

RESOLUCIÓN N° 42/2007 (C.A.)

VISTO:

El Expediente C.M. N° 494/2005 por el cual el señor Juan Oklander, en representación debidamente acreditada de Automotores Juan Manuel Fangio S.A., y los señores María del Carmen Fuertes invocando la representación de Waldemar Verdi Junior, y Ademir Odoricio por derecho propio, promueven acción contra las Resoluciones Determinativas N° 1367/04 y 1468/04 dictadas por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y,

CONSIDERANDO:

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

Que los accionantes expresan que el objeto de su escrito es que se dejen sin efecto las resoluciones mencionadas y en el caso de que prevaleciera la pretensión de la Provincia de Buenos Aires, se disponga la aplicación del Protocolo Adicional.

Que se trata de un concesionario automotor radicado en la Ciudad de Buenos Aires, que hasta fines de 1998 tuvo actividad sólo en dicha Ciudad y que recién en esa fecha abre locales en la Provincia de Buenos Aires, algunos de ellos fuera de los períodos fiscalizados.

Que a fines de 1999 se anotician de que la Provincia de Buenos Aires pretendía diferencias por el impuesto desde 1994 a 1999; que precisan que la empresa no ha omitido base imponible, es decir que tributó sobre el 100% de los ingresos; que la controversia estriba en la atribución de los gastos y que la determinación no se ha hecho sobre base cierta.

Que señalan que los agravios son cuatro: a) que los gastos que la Provincia pretende asignarse no son atribuibles con certeza ni superan el mínimo; b) que los sueldos no son atribuibles a la jurisdicción del domicilio del adquirente, sino al lugar en que se presta el servicio; c) que las comisiones no son imputables ni a la jurisdicción del domicilio del adquirente ni siguiendo el criterio de los ingresos, y; d) que los ingresos por ventas de unidades no son atribuibles a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Que sobre la primera cuestión, indican que está demostrado en la causa que los gastos que el Fisco pretende asignarse nunca superaron el 10% del total de los gastos ni alguno de ellos el 2% del total. Agregan que entre 1994 y 1999, al tener un único local de venta, el grueso de sus gastos se realizó allí y que los incurridos en Provincia de Buenos Aires no superaron dichas proporciones, razón por la cual tales gastos no resultan computables según la Resolución General N° 22/1984.

Que según las resoluciones determinativas, las comisiones a terceros pudieron asignarse jurisdiccionalmente con certeza pero no indican ni acreditan que superen el 10%, de lo que surge que aceptan el criterio de la empresa. Además, tales actos excluyen a los fletes y las estadías con lo que cierran el tema a favor de Automotores Juan Manuel Fangio S.A. quien no tomó en cuenta esos gastos; con relación al “Fondo Fijo Tesorería y Ventas” aceptan que no supera el 10% y que no se ha atribuido en medida alguna a la Provincia. Con relación a las comisiones pagadas por ventas, las determinaciones afirman que superan el 10%, por lo que sería un gasto computable, pero la Provincia no pretende su atribución.

Que como consecuencia de lo expuesto, los gastos objetados no son atribuibles con certeza a la Provincia y son de escasa significación por lo que claramente se aplica la Resolución General N° 22/84.

Que además, ni los sueldos de los empleados vendedores ni las comisiones por venta pueden atribuirse a la jurisdicción del domicilio del adquirente de unidades, sino al lugar en que los agentes prestan los servicios. Afirman que los sueldos se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios, es decir, la Ciudad de Buenos Aires, porque esa prestación del servicio por parte del empleado vendedor nada tiene que ver con el domicilio del adquirente. Puntualizan que las resoluciones no dicen nada sobre cual habría sido la eventual actividad desarrollada en la Provincia ni contemplan la posibilidad de clientes domiciliados en ella que vienen a adquirir las unidades a la Ciudad de Buenos Aires, casos estos íntegramente atribuibles a esta jurisdicción.

Que manifiestan que las ventas efectuadas en la Provincia por comisionistas independientes no significan ni ejercicio de actividad ni realización de gastos en ella, aún cuando pudieran determinarse con certeza. Sobre las ventas efectuadas por vendedores de la firma, aseveran que es irrelevante que ellas fueran realizadas en el salón de la Ciudad de Buenos Aires a un comprador domiciliado en la Provincia.

Que los gastos incurridos por sus vendedores en la Provincia por peajes, combustibles, hoteles, etc. acreditan que los vendedores salen del local de la sede de la empresa, pero no ha explicado por qué esos gastos serían atribuibles a dicha jurisdicción ni ha justificado que tengan una significación que supere el 10% del total. Señalan que el Perito alude a que con la prueba sólo se ha pretendido demostrar la salida de los vendedores y no a cuantificar el gasto que admite no es significativo. Indican, además, las distintas razones por las cuales los vendedores pueden desplazarse desde la sede de la empresa.

Que sostienen que ni los salarios de los vendedores ni las comisiones por ventas son atribuibles al domicilio del adquirente; tampoco siguiendo el criterio de los ingresos. Afirman que tomar el monto de los sueldos y cargas sociales imputándolos a gastos de comercialización y distribuirlo en función del coeficiente de ingresos es un procedimiento carente de lógica. Además, que está demostrado que el personal se desempeñó regularmente en el salón de ventas de la Ciudad de Buenos Aires, razón por la cual no corresponde asignarlos a la Provincia en función del domicilio del adquirente.

Que manifiestan que es incorrecto utilizar algunos gastos de “Fondo Fijo de Tesorería y Fondo Fijo Ventas”, incurridos en la Provincia de Buenos Aires, de insignificante representatividad, para proyectar a esa jurisdicción una parte de los sueldos y cargas sociales del respectivo coeficiente de ingresos.

Que aseguran que los ingresos por ventas de unidades no son atribuibles a la jurisdicción del domicilio del adquirente. También, que originariamente la empresa había calculado los coeficientes de distribución exclusivamente en función de los ingresos, sin computar gastos dada su escasa significación y había imputado los ingresos a la jurisdicción del domicilio del adquirente, proceder que hoy entiende incorrecto ya que las ventas se realizan en la Ciudad de Buenos Aires, cualquiera fuere el domicilio del comprador, y por ello, la accionada recibió base en exceso. Que al pretender la Provincia de Buenos Aires aumentar ese exceso la empresa rectificó la primera atribución de ingresos, cuestión ésta que no ha dado lugar a la formulación de cargo alguno.

Que en el curso del procedimiento se resolvió que por la venta interjurisdiccional de automotores los ingresos deben asignarse al lugar de la entrega, no al domicilio de los adquirentes, como erróneamente lo había hecho Automotores Juan Manuel Fangio S.A., ni al lugar en que se efectúan las ventas, que es lo que corresponde. Que por todo ello, piden que la Comisión Arbitral ratifique el criterio tradicional de que en las ventas semejantes a las presentes, los ingresos no se adjudiquen al lugar de la mera entrega del vehículo sino a aquél en donde ocurre el ejercicio de la actividad, se ubica el local, se realiza la venta o la facturación.

Que por último, piden la aplicación del Protocolo Adicional para el caso de que la Comisión Arbitral ratifique el criterio de la Provincia de Buenos Aires. Señalan a continuación que es lo que Automotores Juan Manuel Fangio S.A. ha probado hasta aquí y las pruebas agregadas a las actuaciones administrativas. Hacen reserva del caso federal y piden se haga lugar a su planteo.

Que a su turno, la Provincia de Buenos Aires contesta que la accionante, a pesar de obtener cerca del 50% de sus ingresos por ventas a clientes de la Provincia, omitió asignar gastos a ella; inclusive pretende aplicar la Resolución General N° 22/84 para ciertas gastos. De ahí que se determinó asignar a ella aquéllos que con certeza fueron soportados en la Provincia.

Que en respuesta concreta a los agravios planteados, dice que procedió a modificar el coeficiente de gastos asignando los incurridos por el pago de comisiones pagadas a terceros por ventas efectuadas en la Provincia de Buenos Aires, por ser tal el lugar donde fueron efectivamente soportados.

Que afirma que es un error pretender aplicar la Resolución General N° 22/84 a cualquier tipo de gastos, tanto a los que pueden atribuirse con certeza como a los que no, ignorando el segundo párrafo del art. 4° del Convenio Multilateral. Alude a las conclusiones expuestas por un Perito, quien dice, sobre los fletes y estadías, que los comprobantes compulsados son exclusivamente fletes de terceros, realizados por varias empresas, que corresponden por traslados de vehículos desde Brasil y desde la Provincia hasta la sede de la firma, que no resultan computables por encuadrar en el art. 3° inc. a) del Convenio Multilateral y que, además, tampoco fueron tomados en cuenta por la accionante como gasto sino como

costo. Para dicho Perito, las “Comisiones Pagadas a Terceros” resultan un gasto que se pudo determinar con certeza y a la jurisdicción a la que correspondían ser atribuidas; y sobre el “Fondo Fijo Tesorería y Ventas”, sostuvo que es el único gasto que encuadraría dentro de la Resolución General N° 22/84 pero ese gasto no se imputó a la Provincia por no existir certidumbre sobre su cuantía, aunque con ellos se ha acreditado que los vendedores salen del local de la Ciudad de Buenos Aires y recorren la Provincia de Buenos Aires para vender. Sobre las “Comisiones Pagadas por Ventas”, continúa el experto, superan el 10 % del total de gastos computables del período.

Que la Provincia no desconoce que una parte importante de gastos se soporta en la Ciudad de Buenos Aires y que prueba de ello es que de un formulario que cita surge que alrededor de un 20 % de los gastos son para la Provincia de Buenos Aires y el restante 80% para las demás jurisdicciones.

Que el Perito designado por el Fisco ha especificado expresamente cuales son los gastos que han podido ser imputados con certeza y cuales no; precisando que sólo el “Fondo Fijo Tesorería y Ventas” es el único gasto incierto, aunque señala que él no le fue atribuido a la Provincia.

Que las comisiones pagadas a terceros son las abonadas por ventas efectuadas en la Provincia, habiendo adjuntado el Perito los papeles de trabajo con la totalidad de las pagadas, con apertura a cada una de las jurisdicciones. Aclara que fueron rectificadas ciertos formularios de ajuste teniendo en consideración que originariamente dichas comisiones habían sido establecidas en función del coeficiente de ingresos, ello en razón de que el Perito tuvo a la vista la totalidad de comprobantes de gastos soportados en esta jurisdicción y pudo determinar con seguridad a qué jurisdicción debían asignarse.

Que en cuanto al pedido de que se ratifiquen los criterios de la Comisión Arbitral en los casos Sauma, Eiroa y Diyón, contesta que ellas tratan sobre atribución de ingresos, mientras que en esta causa se trata de gastos. Que además, en el caso Sauma, en cuanto a la atribución de gastos, los Organismos de Aplicación han ratificado plenamente el criterio del art. 4° del Convenio Multilateral, de asignarlos a la jurisdicción en la cual fueron soportados.

Que sobre la aplicación del Protocolo Adicional, dice que corresponderá su análisis en el momento oportuno. Pide por todo ello se desestime el pedido.

Que para esta Comisión Arbitral, a los fines de precisar el conflicto suscitado debe señalarse que ambas resoluciones atacadas están referidas a una misma controversia, aunque de distintos períodos fiscales. Así, la Resolución N° 1367/04 trata de los períodos 1994 y 1 a 11 de 1995; mientras que la Resolución 1468/04 se refiere a los períodos 1996, 1997, 1998 y 1 a 10 de 1999.

Que el agravio de que los gastos que la Provincia pretende asignarse no son atribuibles con certeza ni superan el mínimo, merece la siguiente consideración.

Que el segundo párrafo del art. 4° del Convenio Multilateral expresa que los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa

significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá asignarlos mediante estimación razonablemente fundada. A su turno, el art. 9° del Anexo a la Resolución General N° 1/2007 (ex R.G. (CA) 22/84), que reglamenta dicho párrafo, prevé que serán considerados de escasa significación aquellos que, en su conjunto, no superen el 10% del total de los gastos computables y cada uno individualmente no represente más del 20% de dicho porcentaje.

Que la previsión alude a los gastos respecto a los cuales el contribuyente o el Fisco se encuentran ante una razonable imposibilidad técnica de hacer la atribución porque carecen de un conocimiento seguro y evidente para hacerlo. Queda descartada la aplicación de dicha resolución toda vez que el conjunto de gastos supere el 10% del total o cada uno de ellos sobrepase el 20% del porcentaje antes citado.

Que de lo expuesto surge como regla que los gastos, aún los pocos significativos, deben asignarse a la jurisdicción donde fueron soportados y sólo ante la imposibilidad de hacerlo, recurrir a la vía indicada.

Que cuando el citado párrafo del art. 4° del Convenio Multilateral se refiere a que en “caso contrario” se distribuirán de determinada manera, está refiriéndose a aquellas hipótesis en que los gastos superen los porcentajes establecidos por el art. 9° del Anexo a la Resolución General N° 1/2007 (ex R.G. (CA) 22/84) y, en tal supuesto, podrá hacerse la atribución mediante una estimación apoyada en razones.

Que se colige de todo esto, que debe prevalecer el criterio de que todos los gastos deben imputarse siguiendo la directiva establecida por el primer párrafo del art. 4° del Convenio Multilateral, cualquiera fuere la cuantía del gasto y su relación con el total de ellos, y como excepción, cuando sean escasos en los términos del segundo párrafo, acudir a asignarlos como prevé la resolución general citada.

Que en suma, el hecho de que la Provincia haya redistribuido los gastos, no genera violación a norma alguna del Convenio Multilateral, precisamente porque por esa vía demuestra que había elementos suficientes para hacer la atribución. Ante esta circunstancia, el contribuyente podrá discutir si un gasto fue bien o mal atribuido pero no insistir en que carece de certeza -pues se demuestra lo contrario- ni que sean de escasa significación.

Que en la presente causa los fletes y estadías no fueron considerados gastos sino costos, criterio o tratamiento no objetado por las partes. Las comisiones pagadas a terceros pudieron determinarse con certeza y a qué jurisdicción correspondían; el Fondo Fijo Tesorería y Ventas no se atribuyó a la Provincia de Buenos Aires y no pudo establecerse con certeza, mientras que las Comisiones pagadas por ventas, superan el 10% del total de gastos. Por lo dicho en párrafos anteriores, el único gasto encuadrable en el art. 9° del Anexo a la Resolución General N° 1/2007 (ex R.G. N° 22/84) es el Fondo Fijo Tesorería y Ventas.

Que por otra parte, no es necesario que la Provincia acredite que los distintos gastos superen el 10%, como pretende el contribuyente, en la medida en que puedan atribuirse de manera precisa.

Que además, sostiene la accionante que los sueldos no son atribuibles a la jurisdicción del domicilio del

adquirente, sino al lugar en que se presta el servicio.

Que la regla que establece el Convenio Multilateral para el presente caso, es que los gastos se atribuyan a la jurisdicción donde fueron soportados con independencia a que sea o no el domicilio del adquirente. El art. 4º del Convenio Multilateral dice que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle, aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra.

Que la norma cita particularmente a los sueldos, jornales y otras remuneraciones y considera que se soportan en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren, sin tomar en cuenta el lugar en el que se abonan. Se supone que la erogación por sueldos se produce en la Ciudad de Buenos Aires, pero si el empleado no presta servicios exclusivamente en dicha jurisdicción sino que se desplaza a otras para prestar sus servicios, se debe entender que estas últimas tendrán derecho a que se les atribuya parte de esos gastos pues si se obrara en contrario se violentaría el art. 4º del Convenio, al imputarlos sólo al lugar donde se produjo la erogación.

Que por ese motivo es correcta la posición del Fisco accionado al pretender que se le asigne una porción de tales gastos en la medida en que una parte de la prestación del servicio se lleva a cabo en su jurisdicción; hubo un desplazamiento del empleado, y también la propia empresa aparece aceptando este criterio desde el momento en que afirma que no corresponde la atribución a la jurisdicción del domicilio del adquirente sino a aquella en que se prestan los servicios, sólo en proporción a la actividad desplegada.

Que los gastos incurridos por los vendedores de Automotores Juan Manuel Fangio S.A. en materia de peajes, combustibles, etc., tal como dice la accionante, acreditan una extensión de actividad a una jurisdicción extraña y se considera que deben asignarse a aquella donde tales gastos fueron soportados. Está sobreentendido que los gastos son aquellos vinculados con la actividad comercial de la empresa, cuando con ellos, de manera directa o indirecta, se persigue la obtención actual o potencial de un ingreso, como son los ejemplos traídos por la empresa.

Que se coincide con la accionante en que estos gastos no deben atribuirse con el mismo criterio que los ingresos, porque aquellos y éstos se asignan tomando en cuenta parámetros distintos; debiendo reiterarse que no corresponde que los gastos se adjudiquen a la jurisdicción del domicilio del adquirente, sino en la forma antes indicada.

Que en conclusión, una parte de los sueldos deberán atribuirse a la jurisdicción de la prestación del servicio, aquella en los que se prestan y a ello habrá que sumarle aquellos gastos por peajes, combustibles, etc., encuadrando el caso en el inciso b) del art. 2º y también en el art. 4º del Convenio Multilateral.

Que es cierto lo afirmado por la empresa de que las comisiones no son atribuibles ni a la jurisdicción del domicilio del adquirente ni siguiendo el criterio de los ingresos, sino a la jurisdicción donde fueron

soportadas.

Que la intermediación de un tercero en la venta de los productos de la accionante en jurisdicción extraña a la de su sede, mediante el cobro de comisiones, implica que la empresa extiende su actividad a esa jurisdicción. El pago de una comisión efectuada a dicho tercero, debe entenderse que es un gasto que ha sido soportado en la jurisdicción donde desplegó su actividad a favor de la empresa, que es el elemento determinante, que probablemente pudo llevarse a cabo en la del domicilio del adquirente, pero que no es por esta circunstancia sino por aquélla, que un Fisco puede pretender la atribución de gastos.

Que la afirmación de la empresa de que los ingresos por ventas de unidades no son atribuibles a la jurisdicción del domicilio del adquirente, resulta una cuestión extraña a esta causa, por cuanto aquí se está tratando la problemática de los gastos y no la de los ingresos.

Que la versión de la empresa de no haber omitido base imponible sólo será útil a la hora de analizar la procedencia de la aplicación del Protocolo Adicional, razón por la cual el tratamiento de esta cuestión debe postergarse.

Que la circunstancia de que la determinación se haya hecho sobre base cierta, como dicen las resoluciones impugnadas o sobre base presunta, como afirma la empresa, no es un tema relevante en esta instancia, por cuanto básicamente la controversia estriba en los criterios disímiles de las partes en la atribución de diversos gastos a distintas jurisdicciones y no a las fuentes de donde proviene la información para su dictado y, por otro lado, sea una u otra, deben cumplir una serie de requisitos legales que las legitimen, amén de que en ambos casos procede que la Comisión las analice.

Que corresponde tener presente la reserva del caso federal.

Que obra en autos el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

## LA COMISIÓN ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción planteada por la empresa Automotores Juan Manuel Fangio S.A. y otros contra las Resoluciones Determinativas Nos. 1367/04 y 1468/04 dictadas por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto se refiere a la atribución de gastos de escasa significación, por los fundamentos expuestos en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º) - Disponer que con relación a los salarios, comisiones y otros gastos vinculados a ellos,

la Provincia de Buenos Aires si correspondiere, adecue la cuantificación y atribución a los criterios expuestos en los considerandos 3) y 4), por los fundamentos expuestos en ellos.

**ARTÍCULO 3º) - Notificar a las partes interesadas y hacerla saber a las demás Jurisdicciones adheridas.**

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

**CR. JUAN MANUEL BRANDAN- VICEPRESIDENTE**