

## RESOLUCIÓN N° 8/2006 (C.A.)

VISTO el Expte. C.M. N° 480/2004 iniciado por la firma EDUARDO GOYANARTE S.A. contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 978/2004, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

### CONSIDERANDO:

Que se dan en autos los recaudos de tiempo y forma requeridos por las normas que rigen la materia para la configuración del caso concreto previsto en el art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral, por lo que la acción resulta procedente.

Que la recurrente en su escrito, expresa:

- La Dirección Provincial de Rentas no ha dado cumplimiento a las previsiones establecidas en el artículo 2° de la Resolución General de Comisión Arbitral N° 62/95 que establece que el Fisco que inspeccione a un contribuyente alcanzado por el Convenio Multilateral, deberá hacerlo saber a las demás Jurisdicciones involucradas a fin de que las mismas, si lo deciden, puedan actuar en forma conjunta.
- En la Resolución impugnada se reclaman diferencias por Impuesto sobre los Ingresos Brutos con fundamento en un supuesto error de criterio en la determinación del coeficiente de gastos.
- Se ha impugnado la atribución de los gastos efectuada en concepto de luz, gas, teléfono, administrativos, de computación, desatendiendo las consideraciones efectuadas por esta parte cuando se afirmó que se han considerado esos gastos como directamente relacionados con la comercialización de los productos, con independencia de su lugar de pago, asignándose el 50% de los mismos a la sede y el restante 50% en relación a los ingresos derivados de las ventas, obedeciendo a una razonable estimación, en virtud de que en el resto de las Jurisdicciones intervinientes, también se han efectuado este tipo de gastos que se relacionan directamente con las ventas.
- La forma de atribución de los gastos mencionados no encuentra una definición expresa en la normativa, razón por la cual ello debe analizarse en el caso concreto. Consecuentemente, la cuestión a dilucidar está dada por el hecho de considerar cuando un gasto se soporta en una Jurisdicción a los fines de poder ser atribuido a la misma.
- A poco de analizar el artículo 4° del Convenio Multilateral, puede advertirse claramente que la enunciación que el mismo efectúa es a título meramente enunciativo y no taxativo, circunstancia que permite concluir que existen gastos relacionados directamente con la actividad desarrollada en una

Jurisdicción y son los referidos gastos de comercialización, dentro de los cuales se puede incluir como conjunto y/o unidad económica, los gastos de luz, gas, teléfono, de administración y de computación.

- La autoridad de aplicación a los fines de definir el criterio a utilizar para asignar estos gastos debe atender a la verdadera naturaleza económica que subyace en la comercialización de los productos, y debe tenerse en cuenta que ello y la entrega de los mismos en otras Jurisdicciones resulta una actividad generadora de gastos en las mismas y, por ende, perfectamente atribuibles a aquéllas.

- El restante criterio que se impugna en la Resolución Determinativa dictada, es el que respecta a la atribución de los gastos derivados por “fletes”, toda vez que el propio artículo 4° del Convenio Multilateral, dispone que “... Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las Jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible”.

- En ese sentido se ha dicho que su asignación a las distintas Jurisdicciones debe realizarse en igual proporción a todas en las que se realice la actividad alcanzada por el Convenio, es decir, no a las Jurisdicciones entre las cuales se realice el transporte sino a las Jurisdicciones entre las cuales deben atribuirse los ingresos brutos totales.

- El agente fiscal actuante en las presentes actuaciones ha errado en la aplicación de las normas del Convenio Multilateral y ello ha sido convalidado por los actos administrativos dictados en autos, precisamente en dos cuestiones:

1. No aplicó el criterio de unicidad jurídica.
2. Incurrió en erróneo cómputo de gastos financieros y bancarios (intereses) a los fines de la determinación del coeficiente de gastos.

- Como se pudo comprobar por la fiscalización, la firma desarrollaba dos actividades: venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores y venta al por menor de partes, piezas y accesorios, destacándose que la actividad de “venta minorista” se realiza exclusivamente en la Provincia de Buenos Aires.

- En un comienzo la empresa asignaba la totalidad de la base imponible conformada por los ingresos provenientes de la actividad de venta minorista a la Provincia de Buenos Aires, lo cual, indebidamente fue convalidado por el agente fiscal actuante, es decir, que a los efectos de la aplicación del coeficiente unificado se desagregaron las ventas minoristas de las mayoristas.

- Dicho criterio fue sustituido por la empresa, comenzando la aplicación del criterio de “unicidad jurídica” o convenio sujeto, el cual es de aplicación obligatoria, habida cuenta que dicha teoría sostiene que a excepción de los Regímenes Especiales, el Régimen General del Convenio Multilateral previsto en el art. 2° se aplica a todas las actividades que desarrollen los contribuyentes sujetos a las normas del Convenio Multilateral y, por ende, a todos sus ingresos ya que se está en presencia de un proceso económico complejo e inescindible.

- La Dirección Provincial de Rentas afirma que consideró los ingresos totales -ventas al por mayor y por menor- a los fines de aplicar el coeficiente unificado, lo cual no se ajusta a la verdad, toda vez que el propio inspector expresa que a estos efectos respetó la determinación impositiva efectuada por el sujeto fiscalizado, es decir, que no se incluyeron los ingresos derivados de las ventas al por menor, declaradas por error en su oportunidad.
- Respecto al otro agravio, el inspector ha considerado los gastos bancarios y los gastos financieros, en concepto de intereses, a los fines de calcular el coeficiente de gastos lo que no corresponde toda vez que el propio art. 3° del Convenio Multilateral establece que no se computarán como gastos, entre otros, los “intereses”.
- Tampoco puede convalidarse el argumento en el sentido que los mismos fueron considerados por la firma por lo que deben mantenerse a los efectos de la determinación correspondiente. Es que independientemente del criterio del contribuyente, que no responde a lo afirmado por el Fisco Provincial, lo cierto es que deben primar las previsiones normativas que rigen al efecto, las que establecen específicamente que los intereses no son gastos computables.
- El Protocolo Adicional resulta de aplicación obligatoria, una vez verificado el cumplimiento de los recaudos previstos para su procedencia, tal lo sucedido en el caso de autos, ya que Eduardo Goyanarte S.A. no omitió base imponible a los fines de liquidar y pagar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las distintas Jurisdicciones en que opera.

Que ante el traslado corrido oportunamente, la Jurisdicción manifiesta lo siguiente:

- Los gastos objeto de discusión (gastos de luz, teléfono, gas, administrativos y de computación) deben necesariamente atribuirse al lugar donde fueron efectivamente soportados, independientemente del lugar en donde son abonados (art. 2° y 4° C.M.).
- En modo alguno puede pretenderse atribuir gastos de teléfono, luz, gas, de computación y administrativos a Jurisdicciones en las cuales no se posee sucursales pues estaría faltando precisamente el lugar físico en donde se soporta el gasto.
- En razón de lo expuesto, los gastos sub-discussio, corresponderá se los atribuya a las Jurisdicciones en las que se ha constatado que “efectivamente fueron soportados”. El Convenio Multilateral en modo alguno puede establecer el criterio a seguir a fin de asignar la totalidad de los gastos que una empresa puede incurrir, sino que le basta con establecer ciertos parámetros que deberán ser interpretados “razonablemente” a la luz del caso concreto.
- El contribuyente se aparta de lo que establece el Convenio Multilateral ya que el artículo 4° expresamente establece que “se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una Jurisdicción,

cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etc.), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra...”.

- Respecto del modo en que se deben distribuir los gastos originados por los fletes, la Comisión Arbitral, a través de la Resolución N° 3/99 en el expediente CARVALAN GOÑI c/Provincia de Río Negro, estableció que debían ser atribuidos, por partes iguales, entre las Jurisdicciones en la que tenía lugar el origen y el destino del viaje, al expresar: “... en lo que respecta a la forma de distribución de los fletes, como gastos de transporte deben distribuirse por aplicación del artículo 4° del Convenio entre las Jurisdicciones en que éstos efectivamente se realicen, debiendo en el caso ser asignados por mitades a las Provincias de Buenos Aires y Río Negro, conforme lo ha venido realizando la contribuyente y expresamente lo ha aceptado esta última Jurisdicción”.
- Respecto del planteo efectuado en relación con la supuesta violación por parte de la Provincia de Buenos Aires del criterio de unicidad jurídica, cabe rechazar las afirmaciones efectuadas por el recurrente ya que en ningún momento el agente fiscal actuante ha informado que el criterio a seguir en autos era el de desagregar de los ingresos brutos totales del sujeto fiscalizado, a los fines de aplicar el coeficiente unificado del Convenio Multilateral, aquéllos originados por las ventas minoristas. A diferencia de lo sostenido por el contribuyente, se han considerado los ingresos totales del mismo, tanto los provenientes de la venta mayorista así como de la venta minorista y en base a ellos se calculó el coeficiente de ingresos correspondiente y, posteriormente, el coeficiente unificado respectivo para los períodos fiscalizados en autos. Es decir, que a los efectos de calcular el coeficiente de ingresos se consideraron los totales derivados de actividades realizadas por el contribuyente.
- En lo que hace a la aplicación del Protocolo Adicional corresponderá que, una vez resuelto el caso, la Comisión Arbitral se expida respecto del cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad de tal procedimiento.

Que puesta en el análisis de tema, esta Comisión observa que de acuerdo con lo antes expuesto por ambas partes, la controversia se centra en la asignación interjurisdiccional, a los efectos del coeficiente de atribución del Convenio, de determinados gastos -luz, gas, teléfono, administrativos, de computación- en los que se incurre para el desarrollo de la actividad de la empresa.

Que las normas de aplicación del Convenio Multilateral para determinar cual es el criterio de asignación de los gastos incurridos por el contribuyente, son el inciso a) del artículo 3° que establece que el coeficiente de gastos se calculará “en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada Jurisdicción”, y el artículo 4° que define que son efectivamente soportados “cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etc.) aún cuando la erogación que él represente se efectuó en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la Jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren”.

Que conforme a la definición dada por la propia norma se debe determinar si los gastos en cuestión son soportados en la Jurisdicción donde se presta el servicio o en las jurisdicciones donde se encuentran domiciliados los clientes.

Que el criterio empleado por la recurrente asignando parte de los gastos a la Jurisdicción en donde se genera el ingreso, no responde a los preceptos contenidos en las disposiciones comentadas, ya que esta forma de atribución está reservada para la atribución de los ingresos, mientras que para los gastos debe seguirse la definición prevista en el artículo 4º, es decir, atribuirlos a la Jurisdicción donde fueron soportados.

Que se observa que dicho criterio ha sido aplicado en forma muy parcializada, exclusivamente para estos gastos, mientras que para el resto de los relacionados con la comercialización de sus productos, ha seguido las pautas pertinentes contenidas en las disposiciones del Convenio Multilateral.

Que los gastos referidos han sido producto de la actividad realizada por el contribuyente en Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, es decir, que han sido soportados en la misma, por lo que deberían ser asignados a ésta a los fines del cálculo del coeficiente de gastos pertinente.

Que respecto al criterio de atribución de los gastos derivados por “fletes”, la firma los ha asignado en igual proporción, es decir por partes iguales, a todas las Jurisdicciones en donde se realiza la actividad alcanzada por el Convenio, mientras que la Provincia de Buenos Aires, los distribuyó entre las provincias en que se lleva a cabo el transporte, o sea, entre las Jurisdicciones de origen y destino del flete.

Que la interpretación realizada por la Jurisdicción, tiene como antecedente el criterio contenido en la Resolución C.A. N° 39/99, recaída en el expediente CM N° 195/98 iniciado por la firma CARVALAN GOÑI Carlos A. c/Provincia de Río Negro, que considera que los fletes, como gastos de transporte, deben distribuirse por aplicación del artículo 4º del Convenio entre las Jurisdicciones en que éstos efectivamente se realicen.

Que en relación al cuestionamiento de la firma por la presunta violación por parte del Fisco provincial del criterio de unicidad, éste manifiesta que a los efectos del cálculo del coeficiente de ingresos, consideró la totalidad de los ingresos brutos del contribuyente, tanto los provenientes de la venta mayorista como la minorista, conforme a lo consignado en los formularios agregados al expediente administrativo.

Que en consideración a todo lo antes expuesto es que no corresponde hacer lugar al recurso planteado por la firma contribuyente.

Que en lo que hace a la solicitud de la aplicación del Protocolo Adicional corresponderá su análisis 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 pertinente 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 EDUARDO GOYANARTE S.A. contra la Resolución N° 978/2004 dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires 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**