

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

BUENOS AIRES, 6 de octubre de 2021.

RESOLUCIÓN C.A. N.º 27/2021

VISTO:

El Expte. C.M. N° 1546/2018 “Sport Club S.A. c/ provincia de Tierra del Fuego”, en el cual la firma de referencia y los señores FMW., EDB. y PDC., como responsables solidarios, promueven la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución AREF (SGRU) N° 03/18 dictada por la Agencia de Recaudación Fueguina; y,

CONSIDERANDO:

Que la Comisión Plenaria a través de la Resolución (CP) N° 12/2020 revocó la Resolución C.A. N° 23/2019, declaró que la acción interpuesta por Sport Club S.A. y los responsables solidarios FMW., EDB. y PDC fue realizada en término, y devolvió los autos a esta Comisión Arbitral, motivo por el cual corresponde el tratamiento de las cuestiones de fondo planteadas.

Que los accionantes –en síntesis– señalan que la actividad de Sport Club S.A. consiste en venderles a empresas, bancos, instituciones, etc., abonos corporativos que le permiten al personal de esos entes la utilización de la red de gimnasios de la marca “Sport Club”, existiendo distintas categorías según la cantidad de actividades a que el beneficiario tiene derecho y el número de sedes a las que puede concurrir. Dice que todo eso está claramente pautado en cada contrato y la relación jurídico-comercial entre Sport Club S.A. y las empresas que explotan los gimnasios tiene la forma de una permuta de servicios y derechos no dinerario: los gimnasios utilizan una marca prestigiosa y arraigada y a cambio admiten a los abonados corporativos, conjuntamente con sus abonados propios, que son la base de su negocio y que mayoritariamente vienen atraídos por la marca. Agrega que las empresas e instituciones que contratan con Sport Club S.A. los abonos corporativos pagan una cifra determinada según el número de cápit as involucradas y todos los clubes de la cadena están ubicados en la Ciudad de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires, con la única excepción de Ushuaia.

Que refieren que un director de Sport Club S.A. se encontraba a mediados de 2010 en Ushuaia y vio un local apto para un gimnasio y pensó en alquilarlo para transferirle más adelante el contrato a una sociedad que se constituyera para su explotación, como ocurría con todos los otros; paralelamente, dicen que se contrató una constructora para demoler todo el interior del inmueble y prepararlo como gimnasio. Un grupo de personas constituyeron Sport Club Fueguina S.A. y en un momento dado, por razones de conveniencia optaron por otro local. Entonces, indican que dado que Sport Club S.A. tenía el contrato de alquiler por diez años, comenzó una negociación con el locador para devolver el local con el menor costo posible. En agosto de 2013 se inició la obra a fin de dejar el local en condiciones para su devolución, lo que se concluyó en febrero de 2014. Por su parte, puntualiza que Sport Club S.A. y Sport Club Fueguina S.A. suscribieron el tradicional contrato de uso de marca con las características habituales; sin embargo, por razones operativas debido a la distancia, no resultó eficiente el posible intercambio de abonados. Por tal motivo, enfatiza que el gimnasio de Ushuaia funciona en forma

COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77

totalmente individual y está excluido de todos los contratos corporativos. El ejemplo más claro –dicen– es el caso del Banco Patagonia, que tiene un contrato corporativo para su personal, que como en todos los otros casos, tiene vedado el acceso a Ushuaia. Ese banco tiene precisamente una sucursal en Ushuaia y ésta debió contratar con Sport Club Fueguina S.A. la concurrencia de su personal, ya que no era posible que lo hiciera mediante el contrato corporativo del banco. Lo mismo ocurrió con el otro gimnasio distante de Buenos Aires, ubicado en Neuquén, que fue cerrado hace ocho años. Sostienen, en cuanto al sustento territorial, que tanto el local alquilado como los trabajos efectuados, en ningún momento pasaron de ser actos preparatorios o inversiones previas a la instalación de un proyecto que nunca se llegó a concretar. Resaltan que aportaron en las actuaciones administrativas comprobantes de servicios públicos (gas, luz, obras y servicios sanitarios) con consumo 0,00 y la leyenda “Local sin actividad”. Los gastos incurridos tienen el carácter de pre-operativos y no dan origen a la aplicación del Convenio Multilateral. Citan en apoyo de su posición las Resoluciones CA N° 11/98 y N° 15/2003.

Que se agravan, además, que los gastos atribuidos a la jurisdicción de Tierra del Fuego se compusieron de la siguiente forma: a) gastos directos: los efectivamente realizados en la jurisdicción (surgen del libro IVA Compras y de los requerimientos cursados como información de terceros), más los gastos prorrateados por la aplicación del coeficiente determinado, teniendo en cuenta la relación entre los gastos efectivamente soportados en TDF y el total de gastos computables, el cual se aplicó a los gastos de administración y comercialización para determinar la incidencia indirecta de los mismos en la jurisdicción. Añaden que para determinar el coeficiente de ingresos el fisco consideró que teniendo en cuenta la “oferta de otorgamiento de licencia de uso de marca” aportada por Sport Club Fueguina S.A. y la respuesta brindada por los clientes corporativos, todos los clientes/asociados a Sport Club SA categoría “Total”, son potenciales usuarios de las instalaciones de Ushuaia, siendo que en esta categoría los beneficiarios pueden hacer uso de cualquier sede, el fisco procedió a aplicar al total de ingresos provenientes de la categoría “total” el coeficiente de gastos directos, determinado para la jurisdicción Tierra del Fuego. Reiteran que Sport Club SA obtiene sus ingresos exclusivamente de las empresas a las que les vende planes corporativos, que en ningún caso incluyen Ushuaia y, por su parte, dicen que Sport Club Fueguina S.A es un correcto y puntual contribuyente local de Tierra del Fuego, porque esa empresa sí genera ingresos en esa jurisdicción. Afirman que en todos los contratos corporativos hay un anexo con la lista taxativa de las sedes comprendidas y Ushuaia no aparece en ninguna de esas listas.

Que para el supuesto que no se haga lugar a lo planteado, solicitan la aplicación del Protocolo Adicional, porque Sport Club SA no omitió el pago del impuesto sobre los ingresos brutos sino que, eventualmente, atribuyó el ingreso que hubiese podido corresponder a la provincia de Tierra del Fuego a las restantes jurisdicciones en la que ejerce actividad. Aporta prueba documental y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Tierra del Fuego señala, en primer término, que los accionantes en su relato omiten considerar que el contrato suscripto entre Los Petreles SA y Sport Club Fueguina SA por el local sito en el Paseo del Fuego y que hizo rever la instalación del gimnasio en la calle Perito Moreno 1565 ya había sido presentado para su sellado el 25 de noviembre de 2011, siendo

COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77

dicha fecha anterior a que Sport Club SA le entregue a AG Ushuaia SRL el anticipo de obra para acondicionar el gimnasio sito en Perito Moreno 1565. Tampoco explica Sport Club S.A. –dice– cómo funciona en este caso puntual su relación con Sport Club Fueguina S.A. teniendo en cuenta que la contraprestación por el uso de la marca y por el asesoramiento que brinda Sport Club S.A. consiste en que los gimnasios le permiten el ingreso de los clientes corporativos de Sport Club S.A. y en el caso de Ushuaia esta reciprocidad no se da porque los clientes corporativos de Sport Club S.A. no pueden acceder al gimnasio de Ushuaia. Al respecto, señala que se cuenta con dos posibles soluciones: o bien Sport Club S.A. está haciendo caridad con los socios de Sport Club Fueguina S.A. al permitirles usar su marca y su know how sin contraprestación alguna de su parte o recibe una contraprestación que no declara pudiendo consistir en que los socios corporativos puedan usar esa sede. Agrega en este punto que todo acto de comercio se presume oneroso.

Que respecto de los comprobantes de servicios públicos con consumo 0 aportados por los accionante y la leyenda “local sin actividad”, indica que la documentación que se acompaña corresponde al domicilio sito en Perito Moreno 1525 y 1535, cuando el domicilio de la fiscalizada es Perito Moreno 1565. Por ello, señala que la prueba acompañada no puede considerarse fehaciente a los fines de acreditar que no hubo consumo en el local y menos que los medidores indicados se corresponden con el domicilio de Sport Club SA sito en Perito Moreno 1565. Asimismo, resalta que de las facturas de luz acompañadas no surge que la firma cuente con luz de obra que es en todo caso lo que debería haber sucedido de realizar las tareas por ellos indicadas de acondicionamiento del local cerrado. Añade que tal como sostiene la fiscalización no hay evidencia alguna que indique que el sitio locado estaba cerrado, ello ni siquiera consta en el acta de entrega del inmueble, producto de la rescisión del contrato. Sostiene que la propia fiscalizada le da al gasto una entidad distinta de ser meramente preparatorio cuando en la Memoria del Balance cerrado al 30 de junio de 2013 justificó el aumento en su estructura de gastos con motivo del alquiler en Ushuaia “utilizado para fines comerciales”: en el anexo C del mismo balance comercial indicó que el rubro específico “Alquiler y gastos Ushuaia” respondía a gastos de comercialización. Dice que todos los gastos, sean computables o no, otorgan sustento territorial para el fisco en el que estos son soportados. Agrega que tal como surge del Acta de Directorio del 20 de mayo de 2010, a pedido de una sociedad que se encontraba en formación (Sport Club Fueguina) la fiscalizada gestionó un contrato de alquiler en Ushuaia para la construcción de piletas, contrato que debía cederse una vez inscripta la sociedad Sport Club Fueguina. De las actuaciones llevadas a cabo no se desprende que tal cesión haya ocurrido; antes bien, el Convenio de Rescisión y Desocupación suscripto 3 años y medio después lo fue por la misma Sport Club SA.

Que enfatiza que la actividad de Sport Club SA no se limitó a locar un inmueble sino que realizó un despliegue de actividad que se condice con la realización de gastos y la obtención de ingresos en la jurisdicción de Tierra del Fuego. El contrato de locación en el shopping se suscribió como mínimo 2 años y medio antes de la rescisión del contrato entre Sport Club SA y Casa Hebeweiss SRL y la firma contrató la realización de trabajos en Perito Moreno 1565 luego de haberse celebrado el contrato de locación en el local del shopping. Sport Club SA sabía desde el año 2011 que Sport Club Fueguina SA iba a instalar el gimnasio en Perito Moreno 1460 sin perjuicio de lo cual continuó hasta el año 2014 con la locación de un inmueble en el que nadie iba a desarrollar actividad alguna,

COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77

ni ella ni Sport Club Fueguina SA. Sport Club SA efectuó gastos ya conociendo que Sport Club Fueguina SA había alquilado un local en otro domicilio para realizar su actividad bajo la marca Sport Club. Al respecto cita los gastos de comercialización en que incurrió Sport Club SA conforme factura A 0005-00000037 del 19 de marzo de 2012 emitida por Realty Commercial SA, la que bajo el nombre comercial de Retco, es la desarrolladora del shopping Paseo del Fuego.

Que destaca que entre otras evidencias del desarrollo de actividad en la provincia de Tierra del Fuego se puede observar que Sport Club SA en su página web realiza una reseña específica de Sport Club Ushuaia con detalle de la dirección, teléfono, contacto, detalle de horarios y los servicios ofrecidos. También el Convenio de Licencia de Uso de Marca, para la sede Ushuaia, prevé para el acceso a los gimnasios, la presentación de un carnet identificador con el logotipo de Sport Club SA. Del contrato aportado por Falabella SA surge que los beneficiarios deben abonar a Sport Club SA una suma en concepto de pago del carnet identificador. Quien incurre en el gasto de emisión del carnet es Sport Club SA, no los gimnasios adheridos, y a esto se agrega que Sport Club SA se compromete al envío de la credencial, a la sede elegida. Este gasto se encuentra documentado contablemente, por caso a fs. 89, en el anexo C a los Estados Contables cerrados al 30 de junio de 2013, como costos de servicio. Asimismo indica que Sport Club SA también pretende desconocer los gastos correspondientes a la cláusula 1.6 del convenio establecido con Sport Club Fueguina SA en donde se prevé que Sport Club SA identificará con su marca el local en la ciudad de Ushuaia, cláusula que implica la colocación de publicidad y propaganda en el local, en la papelería del gimnasio e identificar el local mismo con su marca. Estos gastos se encuentran rubricados como gastos de imprenta y gráfica y publicidad y propaganda.

Que dice que Sport Club SA señaló que habría taxatividad en las listas de los gimnasios habilitados en cada uno de los contratos; sin embargo esto no surge de la documentación obtenida en la fiscalización, en ninguna de las cláusulas de los contratos con empresas o en la licencia de uso de marca. Al contrario, de la Memoria del Balance cerrado al 30 de junio de 2010 se dejó por sentado como estrategia de la empresa a fin de consolidar su posición de liderazgo, el ofrecimiento de un servicio de *“clearing de socios que pueden acceder a todos y cada uno de los centros pagando en un solo lugar”*, y cuando refiere a todos y cada uno, mal puede entenderse que se trata de una lista taxativa. Analizado este mismo punto desde la perspectiva del convenio de uso de marca, tampoco se verifica esta taxatividad, ya que el gimnasio se compromete al *“ingreso irrestricto... a toda persona que sin pertenecer a su grupo de clientes, se presente en su establecimiento de la ciudad de Ushuaia, provincia de Tierra del Fuego... en tanto y en cuanto dichas personas concurren a ese establecimiento munidos de (i) un carnet identificador con el logotipo de SPORT CLUB, (II) talón de pago de los servicios que utilizará...”*. Nuevamente, señala que no puede entenderse que exista limitación alguna cuando refiere a *“toda persona”* que haya contratado los servicios de Sport Club SA. Las limitaciones se dan en términos del alcance de actividades que podrá realizar, no así de la sede, y recuerda que el ajuste se limitó a los socios *“Vip Total”*.

Que de lo expuesto, indica que se evidencia que la actividad de Sport Club SA, entendida como la necesaria interrelación entre la licencia de uso de marca otorgada a los gimnasios y los contratos de prestación de servicios con empresas y particulares, se

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

extiende a la jurisdicción de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Aporta prueba documental.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en determinar si existe sustento territorial por parte de Sport Club S.A. en la provincia de Tierra y la cuestión conexas de la atribución de ingresos y gastos provenientes de la actividad de la firma.

Que de las constancias obrantes en las actuaciones, se advierte que al momento de realizar la contratación del alquiler de un local en la ciudad de Ushuaia, Sport Club S.A. lo hizo a nombre propio con el objetivo de destinarlo a actividades deportivas, según consta en el propio contrato, con lo que queda demostrada su intencionalidad de realizar el ejercicio de una actividad en la provincia de Tierra del Fuego, al margen de la posibilidad de que con posterioridad decidiera la cesión de los derechos a un tercero; a lo que debe sumarse los gastos, computables o no, que le ocasionaron los trabajos realizados en el local arrendado y que se facturaron a su nombre. El hecho de que la posible destinataria de la cesión de la locación pudiera haber sido Sport Club Fueguina SA, cosa que no ocurrió puesto que ésta suscribió un Contrato de Concesión (Alquiler) en otra ubicación, no altera el hecho de que si esa actividad da lugar al hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, se verifica el sustento territorial en jurisdicción de Tierra del Fuego. La jurisdicción deja aclarado que: *“... la fiscalizada debió haberse inscripto en la jurisdicción Tierra del Fuego, desde agosto de 2010, fecha en la que comenzó la vigencia del contrato de locación del inmueble sito en la calle Perito Moreno N° 1565 de la localidad de Ushuaia entre Casa Hebeweiss SRL y Sport Club SA.”* y *“Asimismo destacó que Sport Club SA ofrece sus servicios en la Ciudad de Ushuaia a través de su página web...”*.

Que las pruebas aportadas en esta instancia por Sport Club SA y sus responsables solidarios, que consisten básicamente en algunas facturas de servicios, copia del convenio de rescisión y desocupación del local, constancias municipales y otras, no aportan elementos como para demostrar fehacientemente lo que sostiene en su escrito. Además acompaña constancias y convenios con empresas adheridas al servicio que presta, facturas y documentación varia, todas ellas correspondientes a períodos posteriores a los que abarca la determinación cuestionada.

Que, por lo expuesto, el sustento territorial por parte Sport Club S.A. en la provincia de Tierra del Fuego se encuentra acreditado.

Que en cuanto a la determinación de los coeficientes unificados por los períodos ajustados, esta Comisión Arbitral ha dicho en reiteradas ocasiones que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral no deben inmiscuirse en aquellas situaciones en que, por falta de aporte de información y/o documentación que avale fehacientemente el lugar adonde deben atribuirse determinados ingresos y/o gastos, las jurisdicciones utilicen métodos presuntivos para atribuirlos, siempre en función de las normas locales de cada una. Sin perjuicio de ello, se ha dicho también que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral deben velar para que los ingresos brutos de aquel contribuyente sujeto a sus normas, se distribuyan entre las jurisdicciones en donde desarrolle su actividad, en que cuenten con el debido sustento territorial, lo más equitativamente posible, respetando para ello los criterios de atribución vigentes, ya sea de ingresos o

COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77

gastos, evitando así la doble imposición, que es uno de los objetivos fundamentales del acuerdo.

Que, entonces, respecto de los gastos computables y no computables, se observa que a pesar de que en los balances de Sport Club S.A. ha denominado “costo de los servicios” a determinados conceptos de egresos, en el detalle de ingresos y gastos del anexo a los formularios CM 05 los consideró como gastos computables, salvo el importe correspondiente al concepto “Publicidad y Propaganda”, que, correctamente, lo incluyó dentro de los no computables. De las planillas acompañadas por la jurisdicción, surge que los conceptos que ha considerado como “costo de los servicios”, encuadrándolos en el inciso b) del artículo 3° del Convenio Multilateral como un costo de servicios que se contrata para su comercialización, hay erogaciones tales como Comisiones, Mejoras y Máquinas Sedes, Descuento Tarjetas, Gastos Carnets, Amortizaciones Bienes de Uso y Honorarios por Retribuciones y Servicios, etc., que, como se podrá apreciar, difícilmente puedan ser comercializados en forma individual, en el mismo estado que fueron prestados o suministrados por terceros, por lo cual integran aquellos gastos, entre otros, en que incurre un sujeto para las prestaciones que son el objeto de su actividad.

Que a esos efectos es importante destacar que cuando el Convenio Multilateral define cuales son los gastos computables con el objeto de determinar el coeficiente correspondiente, lo hace exclusivamente a esos efectos, sin que ello tenga implicancias en otros órdenes, ya sea contables o impositivos, y en el caso lo hace con la suficiente claridad como para que no haya dudas de cuáles son aquellos que se deben entender por “costo”, en el caso de los servicios prestados.

Que, conforme a lo expuesto precedentemente, la provincia de Tierra del Fuego deberá ajustar los gastos que ha considerado como “no computables” de acuerdo con las características de cada uno de los gastos incluidos dentro de lo que ha denominado “costo de servicios”.

Que, respecto de los ingresos, del contrato suscripto entre Sport Club S.A. y Sport Club Fuegoína S.A., surge detalladamente cuales son los derechos y obligaciones de las partes, que comprenden la obligación de ésta última de admitir en su gimnasio, sin pertenecer a su grupo de clientes, a toda persona que se identifique con un carnet con el logo de Sport Club y recibir el mismo tratamiento en todos aquellos centros con su marca, no haciendo ninguna referencia a valores económicos. Pareciera que se trata de una suerte de permuta que si bien no tiene una cuantificación dineraria no deja de ser un acto oneroso y con fines de lucro. Sport Club S.A. dice que esto no es así y que el gimnasio de Ushuaia no integraría la nómina para que se habilite el uso previsto en el convenio suscripto. Sin embargo, dicho convenio estuvo vigente durante los periodos ajustados y pareciera que esa circunstancia ha hecho que, ante la falta de aporte de información y/o documentación, la jurisdicción ha presumido que lo manifestado por la firma no responde a la realidad y estimara ingresos atribuibles a la ella, utilizando para ello el coeficiente de gastos directos, según lo que manifestara en su contestación al traslado corrido.

Que, al respecto, este proceder tiene las mismas observaciones que se mencionaran con relación al cálculo del coeficiente de gastos, puesto que los mismos, en especial por refacciones del local alquilado, no tienen una relación directa con los posibles ingresos que pudiera haber obtenido en la provincia de Tierra del Fuego, dado que

**COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

obedecen a otro tipo de requerimientos (mayormente por compromisos asumidos para la rescisión del contrato de alquiler) y no a los posibles ingresos, por lo que, en este punto, también la provincia de Tierra del Fuego deberá ajustar su pretensión conforme lo expuesto.

Que por lo demás, cabe resaltar que la determinación efectuada por la provincia de Tierra del Fuego sobre la base de presunciones, no compromete los derechos que pudieran corresponderle a las demás jurisdicciones en la atribución de los ingresos conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes.

Que respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, Sport Club S.A. no ha cumplimentado los requisitos exigidos por la Resolución General N° 3/2007, en particular su artículo 2°.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 8 de septiembre de 2021.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

**LA COMISIÓN ARBITRAL
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77
RESUELVE:**

ARTÍCULO 1°. Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por Sport Club S.A. y los señores FMW., EDB. y PDC., como responsables solidarios, contra la Resolución AREF (SGRU) N° 03/18 dictada por la Agencia de Recaudación Fueguina, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Disponer que la provincia de Tierra del Fuego deberá efectuar una reliquidación del ajuste de ingresos y del ajuste de gastos, conforme lo expuesto en los considerandos de la presente

ARTÍCULO 3°.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.



**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**



**AGUSTÍN DOMINGO
PRESIDENTE**