

## RESOLUCIÓN N° 11/2011 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 740/2009 y su agregado sin acumular Expte. N° 738 JARDIN DE PAZ S.A. c/Provincia de Buenos Aires, por el cual la firma de la referencia interpone la acción prevista en el artículo 24 inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 802/2007 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; y,

## CONSIDERANDO:

Que la presentación se ha realizado cumplimentando las exigencias legales y reglamentarias en lo que hace a su aspecto formal, motivo por el cual corresponde su tratamiento.

Que en su presentación, la accionante indica que la actividad principal de la empresa consiste en la cesión de derechos de uso a perpetuidad. Adicionalmente, al cliente se le cobra un canon periódico para prestarle determinados servicios.

Que el criterio de asignación de ingresos y gastos adoptado por Jardín de Paz es el siguiente: (a) Los ingresos por canon periódico son asignados a la Provincia de Buenos Aires, por estar allí la radicación del parque; (b) los ingresos por prestación de servicios en el parque -exhumación, inhumación, cremación, etc.-, son asignados al lugar donde son prestados, es decir, a la Provincia; (c) los ingresos por derecho a perpetuidad, se los atribuye a la jurisdicción en que la vendedora ha “cerrado la operación con el cliente”; (d) los gastos de administración, a la Ciudad de Buenos Aires; y (f) los gastos de cementerios, a la Provincia de Buenos Aires.

Que particulariza en los ingresos por la cesión de derechos a perpetuidad y dice que el criterio de la empresa obedece a que ella cierra la operación con el cliente, asignándole los ingresos a la jurisdicción en que tal acontecimiento se produce; los ingresos de operaciones realizadas por medio de vendedores deben ser atribuidos a la jurisdicción de toma del pedido o domicilio del adquirente.

Que la Provincia de Buenos Aires pretende atribuirse el 100% de los ingresos por considerar computable el “costo de mantenimiento perpetuo” -una previsión para gastos futuros-, lo que no se ajusta a la realidad ya que el “costo de mantenimiento perpetuo” representa una previsión de gastos futuros asociados a las perpetuidades vendidas por la empresa. Se trata de una estimación de dichos gastos a modo de previsionamiento y deben considerarse no computables a los fines de calcular el coeficiente.

Que sobre los gastos de telefonía móvil la empresa los asignó a la Ciudad de Buenos Aires por entender que allí se había obtenido la línea, llegan los resúmenes, se pagan y están los empleados que los utilizan. La Provincia ha distribuido estos cargos en función del porcentaje de telefonía fija de cada jurisdicción.

Que respecto a los “Convenios de no competencia”, la empresa asignó estos cargos a la Ciudad de Buenos Aires, por ser la jurisdicción donde los sujetos asumieron la obligación de no competencia, donde se celebró el contrato y donde se realizan los pagos. En cambio, el Fisco los distribuyó en función de los ingresos por considerar que es un concepto que se encuentra relacionado con los mismos.

Que dice que los inspectores han considerado computables los costos de la actividad, como ser semillas, fertilizantes, tierra, etc. por entender que corresponden a gastos de explotación, lo que no es correcto ya que expresamente el inc. b) del art. 3° del Convenio Multilateral prevé que no se computan como gasto el “costo de las obras y servicios que se contraten para su comercialización”.

Que sobre el Protocolo Adicional dice que la pretensión fiscal se basa en un tema de distribución de base imponible y la Provincia reclama un gravamen depositado a Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Afirma que no existió omisión ya que pruebas técnicas y contables acercadas y descartadas, así lo acreditan.

Que trae a colación antecedentes que demuestran que ha habido inducción a error por parte de los Fiscos, y cita, que hubo otras fiscalizaciones de la Provincia y de la Ciudad donde se refrendó el criterio de la empresa. En esta fiscalización existieron contradicciones, aunque siempre orientadas a asignar el 100% de ingresos a la Provincia. También hay antecedentes en los cuales se sostuvo que la venta por medio de vendedores debía

asignarse a la jurisdicción en la que se cierra la operación o se toma el pedido, haciendo mención a varias resoluciones de la Comisión Arbitral.

Que al contestar el traslado, la Provincia hace una aclaración en el sentido de que la empresa no confeccionaba desde el año 1999 el coeficiente unificado de ingresos y gastos a los fines del Convenio Multilateral.

Que los puntos en discusión son: (a) la atribución de los ingresos obtenidos por la cesión de derechos de uso a perpetuidad sobre parcelas de un cementerio privado ubicado en la Provincia, previo pago del precio y (b) el tratamiento a brindar dentro del cálculo del coeficiente de gastos a ciertas erogaciones (como costo o gastos), en las que habrá que determinarse si son computables o no.

Que sobre la actividad del contribuyente, dice que ambas partes coinciden en que la actividad desarrollada se perfecciona a través de la “cesión de derechos de uso” a perpetuidad y entiende que las operaciones se efectuaron entre presentes.

Que con relación al coeficiente de ingresos transcribe una nota de la empresa donde dice que esos ingresos los atribuyó a la jurisdicción donde se “cerró la operación con el cliente”, lo que permite a la Provincia concluir que la empresa aplicó el criterio de la concertación. Argumenta contra este criterio diciendo que ha sido abandonado por los Organismos de Aplicación del Convenio desde hace ya mucho tiempo.

Que la actividad de la empresa es considerada un “servicio público impropio” de carácter permanente, que se encuentra regulado por la Ordenanza General 221 y que comienza, con relación al cliente, con la cesión del derecho de uso de las parcelas.

Que entiende que, conforme antecedentes del Organismo, los ingresos deben atribuirse a la Provincia, que es donde se pone a disposición el derecho objeto de la cesión, donde el derecho puede ser ejercido y donde se presta el servicio.

Que respecto al coeficiente de gastos de telefonía móvil, sostiene que estos gastos deben atribuirse a la Provincia que es donde fueron soportados, de acuerdo al art. 4° del Convenio Multilateral. Entiende que la atribución a la Ciudad Autónoma del 100% era equivocada y la Provincia consideró apropiado estimar lo que corresponde a la jurisdicción, en proporción a los gastos de telefonía fija. Cita en su apoyo el Informe de la Dirección Técnica Tributaria N° 6/93 que dice que en el caso se debe seguir un criterio análogo al del servicio de telefonía fija y, en su defecto, para la hipótesis de que el servicio pueda ser utilizado en más de una jurisdicción deberá ser distribuido en función de su uso y en caso de dificultad, en función de los restantes gastos telefónicos.

Que sobre el “mantenimiento de plantas y bienes de uso”, que son erogaciones para la conservación, mejoras, maquinarias, flores, etc., indica que son gastos computables, a diferencia del criterio de la empresa que los consideró no computables por considerarlos encuadrados en el inc. b) del art. 3° del Convenio Multilateral.

Que entiende que los gastos computables indican actividad propia y positiva del contribuyente; el sacrificio económico necesario para obtener algo, como son los desembolsos que hace la empresa para poder ejercer su actividad.

Que sobre el “costo de mantenimiento perpetuo” dice que al solicitar a la empresa que indique cuáles son estos costos, no aportó pruebas que permitan verificar los conceptos de estos gastos. No obstante, contestó que “representa una previsión de gastos futuros asociados a la perpetuidades vendidas por la empresa”. Ante la imposibilidad de poder corroborar el correcto tratamiento, por falta de pruebas de la empresa, es correcto lo hecho por la fiscalización.

Que sobre los “Convenios de no competencia”, en realidad dice que se trata de una amortización. Dicho concepto era considerado por la firma computable y asignado en su totalidad a la CABA. Con posterioridad, aclara el contribuyente que la amortización corresponde ser asignada a cada jurisdicción en función de los ingresos atribuidos. En su escrito la empresa, hace notar la Provincia, dice que ha asignado el cargo a la CABA por ser la jurisdicción en la que los sujetos asumieron la obligación de no competencia.

Que sobre la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional que formula la empresa de acuerdo a la Resolución General N° 3/2007 -Expte. 738-, se presenta la Ciudad Autónoma diciendo que en el presente caso no se dan los requisitos establecidos por tal Resolución General. Con respecto a los dichos de la empresa, la Ciudad

dice que la empresa no ha adjuntado ninguna documentación de fiscalizaciones a que se refiere donde surja la conformidad dada por algunos de los Fiscos del criterio sostenido por la recurrente. Además, según afirma, se determinaron omisiones de la base imponible. En consecuencia, entiende que no es aplicable este mecanismo de compensación.

Que puesta al análisis de esta causa, esta Comisión observa que la controversia está centrada en detreminar la atribución de: 1. los ingresos provenientes de la cesión de derechos de uso a perpetuidad, 2. los gastos de telefonía móvil, 3. los “convenios de no competencia”, 4. los “Costos de Mantenimiento Perpetuo” -una previsión para gastos futuros- que la empresa considera “no computables” y 5. El mantenimiento de plantas y bienes de uso”.

Que con relación al punto 1., cuando el art. 2º inc. b) del Convenio dispone que una parte de los ingresos brutos totales se atribuirán en proporción a los “ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción”, está refiriéndose a los ingresos que nacen, se originan o proceden de un lugar, y ese lugar, en este caso concreto, no es otro que aquel donde se encuentra el bien objeto de la operación (Provincia de Buenos Aires)y, en definitiva, donde se concreta efectivamente la constitución del derecho real de uso a perpetuidad.

Que con relación al criterio utilizado por Jardín de Paz, en cuanto a que los ingresos por derecho a perpetuidad se deben atribuir a la jurisdicción en que la vendedora ha “cerrado la operación con el cliente”, esta Comisión interpreta que la concertación por sí misma no autoriza la atribución de ingresos a la jurisdicción donde ella se produjo. Ello por cuanto ello implica que por la mera circunstancia de concertarse una operación, desprovista de todo elemento que denote el despliegue efectivo de una actividad sujeta al tributo, un contribuyente pueda atribuir ingresos en base a tal circunstancia en desmedro de otras jurisdicciones donde ha ocurrido el desarrollo real y concreto de la actividad generadora de ellos.

Que ello es así aún en la hipótesis, al decir de Jardín de Paz, de que los comprobantes de pago y el pago mismo se efectúen en el lugar de la concertación, que se le permita al cesionario ejercer el derecho o eventualmente que allí tengan sus domicilios los cesionarios.

Que con relación al punto 2. (tratamiento a brindar a gastos de telefonía móvil), en atención a que la firma no ha arrimado prueba para su atribución, los mismos deben ser distribuidos de manera semejante a los de telefonía fija, correspondiendo ratificar el ajuste efectuado por la Provincia de Buenos Aires.

Que en cuanto al punto 3. (convenios de no competencia), la propia empresa ha reconocido, según nota arrimada a estas actuaciones por la Provincia de Buenos Aires, que corresponde computar estos gastos y atribuirlos en proporción a los ingresos, no objetándose, atento a no contar con mayores elementos, la atribución efectuada por la jurisdicción determinante .

Que con relación al punto 4., el Costo de mantenimiento perpetuo es una cuenta que representa una “previsión de gastos futuros” asociados a las perpetuidades vendidas por la empresa y por lo tanto, resulta no computable. Que para así considerarlo, el contribuyente deberá acompañar los elementos que permitan que el Fisco compruebe el carácter de la cuenta.

Que en cuanto al punto 5. (mantenimiento de plantas y bienes de uso), le asiste razón a la Provincia en el sentido de que se trata de gastos computables. Debe reputarse que estos gastos implican una erogación o gastos necesarios para el ejercicio de la actividad y que se originan por el desarrollo de la misma.

Que en tal sentido, conforme antecedentes de los Organismos de Aplicación del Convenio, para que encuadren estos gastos en el inc. b) del art. 3º del Convenio Multilateral como los adjudicó Jardín de Paz, tiene que tratarse de un servicio producto de la actividad de un tercero, que luego se comercializa.

Que con referencia a la solicitud de aplicar el Protocolo Adicional, en el presente caso no se dan los requisitos establecidos por la Resolución General N° 3/2007, puesto que la empresa no ha adjuntado ninguna documentación de las referidas fiscalizaciones que cita de donde surja la conformidad dada por algunos de los fiscos del criterio sostenido por la recurrente. Que en consecuencia no está demostrada la inducción a error que exige el art. 2º de la resolución citada.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTICULO 1º) - Desestimar la acción interpuesta por la firma JARDIN DE PAZ S.A. contra la Resolución N° 802/2007 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires y la solicitud de aplicación de Protocolo Adicional, por los fundamentos vertidos en los considerandos de la presente.

ARTICULO 2º) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE