

## RESOLUCIÓN N° 14/2007 (C.A.)

### VISTO:

El Expediente. C.M. N° 567/2005 por el cual Gillete Argentina S.A. acciona contra la Resolución S.C.O.M. RA N° 1356/2005 (Expte. N° 2306-0099259/03) dictada por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y,

### CONSIDERANDO:

Que se encuentra habilitada la instancia del caso concreto previsto 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 según la empresa, la determinación la agravia por las siguientes razones: a) por considerar como gastos computables los conceptos correspondientes a deudores incobrables y diferencias de cambio, y b) por computar los gastos de oficina en su totalidad para dicha Provincia por poseer una única en la localidad de Munro.

Que con respecto a los deudores incobrables dice que la DPR se basó en el art. 163 del Código Fiscal, que dispone la deducción de la base imponible del importe de créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que dicho concepto resulta ser un menor ingreso y no un gasto. Para la empresa, en cambio, es un error utilizar las normas locales y las del Convenio Multilateral para conformar, por un lado, la base imponible para determinar el impuesto en el ámbito local, y por otro, para determinar el coeficiente unificado de cada Jurisdicción. Resume que lo que está en discusión es el último aspecto, es decir, la conformación de los gastos para la determinación del coeficiente unificado correspondiente a la Provincia.

Que sostiene que a ese fin, debe estarse a las normas del Convenio Multilateral y no a lo que dice el Código Fiscal. Que aquél dispone que para calcular el coeficiente de ingresos y de gastos, se deben tomar las cifras que surgen del último balance según el art. 5° del Convenio Multilateral.

Que en el caso, la empresa contabilizó a los deudores incobrables como un mayor gasto, tal como surge de la copia de los balances que dice agregar. Transcribe el último párrafo del art. 3° del Convenio Multilateral para concluir que en él taxativamente se señalan los conceptos que no se computarán como gastos y que en ninguno de sus incisos se contemplan los deudores

incobrables, por lo cual mal pueden considerarse no computables.

Que citando a Althabe expresa que, si un gasto no está expresamente nominado en ninguna de las dos categorías, debe considerarse computable por cuanto los primeros se citan a título enunciativo y los otros, en forma taxativa; es decir, se utiliza una forma imperativa para los no computables y una indicativa para los computables. De ello, concluye que aún en el caso de que la DPR entendiera que los gastos por deudores incobrables no se encuentran contemplados expresamente como un gasto computable, deberá estarse por la afirmativa, por cuanto para dicho autor, la enunciación de los gastos no computables es taxativa y no enunciativa como pretende el Fisco.

Que adicionalmente, a los efectos de la determinación de la base imponible local, la sociedad no ha considerado deducibles los créditos incobrables durante el período fiscal respectivo, circunstancia que provoca, a criterio de la inspección, que la empresa haya realizado un ingreso del impuesto en exceso a la Provincia.

Que la resolución determinativa consideró que las diferencias de cambio son no computables como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados, con fundamento en lo dispuesto por Resolución General N° 93/03.

Que advierte además, que durante los períodos cuestionados no había normativa alguna que estableciera el tratamiento que correspondía brindar a tales diferencias; sí en cambio, criterios controvertidos que recién se dilucidan con el dictado de la Resolución General N° 93/03.

Que tal resolución rige desde su publicación, sin afectar los actos cumplidos ni la situación ya adquirida. Cita jurisprudencia sobre el tema. Dice además, que no escapa a la empresa que dicha resolución no estableció vigencia y que el Convenio Multilateral no precisa el momento desde el cual tienen vigencia los pronunciamientos dictados con arreglo a lo previsto por el art. 24 inc. a), aunque del armónico análisis surge que la finalidad de la resolución es operar para el futuro. Agrega que la interpretación que hace de la resolución se ve ratificada por la parte final de su art. 4° que faculta a los contribuyentes a solicitar la aplicación del Protocolo Adicional, lo que supone solucionar aquellos supuestos en que el contribuyente admita la aplicación retroactiva del nuevo criterio.

Que la Provincia se atribuye los gastos de oficina en su totalidad porque la empresa posee sus oficinas en Munro. Según los arts. 2°, 3°, y 4° los gastos deben ser atribuidos al lugar donde se desarrolle la actividad que los originó. Que en consecuencia, los gastos de oficina correspondientes a comercialización deberán asignarse en función de los coeficientes de venta, toda vez que ellos son los vinculados exclusivamente a los incurridos por la comercialización de bienes que no necesariamente se generan en Provincia de Buenos Aires.

Que se remite al balance para decir que del cuadro de gastos, se desprende que en el rubro comercialización se encuentran contabilizados los gastos de oficina; que dichos gastos están conformados por gastos de oficina propiamente dichos, cursos de capacitación, obsequios de mercadería y servicios a vendedores. Asevera que la confusión de Buenos Aires obedeció a la denominación del rubro, omitiendo efectuar un detenido análisis de cada uno de sus componentes, los cuales pueden atribuirse a las distintas Jurisdicciones.

Que en conclusión, dice que es improcedente el criterio de la DPR, por lo que pide se deje sin efecto la pretensión de la Provincia de Buenos Aires y en subsidio se disponga la aplicación del Protocolo Adicional.

Que en contestación a los agravios concretos, la Provincia de Buenos Aires dice que no ha confundido el concepto de deudores incobrables. Que es claro que no es lo mismo la metodología para la conformación de la base imponible, donde rigen las normas locales respecto a las cuales la Comisión Arbitral no es competente, del mecanismo para la confección del coeficiente unificado, donde hay que atenerse a las normas del Convenio Multilateral.

Que señala las diferencias técnicas entre un gasto y una deducción; que los deudores incobrables no deben ser considerados dentro del cálculo del coeficiente de gastos por cuanto no lo son, ni computables ni no computables; que el Convenio Multilateral no los enumera porque no los considera gastos.

Que para determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no se admite el cómputo de ningún gasto aunque en varias Jurisdicciones, inclusive Buenos Aires, se admite la deducción de los deudores incobrables. Que el Convenio Multilateral siempre se refiere al coeficiente de gastos y no al coeficiente de gastos y deducciones. Que 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. Expone que cuando la empresa cita a Althabe no es fiel, por cuanto este autor habla de gastos y no de deducciones y además, es parcial por haber omitido ciertas referencias al art. 3°.

Que manifiesta además, que en una obra contable que cita se diferencia una pérdida de un gasto. Que a diferencia de los gastos, las pérdidas pueden tener su origen en causas azarosas alejadas del esfuerzo que implica el logro de un objetivo; que si las pérdidas son repetitivas, se consideran ordinarias, tal el caso de las diferencias de inventario, posibles incobrabilidades de saldos pendientes, etc. Que los deudores incobrables se exponen en el estado de resultados como una pérdida.

Que trae a colación la distinción entre gastos computables y gastos no computables hecha

por Bulit Goñi respecto al proyecto de Córdoba de 1988, que al aludir a los primeros dice, que serían aquéllos 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". Que Althabe opina que el propósito básico es incluir como computables todos los gastos que reflejan de alguna manera la actividad de la empresa en su cometido de combinar factores para obtener un producto económico y por lo tanto un ingreso.

Que con relación a las diferencias de cambio, la DPR 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 la actividad en una Jurisdicción. Que si bien es claro 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 aquéllos que se originan por el ejercicio de la actividad, siempre que sean aptos para exteriorizar la magnitud de la actividad cumplida en cada Jurisdicción".

Que además, las diferencias de cambio como gastos computables para una Jurisdicción podrían beneficiar inadecuadamente a esa Jurisdicción en desmedro de otra. Que con la interpretación del contribuyente, la beneficiada sería la Provincia de Buenos Aires y que por el contrario, con el ajuste, la recaudación correspondiente a dicha Jurisdicción disminuye.

Que las razones para considerar gasto no computable a las diferencias de cambio, aunque el art. 3° no lo menciona expresamente, son las mismas que llevaron a considerar como no computables a los intereses. Que ambos conceptos tienen distinta naturaleza financiera pero son conceptualmente similares desde el punto de vista de la aplicación del Convenio Multilateral. Por ello corresponde otorgarle un tratamiento similar; que así lo ha entendido la Provincia y también la Resolución General N° 93/03.

Que el hecho de que el dictado de dicha resolución fuera posterior no significa que antes se le debía otorgar un tratamiento distinto; pero además está indicando que la Comisión Arbitral en un caso no concreto, viene a ratificar un criterio sostenido por la Provincia con anterioridad. De otra manera, si la Comisión Arbitral hubiera dictado la norma con anterioridad a cuando lo hizo, el resultado sería el mismo.

Que dice que la Comisión Arbitral reconoció expresamente que antes del dictado de dicha resolución el criterio que debió seguirse era el que utilizó la Provincia y que a la postre se cristalizó en ella. Reitera que la Comisión Arbitral no ha efectuado un cambio de criterio respecto de las diferencias de cambio y que si la empresa considerara que existió, en modo alguno podría pretender la aplicación del Protocolo como lo hace.

Que con relación a los gastos de oficina argumenta que por tener la empresa una única administración en la misma planta industrial situada en la Provincia de Buenos Aires corresponde que se los asigne donde “son efectivamente soportados”.

Que la empresa no acompaña el balance como dice. Que a pesar de que los gastos de oficina los ha imputado como gastos de comercialización eso no significa que no deban atribuirse al lugar en el cual son soportados. Que además, si son gastos de oficina no son gastos de comercialización, y así están contabilizados.

Que cuestiona la crítica de la empresa de que la Provincia no haya hecho un análisis de cada uno de los componentes de la cuenta gastos de oficina, pues ella tampoco lo hizo al momento de contabilizar. Para identificarlos como tales, el inspector se basó en los libros de la empresa no siendo razonable pedir que en cada caso, se analicen cada uno de los comprobantes de las cuentas.

Que en cuanto a la aplicación del Protocolo, corresponderá que una vez resuelto el caso la Comisión Arbitral se expida respecto del cumplimiento de los requisitos para su viabilidad. Manifiesta su posición favorable a la aplicación del citado acuerdo en la medida del cumplimiento de sus requisitos. Pide en definitiva se desestime el planteo de Gillette por improcedente, a pesar de que ello resulte perjudicial a los intereses recaudatorios de la Provincia.

Que en el entender de esta Comisión Arbitral, los ingresos brutos totales del contribuyente alcanzados por el art. 2° del Convenio Multilateral se distribuyen un 50 % en proporción a los gastos soportados en cada Jurisdicción y el restante 50 %, en proporción a los ingresos provenientes de cada una de ellas. A los fines de hacer la distribución, conforme al art. 5°, en el caso particular que aquí se trata, deben considerarse los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado por la empresa en el año calendario inmediato anterior. Los artículos 2°, 3° y 4° dan las directivas sobre el modo de asignar los ingresos y gastos.

Que una vez establecida la porción de base que corresponda a cada Jurisdicción, cada Fisco determina el monto imponible local de acuerdo a la normativa que le fue impuesta; es decir, el Convenio Multilateral brinda las pautas para repartir entre los distintos Fiscos los ingresos brutos totales del contribuyente y de ahí en más, actúa cada una de las Jurisdicciones a los fines de establecer la base local sujeta a imposición.

Que el art. 5° del Convenio Multilateral hace referencia al “balance”, debiendo entenderse que alude al general, o más precisamente a los estados contables básicos, donde se refleja la situación patrimonial de una empresa, el estado de resultados, etc. El cálculo del coeficiente se hace tomando en consideración el estado de resultados.

Que dicho lo que antecede, si bien Gillette no acompaña balance alguno, pareciera que en el caso la empresa contabilizó correctamente las cuentas deudores incobrables y diferencias de cambio, aunque erró en su conceptualización a la hora de imputarlos para la elaboración del coeficiente de gastos. La cuenta gastos de oficina en parte, no siempre participaría de idéntica apreciación, por cuanto, según la empresa, también habría contabilizado en ella gastos que no son de administración.

Que el Convenio Multilateral no da definición alguna de los gastos, sino sólo enuncia cuales se considerarán computables y cuales no y se sabe que en todos los casos, tanto unos como otros deben estar vinculados a la actividad de la empresa. No cabe duda que la enumeración de los gastos computables que prevé el art. 3º es meramente ejemplificativa, como no podría ser de otra manera habida cuenta de la diversidad de gastos en que puede incurrir una empresa; también revisten tal carácter los no computables.

Que cabe advertir que alguno de los citados en la segunda parte de la norma no revisten el carácter de gasto, aunque sean considerados por el Convenio Multilateral como si lo fueran, lo que es demostrativo de que el legislador quiso que ciertos “gastos”, por no representar cabalmente el ejercicio de la actividad o no medir adecuadamente la magnitud de la desarrollada en cada Jurisdicción, debían ser excluidos, aventando toda duda interpretativa. Pero lo más importante es que la Comisión Arbitral ha ampliado la lista de los “gastos” no computables al considerar tales a las diferencias de cambio (art. 13 del Anexo a la Resolución General N° 1/2007) y en un caso concreto, a los deudores incobrables (Res. N° 21/06), lo que no hubiera sido posible si se hubiera partido de la idea de que la enumeración era taxativa.

Que las dudas que pudieron existir sobre los deudores incobrables fueron despejadas al tratarse en el año 2006 un caso semejante al presente en el que estaban involucradas las mismas partes. Allí se resolvió que los deudores incobrables no debían ser considerados como gastos, pues no eran representativos del desarrollo de la actividad desplegada por la empresa y además adolecía de un requisito básico de éstos cual es que representen una erogación de dinero.

Que a ello se puede agregar que deudores es una cuenta del activo circulante. Por otra parte, deudores incobrables es una cuenta de resultado, la cual se debita por los créditos considerados incobrables. Esta cuenta refleja un quebranto, no a un gasto.

Que corresponde agregar que el hecho de que los deudores incobrables no estén expresamente previstos como no computables en el art. 3º, no significa que deban ser considerados computables, esencialmente por no constituir un gasto con las características que pretende dicha norma.

Que la circunstancia de que los Códigos Fiscales, el de la accionada inclusive, computen a

los deudores incobrables como una deducción y no como gasto sólo reviste interés ilustrativo, por cuanto el conflicto está dado respecto de su inclusión o no como gasto a los fines de calcular el respectivo coeficiente.

Que por todo lo expuesto, en el punto le asiste razón a la Provincia de Buenos Aires.

Que las diferencias de cambio son todas aquellas diferencias producidas por distintas valuaciones de una divisa en fechas diferentes o por modificación en la paridad cambiaria. Es una cuenta de resultado en la cual se habrá de registrar la diferencia final, negativa o positiva, de la operación.

Que en el año 2003, mediante el dictado de la Resolución General N° 93, hoy art. 13 del anexo a la Resolución General N° 1/2007, se dispuso que ellas no serán computables como gasto, si fueran negativas, ni como ingreso en el caso de ser positivas, para la conformación del coeficiente unificado, solución que es aplicable al presente caso por no tratarse de operaciones de compraventa de divisas y ello es así con independencia al tratamiento que se le asigne en el ámbito local a la hora de conformar la base imponible.

Que es cierta la afirmación de Gillette que dicha resolución no prevé una fecha a partir de la cual entrará en vigencia.

Que se impone señalar aquí que tal resolución tiene carácter interpretativo, en cuyo caso es válido pensar, siguiendo doctrina dominante, que ella, si bien aparece en el mundo jurídico en una fecha determinada y rige de ahí en más, también es cierto que resulta de aplicación para los casos que hubieran ocurrido con anterioridad, siempre, por supuesto, que no medie cosa juzgada o contradiga una norma de mayor jerarquía, circunstancias éstas que no se observan en la causa.

Que el hecho de que la Provincia de Buenos Aires haya efectuado una determinación con posterioridad al dictado de una resolución interpretativa, aunque referida a períodos fiscales anteriores al dictado de esta última, y que en ella plasme un criterio coincidente, no parece irrazonable y no debería merecer tacha alguna.

Que más dificultosa sería la situación que pudiera plantearse en la hipótesis de una determinación que no concuerde con la interpretación dictada, lo que no ocurre en la presente causa.

Que pareciera desatinada la posición del contribuyente de pretender que como él obró de manera distinta, por la circunstancia de aparecer luego una resolución que dispone una manera diferente de obrar, deba estarse a la solución por él dada, con el único fundamento de haberlo interpretado así.

Que no se acuerda con la postura de Gillette de que la Resolución General N° 93/03 prevé la aplicación del Protocolo Adicional a los casos en que el contribuyente admita la aplicación retroactiva del nuevo criterio, en primer lugar porque el criterio no es inédito, aunque recién en 2003 se haya dictado la interpretación y en segundo término, porque el art. 4° se refiere a las hipótesis en que se hubiera aplicado por los fiscos un criterio distinto al establecido por el art. 1° de la resolución, pero no a los casos, como el presente, en que la Provincia utilizó la pauta prevista por la norma.

Que lo dicho no significa descartar la aplicabilidad del Protocolo Adicional como solicita Gillette, sino que procederá oportunamente, una vez resuelto el caso, en la medida del cumplimiento de los requisitos y condiciones necesarios para la viabilidad de tal procedimiento.

Que con relación a los gastos de oficina le asiste razón a la Provincia de Buenos Aires, en base a que si ciertos gastos se contabilizan como gastos de oficina, teniendo el contribuyente solo una, ha de atribuirlos a la jurisdicción donde ella está radicada, criterio que responde a lo instituido por los arts. 2°, 3° y 4° del Convenio Multilateral.

Que la atribución de los gastos prevista por el Convenio Multilateral, ha de hacerse a las Jurisdicciones donde efectivamente fueron soportados, entendiéndose que son los incurridos con motivo del desarrollo de la actividad en ellas desplegada, por ejemplo de dirección, de administración, de fabricación, etc. aunque la erogación que él represente se efectuó en otra.

Que según doctrina examinada, gastos de oficina es una cuenta de resultado negativa que se incluye dentro de los gastos de administración, que comprende todos aquéllos realizados por la empresa en razón de sus actividades pero que no son atribuibles a las funciones de compra, producción, comercialización y financiamiento de bienes o servicios. Asignar estos gastos a los lugares de venta no es un sistema autorizado por el Convenio pues implica considerarlos gastos de comercialización o cualquier otro, cuando en realidad son de administración.

Que debe entenderse que al elaborar la empresa su plan de cuentas, lo hizo de manera ordenada, siguiendo un criterio racional planificado y completo, que contenga todas las cuentas necesarias, razón por la cual no parece atinado que una cuenta creada conforme a dichas pautas, hoy deba considerársela como desdoblada en tantas otras como diversos gastos ella refleje. Además, si por otro lado, en dicha cuenta contabilizó gastos incompatibles con ella, debe hacerse cargo del error, sin pretender hoy que los inspectores actuantes analicen cada uno de los comprobantes para ver si fueron contabilizados en la cuenta pertinente.

Que a lo dicho corresponde agregar que Gillette no aporta ninguna prueba que corrobore sus dichos, ni siquiera el balance que dice acompañar, por lo que sus argumentos constituyen



meras invocaciones.

Que en síntesis, es correcto que los gastos de oficina sean atribuidos al Fisco accionado, por haber sido soportados en esa Jurisdicción.

Que es cierto que la Comisión Arbitral en fecha 13/06/2006, mediante la Resolución N° 21/06 se expidió, entre otros, respecto de dos cuestiones idénticas a las hoy planteadas, en un conflicto suscitado entre las mismas partes. Dicho decisorio sostuvo que los deudores incobrables y las diferencias de cambio no eran computables a la hora de la atribución de los gastos. Respecto de los gastos de administración se es coincidente con el contenido de esa resolución al haber atribuido parte de ellos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por estar allí su administración.

Que se ha producido el correspondiente dictamen de Asesoría.

Por ello:

## LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

### RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción planteada por Gillete Argentina S.A. contra la Resolución S.C.O.M. RA N° 1356/2005 dictada en el Expte. N° 2306-0099259/03 por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, por 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**