distribución de la base está prevista en el propio Convenio Multilateral, por no existir vacíos normativos ni oscuridad que justifique una interpretación distinta a la dada por la Comisión Arbitral. Pide la confirmación de la resolución apelada.

Que para esta Comisión Plenaria las cuestiones que se plantean pueden resumirse de la siguiente manera: para la empresa, los ingresos provenientes de viajes especiales deben atribuirse a Tucumán conforme al art. 9° del Convenio Multilateral porque es allí donde se produce el inicio del viaje, la partida del ómnibus. Tucumán en cambio, sostiene que en este tipo de viajes resulta de aplicación el Régimen General establecido por el art. 2° de dicho Cuerpo; y Catamarca mantiene su postura originaria, de que los ingresos deben a ella atribuirse porque el inicio del viaje, según el art. 9° del Convenio Multilateral, se produce con el ascenso del pasajero, que ocurre en esa Provincia, criterio éste que quedó plasmado en la resolución que hoy se impugna.

Que con el conocimiento actual, los distintos antecedentes existentes en la materia y la doctrina elaborada alrededor del art. 9º del Convenio Multilateral, no resulta de aplicación el Régimen General del art. 2º, como pretende la Provincia de Tucumán, sino el art. 9º del Convenio Multilateral, tal como lo resolvió la Comisión Arbitral.

Que en materia de transporte de pasajeros o cargas, ha sido generalmente aceptado que el lugar de origen del viaje es aquel donde asciende el pasajero o sube la carga y no otro. No obran antecedentes de peso que en algún caso anterior semejante al controvertido se hubiera decidido en el sentido que propone Tucumán, que el lugar de ascenso del pasajero debería coincidir con el asiento principal de la empresa partiendo de allí los vehículos.

Que el artículo 9º del Convenio Multilateral es claro al decir que el 100% de los pasajes o fletes deben atribuirse al lugar de origen del viaje, con independencia a toda otra consideración, entendiendo por origen del viaje aquél donde asciende el pasajero.

Que la norma establece un método directo de atribución de la base, extremadamente simple, lo que permite suponer que el legislador quiso dar esa solución en esta materia enervando toda eventual puja por la distribución de la base imponible. De esta manera, tradicionalmente se ha considerado que todos los movimientos del medio de transporte, previos o posteriores al ascenso del pasajero o de la carga no se toman en consideración para tal distribución, como tampoco el mero tránsito del vehículo con su carga por distintas Jurisdicciones, a pesar de que es indudable que aquellos movimientos o este tránsito, generan gastos para el transportista, los cuales, para la disposición legal son irrelevantes.

Que a juicio de esta Comisión tampoco debería merecer un tratamiento especial el hecho de que la empresa tenga su sede en la Jurisdicción apelante, por cuanto aún en los viajes de líneas regulares, se desprecia tal circunstancia. Obsérvese que de los Regímenes Especiales, el del transporte es el único que atribuye la totalidad de la base a una sola Jurisdicción.

Que la norma señala la Jurisdicción a la que debe asignarse el ingreso del contribuyente por la realización de hechos económicos que ella describe. El decisorio apelado parte de la idea de que los hechos llevados a cabo por la empresa encuadran en la previsión normativa, y en función a ello la Comisión Arbitral decide la aplicabilidad del art. 9º avalando la posición de Catamarca.

Que en materia de empresas de transporte interjurisdiccional no se tiene en cuenta el gasto realizado en la Jurisdicción de origen del viaje, aún sabiendo que siempre existe; tampoco su cuantía. Pero además de ello, tampoco la norma toma en consideración otros elementos, en particular el lugar donde se halla la sede de la empresa u otros relacionados con la prestación del servicio de transporte, sino el hecho concreto del transporte de personas o cosas.

Que la aplicación del régimen general a este caso, implicaría desvirtuar el contenido claro del art. 9º del Convenio Multilateral. Si bien no existe impedimento alguno para aplicar el Régimen General y alguno de los especiales e inclusive complementar alguno de éstos con aquel, tal proceder, tratándose de

una empresa de transporte aunque por distintos tipos de viajes, debería evaluarse con sentido estricto, so riesgo de desvirtuar la norma.

Que la contestación de Catamarca hace un detallado examen de la expresión “gravar” contenida en el art. 9º del Convenio Multilateral. No caben dudas de que el vocablo hace referencia a la potestad de los Fiscos involucrados, de gravar o no el transporte. La potestad de gravar o desgravar no es una facultad que esté en cabeza del contribuyente, sino de aquéllos que estén investidos de potestad tributaria. Que además, se considera que la Comisión Arbitral carece de esa facultad, precisamente porque no tiene atribuciones para ello, cuestión muy distinta a la de interpretar una norma en cuyo caso puede arribar a soluciones más o menos extensivas, pero siempre respetando las formas y métodos técnicos que gobiernan la materia y sin desnaturalizarla.

Que es cierto que en el caso particular de la empresa Sauer que cita Tucumán, se resolvió la aplicación combinada del Régimen Especial del art. 9º del Convenio Multilateral con el general. Pero hay que advertir, que lo decidido sobre el punto está referido exclusivamente a la temática allí considerada (viajes con origen en el exterior del país) que obligaba a recurrir inexorablemente al Régimen General.

Que la pretensión de Tucumán de aplicar el Régimen General, a diferencia de las otras partes que requieren el especial del art. 9º del Convenio Multilateral, aunque con distinto sentido, es una postura distinta o si se prefiere, equidistante de las otras dos, pero esa circunstancia por sí misma no invalida las posiciones de las otras partes ni la del decisorio, pues aunque pretenda ser superadora, corresponde aplicar la regla vigente.

Que en suma, Tucumán no logra conmover lo decidido por la resolución apelada.

Que los argumentos esgrimidos por la empresa apelante son de un tenor semejante a los traídos en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral. La actuación de ésta no merece tacha alguna, pues al tratarse el caso fueron consideradas todas las cuestiones relevantes introducidas por la empresa, aunque no haya coincidido con ella y resuelto en sentido contrario al solicitado.

Que a juicio de esta Comisión el origen del viaje en el caso de transporte interjurisdiccional ocurre en aquella Jurisdicción donde asciende el pasajero o la carga, por entender que el objeto relevante del contrato de transporte es el traslado de un lugar a otro de una persona o una cosa. Siendo así, los movimientos del medio de transporte vacío, aunque sean generadores de gasto, no autorizan a atribuir ingresos a la Jurisdicción donde se producen.

Que es cierto que el art. 9º del Convenio Multilateral no habla de ascenso de pasajero o carga, pero esa solución no resulta caprichosa, sino que es fruto de la tarea que debe llevar a cabo el intérprete de la norma dándole a ella el sentido que más se avenga a lo por ella querido. Obsérvese que la norma tampoco hace referencia a los distintos medios de transporte, pero no hay duda que refiere a los que puedan transportar personas o cosas, en la medida en que se cumplan los restantes requisitos que

contempla.

Que la empresa acepta que se está en presencia de un contrato de transporte aunque le asigna a éste características diferentes a uno típico, pero la Comisión estima que esas particularidades son indiferentes a los fines del encuadramiento de los viajes especiales en el art. 9º del Convenio Multilateral.

Que la resolución apelada trata cada uno de los temas que hoy trae la apelante. De manera particular considera que origen del viaje es el lugar de ascenso del pasajero, siendo irrelevante el hecho de que los ómnibus partan vacíos del taller ubicado en Tucumán. Además, le resta importancia al evento de que el contrato sea entre dos empresas, que consista en poner a disposición un “ómnibus con chofer” y al modo de facturar los viajes, pues en todos los casos la Comisión entendió que resultaba aplicable el art. 9º del Convenio Multilateral, pero no como lo hacía la empresa, sino Catamarca. La Comisión Arbitral es categórica al rechazar la pretensión de Transporte Aconquija, cuando dice que a los fines del encuadramiento en el art. 9º del Convenio Multilateral no interesan los movimientos de coches vacíos, aunque se expliciten costos en la facturación, pues ellos no son generadores de ingresos inmediatos para la empresa pues allí no hay pasajeros a transportar.

Que la prueba documental está agregada. Hay una nueva prueba documental aportada por el contribuyente a fs. 191 que consiste en una nota emitida por Minera La Alumbrera con posterioridad al decisorio apelado y en tal caso, inoportuna e inadmisibile. No obstante, interesa resaltar que la nota citada se refiere a cuestiones ya traídas por la contribuyente como ser la relación comercial entre ambas empresas, modos de contratación y fijación del precio, las cuales fueron consideradas en la resolución. Además expresa que han existido servicios, sin individualizarlos, que fueron pagados a Aconquija sin haber transportado personas de ida ni de vuelta, y cita un ejemplo en el que habría ocurrido describiéndolo de manera hipotética. La resolución tuvo en cuenta el viaje de ida vacío, inclusive transportar un número menor o mayor de pasajeros sin haber descartado la eventualidad de que por las razones climáticas aludidas algún viaje se realizara sin pasajeros tanto de ida como de vuelta, ya que éste es un caso aislado, excepcional, que no amerita un tratamiento diferenciado, menos aún por tratarse de una prueba inadmisibile en esta etapa.

Que por lo expresado en los considerandos, corresponde desestimar las apelaciones interpuestas por la Provincia de Tucumán y la Empresa de Transporte Aconquija SRL, confirmando la Resolución (CA) N° 33/06.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

LA COMISIÓN PLENARIA

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar los recursos de apelación interpuestos por la Provincia de Tucumán y la Empresa de Transporte Aconquija SRL contra la Resolución (CA) N° 33/06, por 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

CRA. ALICIA COZZARÍN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE