

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

LA RIOJA, 8 de septiembre de 2022.

RESOLUCIÓN CP N.º 16/2022

VISTO:

El “Expte. C.M. N° 1641/2020 “Interpack SA c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 29/2021; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma se ha presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que la apelante, en su recurso, señala que ha sido privada de su derecho de defensa, alegando la nulidad de la resolución apelada por “falta de apertura a prueba y auto contradicción”. En tal sentido, señala que la Comisión Arbitral, sin proveer la prueba ofrecida, confirma parcialmente el ajuste por falta de prueba, siendo esto una auto contradicción ya que señala que no se probó, pero contradictoriamente no admitió la apertura a prueba. Por ende, considera que al resolver omitiendo referirse siquiera a la prueba pericial oportunamente ofrecida y a la informativa, violentó el derecho de defensa de la empresa y se le ha quitado la posibilidad de demostrar la veracidad de sus dichos (más cuando se rechaza el planteo por falta de prueba), violando así el debido proceso adjetivo y el derecho de defensa. Por todo, expresa que le resulta oportuno recordar la vigencia del principio de la admisibilidad de la prueba, el cual dispone que sólo se denegará la producción de prueba en aquellos casos en que fueran realmente inconducentes, superfluas o meramente dilatorias. Fórmula ésta que no puede ser usada arbitrariamente por la administración para rechazar la producción de una prueba ya que las pruebas ofrecidas eran claramente tendientes a demostrar la correcta asignación de gastos. De todo lo expuesto, dice que la resolución recurrida es nula de nulidad absoluta e insanable por haber sido violentado el derecho de defensa de Interpack SA a través de la arbitraria denegación de la producción de la prueba ofrecida en el recurso, lo que así se pide sea declarado en esta instancia. En subsidio, pide expresamente que se permita producir la prueba que se ha denegado en la instancia anterior.

Que sobre los gastos de sueldos y jornales y gastos varios, expresa que como fuera expuesto al plantear el caso concreto, los gastos se distribuyen de acuerdo a su centro de costo, apropiándose en su gran mayoría a la provincia de Buenos Aires, dado que todas las plantas de la compañía se encuentran ubicadas en dicha jurisdicción y se apropian a otras jurisdicciones aquellos gastos que son soportados inequívocamente por otras jurisdicciones. Respecto de los rubros del cuadro de gastos del Balance de Publicación, destaca que los montos correspondientes a los mencionados rubros fueron apropiados a la provincia de Buenos Aires, excepto, “únicamente”, los correspondientes a centros de costos de comercialización: ellos son los gastos correspondientes a vendedores y administración de ventas, y no la totalidad de los mencionados rubros; fueron distribuidos los gastos de comercialización, únicamente, de los rubros mencionados, mediante ese prorrateo porque la fuerza de ventas de la compañía genera ingresos en las provincias a las cuales se

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

apropiaron dicha porción de gastos; destinan parte de su tiempo a generar ingresos en esas provincias, efectuando llamadas telefónicas, concertación de ventas a través de correos electrónicos, fax, entre otros. Adicionalmente, viajan y efectúan gastos en dichas provincias y los vendedores hacían rendiciones de los gastos soportados en otras provincias ante viajes, tomaban aéreos, es decir que además de las comunicaciones a distancia con los clientes, en muchas oportunidades había gastos inequívocamente soportados en las provincias como podría ser un gasto de hotel. Agrega que los vendedores de la empresa no tienen un plan de ruta estipulado, sino que operan de acuerdo a las necesidades de los clientes y necesidades de negocios de la empresa y no están divididos por provincia. Para atender a los clientes no tienen un esquema o cronograma específico de viajes, sino que viajan según las distintas necesidades que van surgiendo; estas son, generalmente, por reuniones de trabajo, negociaciones de precio, cierres de acuerdos, desarrollos de nuevos productos, presencia en pruebas de nuestros productos en las líneas de envasado, o también por inconvenientes de calidad o entregas; a su vez, una parte considerable de su tiempo la dedican a atender a los clientes de manera remota, vía e-mail o teléfono. Es decir, que indubitablemente los servicios y los gastos comerciales fueron prestados y soportados en las jurisdicciones en las que hubo ingresos y el método utilizado responde a la realidad económica y al mejor criterio al momento del armado del coeficiente. Alega que los gastos en el Convenio Multilateral son los que otorgan sustento territorial a las jurisdicciones y por ello es imposible otorgar la totalidad de gastos de comercialización a una sola jurisdicción sin impugnar el coeficiente de ingresos por asignación de ventas a las distintas jurisdicciones; los gastos de comercialización son los que permiten efectuar ventas en otras jurisdicciones, sino no existiría sustento territorial en aquellas.

Que a efectos de arrimar en estas actuaciones las probanzas de sus argumentos, ofrece certificación contable en la que consta que bajo el período en discusión la compañía adquirió nuevos clientes con entregas de la mercadería y utilización económica de las mismas en provincias diferentes a la provincia de Buenos Aires, lo cual demuestra la acción y trabajo de los vendedores en las otras provincias y la consecutiva apropiación de parte de sus sueldos y gastos a cada una de dichas provincias. Los sueldos del personal administrativo y operativo no presentan dudas y por ellos son asignados en el 100% a la provincia de Buenos Aires, pero los sueldos relacionados a comercialización, fuerza de ventas y administración de ventas, fueron apropiados de la forma más justa, proporcional y adecuada, en función a los criterios del impuesto sobre los ingresos brutos y criterios del Convenio Multilateral. Por otra parte, dice que el rubro “gastos varios” incluye: gastos de papelería y oficina, mantenimiento de insumos informáticos, refrigerios y almuerzos, gastos de representación, correos y encomiendas, atención a clientes y gastos varios de administración de ventas, de los cuales se apropió sólo los relativos a comercialización por coeficiente de ingresos y no el total del rubro. Por tanto, no es que se utilizó el coeficiente de ingresos por ventas para atribuir el total del rubro sino sólo la parte de comercialización.

Que, por otra parte, invoca violación de la normativa prevista por la Comisión Arbitral y solicita la aplicación del Protocolo Adicional. Cita doctrina y precedentes judiciales y ratifica la necesidad de dar intervención a las restantes jurisdicciones.

Que aporta certificación contable, ofrece pericial contable e informativa. Hace reserva del caso federal.

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires advierte que el recurso de apelación interpuesto por Interpack SA no introduce ninguna cuestión novedosa ni agravio distinto a los expuestos en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral, motivo por el cual no logra conmovier lo oportunamente resuelto por la Comisión Arbitral mediante la Resolución N° 29/2021.

Que destaca que no existe ninguna norma del Convenio que habilite a asignar gastos en función de ingresos y cita resoluciones de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral en dicho sentido. Dice que en oportunidad de contestar el traslado conferido por la Comisión Arbitral, alegó que conforme se desprendía del acto determinativo, durante el transcurso de la fiscalización y conforme quedó plasmado en Acta de Comprobación (fs.222/223), el contribuyente solo aportó papeles de trabajo de armado de bases imponibles, informando los criterios de asignación de ingresos y gastos para el armado del coeficiente unificado aplicable al período fiscalizado, la cual se encuentra agregada a fs. 224/227 y 395/399. Del análisis de la citada información se verificó que la firma no aportó la documentación respaldatoria que sustentara la asignación de gastos, quedando constancia de ello en papel de trabajo obrante a fs. 466. Asimismo, indica que al presentar descargo ante la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial, a fin de acreditar sus dichos, el contribuyente acompaña nuevamente papel de trabajo con la determinación del coeficiente de gastos, detallando los rubros de los sueldos y jornales, contribuciones sociales, telecomunicaciones y gastos varios, omitiendo proporcionar la documentación de respaldo correspondiente. Asimismo, advierte que de la propia presentación de la parte resultó el reconocimiento de ausencia de prueba que justifique la asignación de gastos efectuada, en tanto expresamente señaló que: *“Atento el volumen de operaciones e información y los conceptos de los que se trata, no se cuenta con un detalle de las cuentas contables de gastos que componen cada uno de los mencionados rubros del cuadro de gastos del balance de publicación por provincias del país en las que se opera...”*. Sostiene que la provincia de Buenos Aires no hizo más que atribuir los gastos en función del lugar donde los empleados en cuestión prestan efectivamente su servicio, tal como queda corroborado con las constancias del expediente administrativo y lo plasmado en la disposición determinativa, cumpliendo de esta forma con lo que manda el Convenio Multilateral y respetando el criterio sentado en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral que en diversos casos se pronunciaron en igual sentido. Añade que sin lugar a dudas se encuentra en cabeza del contribuyente la carga de destruir, con pruebas fehacientes, la presunción de legitimidad que todo acto administrativo conlleva y la resolución determinativa emanada de ARBA goza de tal presunción, quedando en cabeza de la firma de referencia demostrar acabadamente lo contrario; el particular que alega en contra de la administración, tiene a su cargo la carga de la prueba del hecho que invoca como acción o excepción. Por otra parte, recuerda que la Comisión Arbitral no está obligada a disponer medidas de prueba de los actuados que a sus estrados sean presentados, conforme lo dispuesto en el artículo 8° del Reglamento Procesal. A tenor de lo expuesto, reitera que Interpack SA pretende suplir su ineficiencia probatoria de las instancias oportunas previas, solicitando medidas inadmisibles en éste estado del proceso. Alega que Interpack SA no sólo no aportó la prueba documental idónea a instancias del proceso determinativo en aras de desvirtuar la fiscalización local (bastaba con acompañar las facturas que demuestren que los gastos que pretende agrupar con el calificativo de “comercialización en otras jurisdicciones” efectivamente fueron soportados en una jurisdicción distinta a provincia de Buenos Aires); tampoco lo hizo al momento de la

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

presentación frente a la Comisión Arbitral. Agrega que Interpack SA improcedentemente reitera en esta instancia que se le otorgue una pericia contable; remarca que la firma a instancias procesales de la Comisión Arbitral, pretendió impetrar similar medida probatoria, la cual no tuvo lugar en dicho estadio del pleito, toda vez que el medio idóneo para acreditar sus alegaciones era la prueba documental. A su vez y en este mismo sentido, advierte que el contribuyente en esta instancia pretende demostrar la existencia de gastos de comercialización soportados en una jurisdicción distinta a la provincia de Buenos Aires, mediante una certificación contable que sólo constató la presencia de clientes cuyas entregas se realizaron en jurisdicciones distintas a la de la provincia de Buenos Aires. Añade que para realizar su informe el perito no constató documentación que permita determinar la asignación a extraña jurisdicción de los rubros “sueldos y cargas sociales del personal de ventas” y “gastos varios”, como por ejemplo gastos de viajes, viáticos o planillas de visita de los empleados en jurisdicciones distintas a provincia de Buenos Aires. En rigor, el experto, mediante la certificación contable, solo centró su informe en querer demostrar la confección del coeficiente de ingresos, siendo que él mismo nunca estuvo controvertido, y no acreditó con documentación fehaciente e idónea, única prueba válida en el presente caso, donde fueron soportados los gastos, como prevé el espíritu del Convenio Multilateral en el art. 4°. Por las razones expuestas, dice que resulta improcedente e insuficiente la certificación contable, correspondiendo, entonces, confirmar el decisorio de Comisión Arbitral.

Que respecto a la citación a las demás jurisdicciones involucradas. Dice que el anoticiamiento de las presentes actuaciones se tuvo por satisfecho durante el devenir del procedimiento dentro de los órganos del Convenio Multilateral. Respecto del pedido de aplicación del mecanismo establecido por el Protocolo Adicional, corresponderá que esa Comisión se expida respecto del cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad del procedimiento en el marco de la Resolución General CA N° 3/2007. En tal sentido la Provincia de Buenos Aires manifiesta, tal como ya lo señalara en reiteradas oportunidades, su posición favorable a la aplicación del citado Protocolo, en la medida en que se den las circunstancias y se cumplan los recaudos formales y sustanciales exigidos por las disposiciones respectivas. Considera que la inducción a error por parte de algún fisco debe estar referida a la empresa presentante y la interpretación debe resultar de un juez administrativo y ser anterior al proceso determinativo de la obligación tributaria, por eso entiende que no se verifican los requisitos para que proceda la aplicación del citado mecanismo. Asimismo, con referencia a la cita de jurisprudencia por parte de la firma, señala que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Argencard S.A. e/ Provincia de Entre Ríos y otro s/ demanda de repetición”, como toda sentencia del Máximo Tribunal, en el sistema adoptado por el régimen argentino, en el que el control judicial de constitucionalidad no produce efectos derogatorios de la ley, ni tiene efectos erga omnes, sino solamente para el caso concreto. Es doctrina tradicional de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la declaración de inconstitucionalidad de una norma tiene solamente efectos inter partes, por ello, la declaración de inconstitucionalidad implica, en el derecho argentino, la no aplicación de la norma en el caso concreto, más no su derogación (cita fallos de CSJN).

Que esta Comisión Plenaria observa que de lo reseñado precedentemente, los puntos centrales del caso son: i) la solicitud de nulidad por parte de la apelante de la Resolución CA N° 29/2021; ii) cuál es la forma en que deben ser atribuidos los gastos correspondientes a: sueldos y jornales, y contribuciones sociales y gastos varios; y iii) la solicitud, en subsidio, por parte de la apelante de aplicar el Protocolo Adicional.

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

Que respecto del punto i), cabe poner de resalto que aun cuando la resolución apelada no desechó expresamente la prueba ofrecida por Interpack SA por no resultar idónea, sí lo hizo en forma indirecta al indicar qué se debía probar y de modo alguno si la prueba ofrecida cumplía tales extremos. En este punto es importante indicar que no alcanza con invocar o alegar argumentos sólidos para que se haga lugar a un planteo, ya que dichos argumentos deben tener y encontrar un respaldo probatorio para poder tener anclaje en la realidad. El Convenio Multilateral en su artículo 27° establece que en la atribución de los gastos e ingresos... se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen; y en su artículo 30 señala que los contribuyentes... están obligados a suministrar todos los elementos de juicio tendientes a establecer su verdadera situación fiscal, cualquiera sea la jurisdicción adherida que realice la fiscalización; estos dos principios, el de realidad económica y verdad material, se conjugan para exigir al fisco que su determinación sea –en tanto cuente con los elementos– sobre base cierta, pero también exige que las alegaciones del contribuyente deban contar con un sustento probatorio. Las alegaciones de carácter genérico, los documentos con información agregada (vgr. papeles de trabajo, informes, etc.) sin un análisis de la documentación de soporte o sin documentación de soporte, certificaciones contables sin examen de la documentación de respaldo, ofrecimientos de pruebas periciales generales, u otros medios similares carecen de valor para acreditar la plataforma fáctica en las que deben sustentarse los razonamientos. Corresponde precisar que el contribuyente ofreció como prueba pericial únicamente establecer si los libros son llevados en legal forma y todo otro punto de pericia pertinente para la solución del caso en apelación; en modo alguno, bien vale destacar, ello permite tener por acreditado el lugar en que los gastos en discusión fueron efectivamente soportados. Y en cuanto a la informativa hizo reserva. Por lo expuesto, el planteo de nulidad debe ser rechazado.

Que respecto del punto ii), tampoco puede prosperar la pretensión de la apelante. En efecto, la directriz sentada por el artículo 4° del Convenio Multilateral es que el gasto debe ser asignado al lugar en donde es efectivamente soportado, cuando tenga una relación directa con la actividad. En segundo lugar, a los fines de la asignación jurisdiccional de un gasto, debe tenerse presente la regla sentada por el segundo párrafo del artículo 4°, esto es, debe primar el principio de certeza. El contribuyente o el fisco deben intentar agotar los medios necesarios a fin de establecer con el mayor grado de certeza posible el lugar en que efectivamente es soportado un gasto teniendo en cuenta para ello la realidad económica (art. 27 y 30 del CM). En otras palabras, para que resulte posible la aplicación de un parámetro a los fines de la asignación de un gasto debe acreditarse la dificultad para asignar el mismo, salvo que dicha dificultad surja en forma clara y patente o se desprenda de la naturaleza del propio gasto. En este sentido, en cuanto a la asignación de sueldos y jornales y contribuciones sociales vinculadas a las fuerzas de venta de la empresa, debe –en primer lugar– asignarse al lugar en el que es soportado. En consecuencia, la asignación de estos rubros debe realizarse teniendo en cuenta la actividad de los empleados y su vinculación con la actividad de la empresa. Si bien el contribuyente alega que una parte de los empleados están afectados a tareas de comercialización, que los mismos viajan, que envían correos electrónicos como parte de sus acciones de ventas, no aporta gastos de hotel, restaurante, peajes, combustibles, no acompaña correos electrónicos, declaraciones de clientes u ofrece oficio a los mismos, etc.; es esto, no se ha acreditado la plataforma fáctica en que se sustenta. Si se trata de empleados cuya tarea consiste en realizar ventas o atender clientes de una determinada jurisdicción parece razonable que dicho gasto resulte atribuido

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

a dicha jurisdicción; ello es así, dado que la tarea del empleado tiene directa vinculación con la actividad del contribuyente que busca alcanzar a sujetos radicados en otras jurisdicciones. La situación actual y la evolución de la tecnología permiten que un empleado preste sus servicios en un lugar distinto al cual se encuentra su puesto de trabajo. Ahora si bien ello es posible, debe ser efectivamente acreditado, no basta con afirmar que un grupo de empleados esté asignado a brindar servicios en otras jurisdicciones para tener por cierto dicho hecho. Además, se tratan de hechos positivos que pueden ser acreditados en forma simple y sencilla, y encontrándose el contribuyente en la mejor forma de acreditar dicho hecho. En el caso concreto, en cuanto a los sueldos y jornales y las contribuciones de cargas sociales, el contribuyente se ha limitado a presentar un papel de trabajo, pero no ha aportado elementos que den sustento a que efectivamente ese grupo de empleados preste servicios en forma total o parcial en otras jurisdicciones. Siendo ello así, parece lógico que el fisco asigne el gasto al lugar en el que el empleado ha sido contratado, tiene su puesto de trabajo, y lógicamente –salvo prueba en contrario– es el lugar en el que se presta el servicio y se soporta el gasto. Por lo demás, carece de sentido avanzar sobre la razonabilidad o no de utilizar como parámetro los ingresos o las ventas, dado que no se ha acreditado que los empleados presten servicios que tengan efectos en otras jurisdicciones.

Que en cuanto a los mentados gastos varios, cabe concluir que la inclusión de estos en dicha categoría no implica por sí sólo que los mismos resulten difíciles de atribuir. Interpack SA no ha aportado siquiera un detalle de los mismos, no aporta comprobantes, ni otros elementos documentales que permitan evaluar cuáles son los gastos. A modo de ejemplo, los gastos por refrigerios y almuerzos se deben asignar al lugar en donde se brindaron los mismos, no resultando ello dificultoso, y siendo por lo tanto irrazonable –en principio– asignarlos en función de los ingresos.

Que, respecto del punto iii), la apelante se queja de que no se aplicó el Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, pero el escrito recursivo no contiene una crítica concreta y razonada de la resolución apelada en relación a este punto, sino que se limita a cuestionar mediante afirmaciones dogmáticas o meras discrepancias, que son claramente insuficientes para rebatir los fundamentos utilizados por la Comisión Arbitral para sostener su decisión, por lo que en este punto el recurso de apelación es formalmente inadmisibile.

Que, finalmente, respecto de la prueba acompañada en el recurso de apelación, cabe señalar que a tenor de lo dispuesto en los artículos 8° y 17 del Reglamento Procesal, no corresponde en esta instancia considerar dicha prueba.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 9 de junio de 2022.

Por ello,

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

**COMISIÓN PLENARIA  
CONVENIO MULTILATERAL  
DEL 18.08.77**

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Interpack SA contra la Resolución CA N° 29/2021, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2º.- Notificar a las partes interesadas, hacer saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.



**FERNANDO MAURICIO BIALE  
SECRETARIO**



**LUIS FERNANDO AGUILAR  
PRESIDENTE CP**