

## RESOLUCIÓN N° 21/2006 (C.A.)

Visto el Expediente C.M. N° 493/2005 mediante el cual la firma GILLETTE ARGENTINA S.A., interpone recurso contra la Resolución N° 1477, de fecha 23-12-2004, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, y

### CONSIDERANDO:

Que se encuentra habilitada la instancia del caso concreto prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral, dándose en autos los recaudos de temporalidad previstos por las normas de la materia, por lo que la acción resulta procedente.

Que el contribuyente en su presentación, manifiesta lo siguiente:

- Mediante la citada Resolución, la Jurisdicción modificó el coeficiente unificado atribuible a la misma, en virtud de los cambios introducidos al coeficiente de gastos, a saber:

1. Consideración como gastos no computables, a los fines del armado del coeficiente, a los correspondientes a Deudores Incobrables y Diferencias de Cambio.
2. Asignación a la Provincia de Buenos Aires de los gastos de amortización de Bienes de Uso.
3. Imputación del concepto de Gastos de Reorganización para el período 1997, coeficiente unificado 1998, a la Jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

La cuestión controvertida se centra en determinar si, en el caso, se reúnen los extremos fácticos legales exigidos por el Convenio Multilateral para que: a) los gastos referidos en el punto 1. revisten la condición de “computables” a los fines de la determinación del coeficiente, y b) los gastos incluidos en los puntos 2. y 3. correspondan ser atribuidos a la Ciudad de Buenos Aires.

- A fin de considerar como no computable al concepto “deudores incobrables”, la Jurisdicción se funda en el art. 163 del Código Fiscal Provincial en cuanto dispone que los mismos se deducirán de la base imponible, de lo cual concluye que dicho concepto resulta ser un menor ingreso y no un gasto, mientras que la firma entiende que se ha cometido un error al confundir las normativas que resultan aplicables para conformar, por un lado, la base imponible para determinar el impuesto en el ámbito local y, por el otro, para determinar el coeficiente unificado de cada Jurisdicción.

- A los fines de la conformación del coeficiente de gastos para la determinación del coeficiente unificado deberá estarse a lo previsto por las normas del Convenio Multilateral y no en lo dispuesto por los preceptos del Código Fiscal Provincial. Al respecto, dicho Convenio dispone que a los fines de

calcular el coeficiente de “ingresos” y de “gastos” se deben tomar las cifras que surgen del último balance cerrado en el año inmediato anterior (art. 5° C.M.).

- En el caso particular de la firma de referencia, corresponde tener en cuenta que dichos gastos se encuentran imputados en el “Cuadro de Gastos” Anexo I del Balance de Publicación de los períodos 1997, 1998 y 1999. En consecuencia, el criterio esgrimido por la sociedad respecto a considerar computable el gasto correspondiente a deudores incobrables, resulta pertinente, conforme los preceptos establecidos por el Convenio Multilateral.
- Como claramente se puede observar del último párrafo de dicha norma, en donde taxativamente se señalan los conceptos que no se computan como gastos, en ninguno de los seis incisos se contemplan “los deudores incobrables”, con lo cual mal puede considerarse a los mismos no computables, por lo que corresponde concluir que la enunciación de los gastos “no computables” es taxativa y no, como pretende la Jurisdicción, enunciativa.
- Respecto a las “Diferencias de Cambio”, en la Resolución N° 1477/2004 se consideró que las mismas resultan ser no computables como gastos ni como ingresos para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas Jurisdicciones. Cabe señalar que la firma ha computado importes de diferencias de cambio (año 1997) asignándolos, en parte, a la Provincia de Buenos Aires.
- A los fines de demostrar la improcedencia del criterio fiscal, se entendió que resultaba procedente recurrir a lo previsto en el artículo 3° del Convenio Multilateral, el cual señala que los gastos a que se refiere el art. 2° del mismo son aquéllos que se originan por el ejercicio de la actividad gravada, pudiendo observarse que, taxativamente, se señalan los conceptos que no se computan como gastos y en ninguno de los incisos se contempla “las diferencias de cambio”. Por ello, corresponde concluir que aún en el caso que el Fisco entendiera que los gastos por diferencias de cambio no se encuentran contemplados expresamente como un gasto computable, deberá estarse por la afirmativa, ello por cuanto la enunciación de los gastos no computables que se hace en el Convenio es taxativa.
- El criterio sentado por la Comisión Arbitral a través de la Resolución General N° 93/2003, al ser de carácter interpretativo, resulta de aplicación a partir de la fecha de su publicación, es decir, que rige de presente y de futuro, sin afectar, ni los actos cumplidos, ni la situación ya adquirida, ello conforme surge de su artículo 4° que señala: “en aquellos procesos de fiscalización en los que se determine que hasta la fecha de publicación de la presente norma, se hubiere aplicado un criterio distinto al establecido en el artículo 1°, los contribuyentes podrán solicitar la aplicación de los mecanismos establecidos en el Protocolo Adicional”. En función de lo expuesto la firma solicita expresamente la aplicación, en el presente caso, del mencionado Protocolo Adicional, debiendo los Fiscos comprometidos compensarse las diferencias resultantes con motivo de la aplicación de la antes citada Resolución.
- Cabe señalar que, según el Fisco, el ajuste efectuado lo ha sido por las amortizaciones de Bienes de Uso, pero en el cálculo que se efectúa en la determinación se incluyen todos los gastos de administración

como computables en la Provincia de Buenos Aires, lo cual es un error puesto que se consideró que la administración de la empresa se encontraba ubicada en la localidad de Munro por todo el período 1997, sin tener en cuenta que hasta marzo de dicho año se desarrollaba en la Ciudad de Buenos Aires.

- Conforme surge de las normas del Convenio Multilateral, los gastos deben ser atribuidos al lugar donde se desarrolle la actividad que los originó, en consecuencia el gasto de administración deberá atribuirse al lugar en el que funciona la administración de la empresa, el que, como se ha dicho, recién a partir del 7 de marzo del mismo año fue trasladada a la localidad de Munro, Provincia de Buenos Aires, lo cual se encuentra respaldado por elementos de prueba acompañados oportunamente: Acta de Directorio y copia del formulario CM01, en el que se informó el cambio de domicilio a la nueva sede.
- Resulta ajustado a derecho el cálculo efectuado por la empresa del coeficiente unificado atribuible a esa Jurisdicción para el año fiscal 1998, asignando los gastos de administración incurridos en el período en que la sede de la administración se encontraba en la Ciudad de Buenos Aires a la mencionada Jurisdicción y los restantes gastos incurridos en el período en que la sede se trasladó a la Provincia de Buenos Aires a esta última.
- En lo referente a los Gastos de Reorganización, el Fisco los consideró como no computables en razón de la falta de antecedentes válidos a los fines de asignar Jurisdicción al mencionado gasto, sin acompañar debida prueba que respalde su criterio. Los gastos mencionados en la determinación de oficio, que fueran imputados por la firma a la Jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, corresponden al resultado ocasionado por la discontinuación de una línea de producción y a su vez por la enajenación de las oficinas ubicadas en la mencionada Jurisdicción. En virtud de lo establecido por el art. 4° del Convenio Multilateral, estos gastos se relacionan intrínsecamente con la actividad de producción de la empresa y fueron soportados en la Jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires

Que la Jurisdicción, ante el traslado corrido oportunamente, expresa lo siguiente.

- Las diferencias ajustadas por la inspección se corresponden con cambios originados en el coeficiente único para la Provincia por conceptos considerados por la firma como gastos computables (deudores incobrables y diferencias de cambio), en tanto que la fiscalización entendió que los mencionados conceptos no constituyen gastos, sino que consideró técnicamente al rubro “deudores incobrables” como una deducción; no es lo mismo gasto que deducción, aún cuando ambos conceptos puedan restar de los ingresos de una empresa.
- No se ha confundido, tal como lo señala la empresa, concepto alguno respecto de los denominados deudores incobrables. Se tiene claro que no es lo mismo la metodología para la conformación de la base imponible que el mecanismo para la confección del coeficiente unificado. Se entiende que no es lo mismo un gasto que una deducción, existiendo entre ambos conceptos diferencias, recordando las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias, tales como:

- Para poder deducir un gasto es necesario la existencia de comprobantes que acrediten la

realización de los mismos, para las deducciones puede no serlo.

- Para la deducción de los gastos no es necesaria una enumeración legal, taxativa y expresa de cada uno de ellos; en cambio para las deducciones sí.
- Los gastos, cuando corresponda, se pueden prorratear, en tanto que las deducciones no.

Más aún: para determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no se admite el cómputo de ningún gasto. Sin perjuicio de ello, en varias Jurisdicciones se admite el cómputo de una deducción por deudores incobrables.

- El Convenio Multilateral siempre se refiere al “coeficiente de gastos” y no al “coeficiente de gastos y deducciones”, por ello no es cierto que el criterio esgrimido por la sociedad respecto a considerar computable el gasto correspondiente a deudores incobrables resulte procedente conforme con los preceptos establecidos por el mismo. Incluso, cuando el legislador quiso que una deducción se compute, expresamente así lo dispuso; por ejemplo las amortizaciones (que no son gastos sino que son deducciones expresamente admitidas).
- Respecto del concepto “diferencias de cambio” se entiende que se originan en el ejercicio de la actividad gravada pero que no representan gastos que constituyan un parámetro idóneo para medir el ejercicio efectivo de actividad en una determinada Jurisdicción. En efecto, si bien es cierto que el art. 3° del Convenio Multilateral al mencionar a los gastos computables efectúa una descripción enunciativa, no es menos cierto que la única interpretación posible que del mismo puede hacerse es que los gastos a que se refiere el art. 2° son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad, siempre que sean aptos para exteriorizar la magnitud o el volumen de la actividad cumplida en cada Jurisdicción.
- El hecho de que el dictado de la antes citada Resolución fuera posterior al ajuste: 1. no significa que antes se le debía otorgar a la problemática planteada un tratamiento distinto del señalado por la misma norma, 2. está indicando que la Comisión Arbitral en un caso no concreto, viene a ratificar un criterio sostenido por la Provincia de Buenos Aires con anterioridad, 3. el dictado de normas generales interpretativas estableciendo expresamente un determinado criterio a seguir, no debe significar un castigo para una Jurisdicción que aplicó un criterio adecuado, razonable y que se preocupó por medir, de la mejor manera posible, la actividad jurisdiccional del contribuyente, y 4. no se podría sostener la validez de situaciones irrazonables e inadecuadas por el sólo hecho de la existencia de una norma que se dicta tiempo después, en el mismo sentido, que algunos actos ejecutados durante su inexistencia.
- La Comisión Arbitral reconoció que antes del dictado de la Resolución 93/03 (hoy art. 11 de la Resolución General N° 1/2006) el criterio que debió seguirse era el que utilizó la Provincia de Buenos Aires y que a la postre se cristalizó en la norma. Ello es así por cuanto expresamente previó la aplicación del mecanismo del Protocolo Adicional para aquellos sujetos que hubieran adoptado un criterio distinto. En el fondo, la Comisión Arbitral ya reconoció que desde siempre, las diferencias de cambio son no computables.

Respecto del concepto “gastos de reorganización” la firma menciona que dentro de dicho concepto ha incluido aquéllos ocasionados por la enajenación de las oficinas ubicadas en la Ciudad de Buenos Aires para el período fiscal 1997, frente a lo cual se presentan diversos interrogantes, concluyéndose que el hecho de computar tales gastos tal como lo hizo la empresa, distorsiona la distribución interjurisdiccional de la base imponible. Se trata de gastos que nada tienen que ver de manera directa, con la generación de los ingresos gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- Respecto de las amortizaciones de bienes de uso, la inspección no ha podido corroborar la existencia de bienes que, según afirma la empresa, se hallaban afectados a la oficina administrativa que la empresa poseía en la Ciudad de Buenos Aires, respecto de los existentes en la planta sita en la localidad de Munro, Provincia de Buenos Aires. En efecto, textualmente la resolución determinativa expresa: “Asimismo, tampoco ha quedado efectivamente comprobado que los bienes de uso amortizados hayan tenido una efectiva ubicación en Capital Federal”. En esta instancia, la empresa tampoco aporta pruebas contundentes de lo que afirma.
- La inspección actuante computó tal concepto, en su totalidad, para la Provincia de Buenos Aires, con sustento en que la empresa posee una única planta industrial sita en Garín, Provincia de Buenos Aires. Así, no resulta irrazonable el criterio seguido por el Fisco, por cuanto los bienes de uso que la firma amortiza en los estados contables se encuentran, en su totalidad, radicados al cierre del ejercicio, en Jurisdicción bonaerense.
- Corresponde destacar que en el texto del Convenio Multilateral, los gastos deben atribuirse a la Jurisdicción donde son efectivamente soportados. Nótese que en ningún momento se menciona expresamente a las deducciones; es más, el hecho de que, luego de enumerar los gastos que se consideran computables, el art. 3° aclara que “... también se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley de impuesto a las ganancias...” prueba que, a estos efectos, las amortizaciones no son gastos.
- En su escrito, el contribuyente pretende que la inspección actuante debería haber prorrateado las amortizaciones en función del tiempo durante el cual la administración estuvo en la Ciudad de Buenos Aires y el tiempo durante el cual estuvo en la Provincia de Buenos Aires. Sin embargo, en ninguno de los artículos del Convenio se establece el modo en que se deben proporcionar las amortizaciones.
- Cuando el Convenio Multilateral se refiere a las amortizaciones, aclara que serán las admitidas por la ley de impuesto a las ganancias, por lo cual se entiende que al efectuar la remisión no queda otra opción que remitirse a la ley del citado gravamen, y en este sentido debe recordarse que el hecho imponible del mencionado impuesto es un hecho imponible de ejercicio. Por ello, habrá que aplicar las normas que se encuentren vigentes al momento en que se cumpla el ejercicio fiscal, de manera que cuando el Convenio Multilateral habla de “soportados” se está refiriendo sólo a los gastos, por lo que no resulta ilógico afirmar que las amortizaciones se atribuirán al lugar donde se encuentren radicados los bienes al momento del cierre del ejercicio.

- Respecto de las consideraciones efectuadas por el contribuyente en cuanto a la aplicación del mecanismo 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 al análisis del caso, esta Comisión debe, en primer lugar, determinar si el concepto “Deudores Incobrables” se considera un gasto o no, y en caso afirmativo si cumple con la exigencia del artículo 4° del Convenio Multilateral, es decir, que tenga una relación directa con la actividad que se desarrolle en la determinada Jurisdicción a la que se pretende atribuir.

Que la definición de gastos es un tema que no tiene en la doctrina una unidad de criterios en lo que hace a los diversos conceptos que puedan ser considerados como tales, y es por ello que se debería ser lo más amplio posible a los fines de determinar el alcance que ha pretendido darle el Convenio Multilateral al concepto “gasto”.

Que los “Deudores Incobrables”, dentro de las pérdidas de la empresa, no configuran una erogación, requisito casi indispensable del gasto, sino más bien configura una negación del ingreso, siendo a su vez no representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente, motivo por el cual no debe ser considerado como un concepto a contemplar a los fines de la confección del coeficiente de gastos.

Que respecto a las “Diferencias de Cambio”, la Comisión Arbitral ha interpretado, con carácter general, el alcance que debe darse a dicho concepto, considerando que “no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados a las correspondientes Jurisdicciones”, tal como expresa el artículo 11 de la Resolución General N° 1/06.

Que para el caso concreto de autos, conforme lo dispuesto por el artículo 13 de la antes citada Resolución General, la solicitud efectuada por la firma en su presentación se deberá considerar al momento en que se cumpla con el requisito exigido por el Protocolo Adicional, dado que a la fecha, no se encuentra firme la determinación efectuada por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires.

Que es necesario destacar que las amortizaciones están expresamente enumeradas como incluidas entre los gastos computables por el artículo 3° del Convenio Multilateral, y por ello se deberá aplicar respecto a ellas idénticas consideraciones que las efectuadas respecto de los gastos previstos en el artículo 4° de dicho Convenio, es decir que si los bienes que sufren las amortizaciones se encuentran radicados en una determinada Jurisdicción, es a ésta a la que le corresponde la atribución.

Que el Convenio no especifica la situación relativa al cómputo de la amortización cuando se modifica la radicación de un bien amortizable, pero ello no cambia el hecho de que, en un cierto período del ejercicio comercial, ese “gasto” se haya soportado en una Jurisdicción distinta a la que dicho bien se encuentre radicado al final de ese ejercicio, con lo cual si bien no está previsto específicamente, es razonable que la atribución se efectúe en forma proporcional al tiempo en que se encontraba radicado el bien amortizable en cada una de las Jurisdicciones.

Que la amortización compensa el desgaste de los bienes por el uso y el transcurso del tiempo, y ese desgaste se ha producido, en ese ejercicio comercial, en ambas Jurisdicciones, por lo cual el total del importe de las amortizaciones debería ser asignado a aquéllas en donde dicha pérdida de valor se ha producido. Es por ello que, en este aspecto, le asiste razón a la firma contribuyente.

Que la Jurisdicción nada dice respecto a lo manifestado por la empresa en el sentido de que en la determinación, la inspección haya asignado todos los gastos de administración a la Provincia de Buenos Aires sin tener en cuenta que durante una determinada fase del período que abarca la determinación esa actividad se desarrolló en otro ámbito jurisdiccional, con lo cual si ello fuera así, se deja sentado que se deberían asignar tales gastos conforme al lugar donde fueron efectivamente soportados, en su caso a la Ciudad de Buenos Aires los allí incurridos mientras la administración se desarrolló en la misma.

Que por último, cabe pronunciarse sobre la cuestión referida a los gastos de venta de oficina y su eventual categorización como gastos de reorganización, y su inclusión o no dentro de los gastos computables.

Que en este sentido, si bien la enumeración de los gastos no computables realizada por el artículo 3° del Convenio Multilateral puede no ser taxativa, la inclusión de algún gasto debe ser con una restricción tal que no distorsione lo que realmente pretende, y es por ello que se considera que el gasto por la venta de una oficina administrativa no puede ser incluido dentro de tal enumeración, es decir que se trata de un gasto computable.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello,

## LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Hacer lugar parcialmente al recurso formulado por la firma GILLETE ARGENTINA S.A. contra los términos de la Resolución N° 1477/2004, dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con los fundamentos expuestos 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**