

## RESOLUCIÓN N° 6/2006 (C.A.)

VISTO el Expediente N° 463/2004 y sus agregados Nros. 464/2004 y 465/2004, iniciados por la firma VIACART S.A.C. c/Provincia de Buenos Aires a raíz del dictado de la Resolución Determinativa N° 207/2004, 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 en su presentación, la firma expresa:

- La controversia se suscita por el hecho que la Dirección Provincial de Rentas considera que los importes oblatos por la firma a los propietarios frentistas y a los Municipios –en ambos casos de la Provincia de Buenos Aires- durante los ejercicios fiscales 1994 y 1995, para poder ejercer la actividad de publicidad en la vía pública, son gastos computables a los efectos de la elaboración del coeficiente respectivo en el Convenio Multilateral y no un costo del servicio o el pago de un derecho, como los ha consignado la empresa.
- En ese sentido, la Resolución impugnada, entre otras cosas, expresa: “Que en el caso de autos, los montos de las cuentas alquileres y locaciones implican un gasto necesario para el ejercicio de la actividad ejercida por el contribuyente, esto es, son las erogaciones que requiere la actividad objeto del gravamen, para generar los ingresos que la retribuyen, ...es decir que tales montos están íntimamente vinculados con la actividad ejercida por la empresa en la Jurisdicción”. “Que consecuentemente, en el caso sub-examine estamos en presencia de un gasto computable que queda incluido en el párrafo primero del artículo 3° del Convenio Multilateral”.
- No se entiende, en principio, para que se ha esforzado la Dirección Provincial de Rentas en discriminar el carácter taxativo de los gastos no computables contra el carácter enunciativo de los que sí lo son, como tampoco el haber realizado un trabajo de similares características para deslindar el modo operativo de las expresiones insertas en el texto del Convenio respecto de las que lo están de manera meramente indicativa.
- Al no poder incluir los montos pagados por Viacart S.A.C. por las locaciones de espacios ubicados en el frente de los inmuebles como comprendidos en el caso de los alquileres que habla el párrafo primero del artículo 3° del Convenio Multilateral, el Fisco Provincial se ha visto en la necesidad de tener que abundar en consideraciones inoficiosas, realizando disquisiciones de carácter semántico

para poder concluir -no sin poder disimular las ostensibles carencias de su discurrir- en que tales gastos sí serían computables.

- No se entiende cuando alude a que no son gastos computables cuando se trata de gastos que refieren a la actividad propia sino de terceros, ya que en los dos rubros del caso –tanto las locaciones pagadas a propietarios frentistas como en los cánones abonados a los Municipios- también se trata de actividades de terceros y no propias de Viacart SAC, más allá de que tales actividades se encuentren exentas en la mayoría de las jurisdicciones.
- La empresa se dedica a la explotación de medios en la vía pública consistente en carteles, vallas de obras, pantallas trasiluminadas, sin iluminar, etcétera, distribuidas en todo el país. Estos elementos publicitarios son alquilados a clientes que deseen publicitar sus productos, y que -por tratarse de la modalidad de publicidad en la vía pública- la empresa se asegura de contar con medios o espacios físicos a contratar vía convenios o acuerdos de colaboración con Municipalidades para el uso de espacios públicos con fines de publicidad.
- Siendo la vía pública el ámbito donde se ejercerá la actividad imponible, en forma imprescindible debe contratarse con los servicios brindados por los propietarios frentistas o del servicio de uso de los lugares sometidos al dominio público para poder instalar los carteles o elementos: en el primer caso abona una suma que tiene el carácter de locación pero no con el alcance que le asigna el Convenio Multilateral a dichos gastos, pues dicha erogación es simplemente el costo de un servicio que se abona para poder tener el derecho de prestar el servicio a sus clientes, esto es el apoyar los carteles o elementos sin violar el derecho del propietario o el titular del cerramiento de obra al utilizar la empresa publicitaria dicha estructura para un uso comercial.
- Si el sujeto que percibe el canon locativo es una Municipalidad -con el mismo fin y objeto, solamente diferenciado en el carácter público de los bienes involucrados- la cuestión no varía en lo absoluto en cuanto a que tampoco se trata de un gasto computable. Cabe destacar que, en este caso, se agrega la circunstancia de tratarse de una erogación más fácilmente conceptualizable como “no computable” al estar previstos expresamente como tales los tributos o derechos abonados a los Municipios.
- En el caso, de manera infranqueable, tiene que contratar con los propietarios frentistas o con los Municipios la obtención del servicio de uso y goce de las superficies que se ven desde la vía pública como para poder ejercer así su actividad, no siendo sino otro tipo de costo equiparable a la compra de materia prima o a la mercadería de reventa.
- Producto de no tratarse de omisión de tributos sino de distintas interpretaciones, hace reserva de la aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral, y aboga por la aplicación del régimen de la Resolución General N° 62 de la Comisión Arbitral en la materia.

Que ante el traslado corrido oportunamente, la Jurisdicción expresa:

- Se entiende necesario describir la operatoria del contribuyente, quien a los efectos del desarrollo de su actividad se relaciona tanto con Municipios como con frentistas particulares.

Con las Municipalidades suscribe acuerdos de colaboración, concesiones o simples contratos, por medio de los cuales se compromete a la construcción de instalaciones (pantallas publicitarias, refugios, etc.) y como contraprestación obtiene la posibilidad de explotar las mismas por un determinado lapso, debiendo en la mayoría de los casos, abonar los derechos que por publicidad indique cada una de las ordenanzas vigentes, pero que nada tiene que ver con la construcción de los bienes y con la inversión que tiene que hacer la firma, que a posteriori quedará para los Municipios.

No existen constancias en las actuaciones administrativas referidas de que la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires haya considerado “gastos computables” a los derechos municipales que dice abonar el sujeto pasivo de tratas.

De las constancias obrantes en el expediente administrativo como de las que se acompañan al presente escrito, queda fehacientemente demostrado que lo que la firma de marras abona a los frentistas son alquileres y no otro concepto, motivo por el cual no resulta sustentable la posición de VIACART SAC de que se trata de un costo de un servicio contratado para su comercialización, que según lo dispuesto por el tercer párrafo del art. 3º del citado régimen legal, resultaría un gasto no computable.

- El alquiler de una cosa (mueble o inmueble) nunca puede ser considerado como “un servicio que se contrata para su comercialización”. Quien cede en locación un frente o el cerramiento de una obra, está alquilando un bien a Viacart S.A.C., la que deberá abonarle el alquiler pactado por el uso y goce que de tal frente o cerramiento efectúe. Esta es la definición prevista en el Código Civil, que además, en su art. 1623 establece que lo relativo al contrato de locación de servicios será juzgado por las normas que regulan las obligaciones de hacer.

- De un análisis efectuado de las constancias registrales del propio contribuyente (balance y demás documentación auditada) queda demostrado que el propio sujeto de la referencia expone en la cuenta “Alquileres y locaciones” precisamente las sumas que abona a los frentistas. Por lo tanto, en modo alguno puede luego pretender considerar que los mismos deben recibir el tratamiento de gastos no computables, cuando él mismo reconoce que son alquileres y los contabiliza como tal. Lo expuesto está probado con los recibos suscriptos por los frentistas obrantes a fs. 246 del expte. administrativo, los que se han agregado al presente.

- Asimismo en el expte. administrativo (fs. 22), obra una nota suscripta por el apoderado de la firma, en la cual consta que la empresa se dedica a la Explotación de Medios en la Vía Pública consistentes en carteleras, vallas de obra, pantallas transiluminadas, etc., y estos elementos son alquilados a clientes que deseen publicitar sus productos. Por ello, en modo alguno, puede ahora pretender que los alquileres que abona representan el costo de un servicio.

- Respecto de la relación desarrollada entre la firma y los Municipios, la Jurisdicción fundamenta su posición en las siguientes consideraciones:

- \* A fin de desarrollar su actividad en la vía pública, la firma se asegura contar con los medios o espacios físicos que servirán de soporte para colocar la publicidad que le requieran sus clientes. Para ello debe invertir y en lugar de pagar un alquiler sobre un bien que pertenece a un Municipio, la firma de marras recupera la inversión publicitando por 5,8 o 10 años.

- \* Con los contratos y ordenanzas que se han agregado al expediente de Comisión Arbitral, quedó demostrado que los Municipios no perciben ningún canon locativo, sino que por el contrario la firma efectúa una inversión para luego obtener la explotación de las pantallas publicitarias, instalaciones con dispositivos para la recolección de residuos, refugios, etc., por lo cual incurre en una grosera falacia el sujeto pasivo al afirmar que "...las sumas abonadas a los frentistas como a los Municipios representan costos equivalentes a la materia prima o a la mercadería de reventa...".

- \* En modo alguno puede afirmar el contribuyente que la inspección actuante ha considerado a los derechos municipales como gastos computables (conf. Formulario R 055 correspondiente a los períodos ajustados). Se adjuntó copia de los citados formularios.

- Respecto al pedido de 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 conforme a lo expuesto, la causa de la formulación del presente recurso está centrada en que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires considera que los importes oblatos a los propietarios frentistas y a los Municipios, para poder colocar las carteleras y así ejercer la actividad lucrativa por medio publicitario en la vía pública que lleva a cabo en gran parte del país, son gastos computables a los efectos de la elaboración del coeficiente respectivo a los fines del Convenio Multilateral, y no un costo del servicio o el pago de un derecho como los ha consignado la empresa.

Que la actividad de la firma es la explotación de medios en la vía pública, consistente en carteleras, vallas de obra, pantallas transiluminadas, sin iluminar, etc., y estos elementos son alquilados a clientes que deseen publicitar sus productos.

Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 3° del Convenio Multilateral, lo que se debe determinar es si las erogaciones que realiza la firma contribuyente por las locaciones de espacios, que no considera como alquileres, se encuentran comprendidos dentro de los denominados gastos computables.

Que la firma entiende que las citadas erogaciones son el "costo de los servicios contratados para su comercialización", es decir, no computables por estar comprendidos dentro del inciso b) del antes citado artículo 3°.

Que, por el contrario, la Provincia de Buenos Aires, al afirmar que se trata de un alquiler, entiende que nunca puede ser considerado como un servicio que se contrata para su comercialización, puesto que quien cede en locación un bien está alquilando ese bien a la empresa, quien deberá abonar el alquiler pactado por el uso y goce del mismo. La locación de servicios, según el Código Civil, será juzgada por las normas que regulan las obligaciones de hacer y aquí el propietario no asume ninguna.

Que respecto a los contratos suscriptos con los Municipios, de acuerdo con la documentación acompañada por la Jurisdicción, no se paga ningún canon, sino que la firma efectúa una inversión para luego obtener la explotación de las pantallas publicitarias, instalaciones con dispositivos para la recolección de residuos, refugios, etc., no habiendo la inspección considerado a los derechos municipales como gastos computables.

Que es necesario tener presente que el artículo 3° del Convenio Multilateral hace una separación entre los gastos que se consideran como computables, que son aquéllos que se originen por el ejercicio de la actividad, y enumera, en forma enunciativa cuales son, encontrándose entre ellos los “alquileres”, y expone, en forma taxativa, aquéllos no computables, entre los que se encuentra el “el costo de los servicios que se contraten para su comercialización”.

Que ello significa que para que el gasto no sea computable tiene que tratarse de un servicio que luego se comercializa, es decir que lo que se adquiera debe ser producto de la actividad de un tercero, para luego ser posteriormente vendido, situación que no se visualiza en la actividad desplegada por la firma contribuyente, puesto el objeto principal comercializado es la locación de elementos para publicidad en la vía pública, lo cual difiere con el concepto por el cual se abona a los frentistas -alquiler de inmuebles- que la propia empresa contabiliza como “alquileres” ya que se trata de bienes distintos.

Que la situación de los convenios suscriptos con los Municipios merecen las mismas consideraciones antes expuestas, es decir, las erogaciones derivadas de los mismos deben ser incluidas como gastos computables a los fines del artículo 2° del Convenio Multilateral.

Que es de destacar lo manifestado por la Jurisdicción, que en oportunidad de ser consultado el perito contador respecto a si los alquileres constituyen un costo operativo, el mismo responde que a su juicio los alquileres a los que hace referencia en los puntos de la pericia no constituyen un costo operativo ya que los mismos están determinados como gastos en el artículo 3° del Convenio Multilateral. Esta prueba fue ofrecida por el propio 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 obra en autos el correspondiente 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 VIACART S.A.C., contra la Resolución N° 207/04 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**