

PUERTO MADRYN, 8 de marzo de 2023.

RESOLUCIÓN CA N.º 4/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1661/2021 "Cresud SACIFyA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires", en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b), del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 2180-GCABA-DGR-2020, dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP); 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 la accionante señala que posee su administración y dirección en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde donde administra y da soporte a su principal actividad que consiste en la explotaciones agrícolas y ganaderas en el resto de las jurisdicciones; con motivo de ello, realiza principalmente actividades primarias encuadradas en el art. 13 del CM como así también algunas otras encuadradas en el Régimen General del artículo 2° del CM. Dice que siendo su actividad principal las explotaciones agrícolas y ganaderas, gran parte de su actividad se liquida de acuerdo a las premisas del citado artículo 13, primer párrafo y por lo tanto, esos ingresos correspondientes al régimen especial, resultan no computables a los fines de la determinación del coeficiente de ingresos; en el mismo sentido, los gastos relacionados con esas actividades encuadradas en el artículo 13 también resultan ser no computables a los efectos del cálculo del coeficiente de gastos. Por este motivo, indica que en el cálculo de la determinación del coeficiente de gastos y en línea con lo dispuesto en el art. 4° del CM, Cresud SACIFyA aplica un prorrateo para los gastos comunes a toda la actividad de la empresa, a los fines de establecer qué porcentaje de los mismos se vinculan con ingresos correspondientes al artículo 2° del CM y qué porcentaje se relaciona con ingresos del artículo 13: dicho coeficiente surge del cociente entre los ingresos del artículo 2° sobre la sumatoria de los ingresos correspondientes al artículo 2° y 13, para así determinar el coeficiente de gastos computables; del mismo modo, del cociente entre los ingresos del artículo 13 sobre la sumatoria de los ingresos correspondientes al artículo 2° y 13, surge el coeficiente de gastos no computables. Adicionalmente a esto, durante el ejercicio comercial 2013 Cresud SACIFyA realizó operaciones de exportación de granos al exterior, con lo cual en este período, para los gastos "indirectos" (es decir que no tienen una vinculación directa e inequívoca con un ingreso determinado de la compañía) se realiza un prorrateo adicional ya que los gastos vinculados a las exportaciones resultan no computables de acuerdo a lo establecido en la Resolución General 7/2009 de la Comisión Arbitral.

Que dice que siguiendo el mismo criterio que para el resto de los gastos, los mismos pueden estar vinculados a la exportación de forma directa (gastos de despachante, cargador en puerto, etc.) como indirectamente (ej. sueldo de personal administrativo) y en el caso,

siguió esta metodología de cálculo establecida en dicha resolución, tomando para el prorrateo el importe del ingreso de exportación sobre el total de ingresos computables, con lo cual es un criterio razonable y totalmente apegado a la normativa. Asimismo, destaca que en el caso de gastos que no sólo fueron soportados en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sino en otra jurisdicción (por ejemplo, cuenta 4252000003 Gasto Seguridad e Higiene del Trabajo), en el ajuste pretendido por la DGR-AGIP se toma el 100% de los gastos soportados en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin tener en cuenta el prorrateo razonable por las exportaciones, pero para el resto de las provincias sí se acepta el prorrateo; de esta forma, se aumenta el gasto computable en Ciudad Autónoma de Buenos Aires pero no el del resto de las provincias, con lo cual se incrementa infundada e incorrectamente el porcentaje de Ciudad Autónoma de Buenos Aires en detrimento del resto de las jurisdicciones. Esto demuestra, dice, lo incoherente del criterio del fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que reconoce que el gasto está vinculado tanto a exportaciones como al resto de las actividades en todo el país salvo en Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que, por otro lado, destaca que el fisco detectó que en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Cresud SACIFyA no realizaba operaciones agropecuarias o ganaderas, sino que se materializaban en puertos cercanos y por ese motivo el prorrateo para distribuir gastos, a los efectos de conocer el porcentaje de gastos que hay que obtener como no computables por la realización de la actividad agropecuaria, se debía aplicar sobre las jurisdicciones involucradas en las actividades agropecuarias. Adicionalmente menciona que del personal de la firma contribuyente, el 60% corresponde a empleados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que presta servicios de administración a otras empresas dentro de esta jurisdicción con lo cual no corresponde que se aplique el prorrateo del art. 13 del Convenio Multilateral en esa jurisdicción. Sobre este punto, reitera que los empleados de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no sólo realizan actividades relacionadas con ingresos de esta jurisdicción sino también con ingresos de otras provincias (ejemplo: facturación de granos, hacienda, acopio, cobranzas de todas las actividades, decisiones comerciales, control de gestión de todo el país, etc.), de las cuales provienen la mayor parte de los ingresos de Cresud SACIFyA por su actividad principal. Por ese motivo es que se considera correcto incorporar en el prorrateo de gastos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ya que así se refleja equitativamente el resultado del accionar de Cresud SACIFyA en todas las jurisdicciones en que opera.

Que ofrece prueba documental.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala, en primer lugar, manifiesta que en las acciones interpuestas ante los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, el promotor debe acompañar todos los elementos probatorios que sustenten su posición, situación que no observa en los presentes actuados. Adelanta que el fisco, conforme a derecho, ha practicado una medida pericial contable previamente al acto administrativo que se impugna, modificando lo dispuesto por la fiscalización según se observa de la documentación que adjunta (Orden 17-fs. 2837), de tal manera que los importes ajustados en esta instancia por las posiciones bajo litigio se condicen con los montos notificados según anexo de la planilla determinativa.

Que, en segundo lugar y adentrándose en el fondo del asunto, indica que la fiscalización actuante comprobó que la accionante realiza actividades agropecuarias, ganaderas, tambo, lanar, como así también fabrica mediante fasón harina y aceite de soja; asimismo, presta servicios de alquileres de campos y de riego, facilita préstamos a las

empresas del grupo económico y en menor medida a su personal; realiza inversiones financieras y en las oficinas situadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires presta servicios de administración a empresas relacionadas. Resalta que la fiscalización observó que no todas las actividades agropecuarias desarrolladas por la firma encuadran en el artículo 13 del Convenio Multilateral, ya que existen operaciones en las cuales la jurisdicción productora y la comercializadora coinciden; los ingresos por la venta de harina y aceite de soja, la venta de leche, de lana, en todos esos casos corresponde su asignación por el régimen general del artículo 2º; por lo tanto, la distribución de los ingresos en este caso formará parte del prorrateo para distribuir gastos y distinguir los gastos computables de los no computables referidos al régimen especial.

Que destaca que cabe distinguir que la firma contribuyente practica la registración contable y en la diversidad de sus operaciones comerciales y financieras (compleja y heterogénea) por centro de costos, lo que permite diferenciar y conocer en forma detallada los ingresos y erogaciones de gastos que se producen en cada jurisdicción. Asimismo, en base al análisis del detalle del personal por jurisdicción aportado por Cresud SACIFyA, la fiscalización pudo concluir que el total de empleados en el año 2013 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires supera el 60%, y que esto no se debe a que la firma necesite todos estos empleados para realizar actividades administrativas relacionadas a actividades agropecuarias, sino a que debe prestar servicios de administración a diversas sociedades vinculadas; en el procedimiento se constató que la contribuyente presta servicios de administración a empresas locales vinculadas (Alto Palermo SA, IRSA Mandatos y Representaciones y Tarshop SA). En este sentido, puntualiza que los ingresos de servicios compartidos corresponden principalmente a servicios prestados a otras compañías por personal de nómina de Cresud SACIFyA: del informe de fiscalización surge que más allá del desagregado de valores vinculados a sueldos, gran parte de ellos tienen directa relación con la prestación de servicios compartidos y esto se relaciona con el resto de los gastos asignados a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ya que la accionante cuenta con una importante cantidad de personal que trabaja en las oficinas ubicadas en el domicilio fiscal de la empresa. Por tal motivo, se entendió que no corresponde la aplicación del prorrateo del artículo 13 del Convenio Multilateral en esta jurisdicción, ya que se estaría perjudicando a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con gastos que no se relacionan con las actividades agropecuarias. Hace hincapié que en el caso de prestaciones de servicios de administración y otros servicios que se realizan a empresas del grupo económico, las mismas son desarrolladas íntegramente en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin que la accionante haga mención alguna al respecto en su presentación ante la Comisión Arbitral; transcribe el artículo 4º del Convenio Multilateral y dice que la inspección tuvo en cuenta en el ajuste de la atribución de gastos la incidencia por aplicación del artículo 13, en el caso de aquellos gastos que se relacionan con actividades que se desarrollan en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no tienen ningún tipo de relación con la actividad agropecuaria que realiza la empresa, correspondiendo por tanto, dice, no hacer lugar al agravio incoado.

Que en cuanto al agravio relativo al prorrateo de exportaciones, de la Resolución General (CA) N° 7/2009, indica que numéricamente hablando, la accionante confeccionó coeficientes considerando no computables determinada suma por gastos de exportaciones directos (que la fiscalización avaló) y otra determinada suma por gastos indirectos por prorrateo, y luego calcula el porcentaje que implican las exportaciones sobre el total de ventas del artículo 2º (14,30%), incluyendo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En este punto, dice que la fiscalización entendió que al existir registración de los gastos de exportaciones no sería discutible que se aplique dicho porcentual sobre las jurisdicciones

productoras de los granos para sacar los gastos que esas operaciones generaron y de los cuales quizá no cuenten con información exacta. Por otro lado, indica que se ha detectado que Cresud SACIFyA desarrolla otras actividades no utilizadas para prorratear los gastos siendo que solo calcula la participación de la venta de cereales exportados sobre las ventas de agropecuarios y si existen gastos importantes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se generan en gran medida por los servicios administrativos prestados a compañías vinculadas y no para la administración de actividades agrícola-ganaderas.

Que concluye que la asignación realizada por la inspección actuante a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el periodo objeto de ajuste son los reales de conformidad a la actividad desarrollada por la empresa. En este punto recalca que si bien la contribuyente puede rechazar la determinación efectuada, debe acompañar todos los elementos probatorios que hagan a su derecho toda vez que las diferencias de verificación establecidas por la inspección encuentran sustento en la documentación proporcionada durante la fiscalización, motivo por el cual entiende que este agravio tampoco puede prosperar; dicha exigencia se encuentra establecida en el artículo 8° del Reglamento Procesal para las Comisiones Arbitral y Plenaria. Agrega que previo a cualquier consideración, debe tenerse presente que en todo caso concreto sometido al decisorio de la Comisión Arbitral se deben exponer y sustentar las manifestaciones con documentación clara, suficiente y precisa, situación que no se observa en el presente; la falta de aporte documental por parte de Cresud SACIFyA que permita rectificar el ajuste efectuado por el fisco, transforma sus agravios en meras alegaciones y discrepancias respecto del criterio utilizado por la inspección para efectuar la asignación de gastos, lo cual no puede tener recepción favorable por parte de la Comisión Arbitral.

Que esta Comisión Arbitral observa que la pretensión de Cresud SACIFyA no puede prosperar. En efecto, si bien se está ante un caso concreto, puesto que existe determinación impositiva, la acción debe ser desestimada en razón de que Cresud SACIFyA no ha cumplido con los requisitos establecidos en los arts. 7° y 8° del Reglamento Procesal.

Que, efectivamente, en lo que refiere a la atribución de gastos comunes a toda la actividad de la empresa, cabe destacar que dicha tarea debe ser efectuada, conforme surge del artículo 4° del Convenio Multilateral, mediante datos ciertos, es decir, que deben surgir de la documentación respaldatoria que posibilite determinar donde efectivamente han sido soportados, y aquellos "*...que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada*". Ante la imposibilidad de calcular los coeficientes, en este caso de gastos, sobre datos ciertos, es decir, con los documentos que avalen dicho accionar, cualquier metodología que se utilice para "presumir" el monto a atribuir a las distintas jurisdicciones, debe partir de un elemento cierto, que posibilite su verificación y que, conforme a cómo desarrolla su actividad el contribuyente, pueda cuantificar los mismos lo más cercano posible a la realidad ocurrida. El contribuyente dice que la metodología empleada a estos fines es ajustada a derecho y es razonable para lograr una equitativa distribución de la base imponible, pero no justifica el porqué de no haber utilizado para ello datos ciertos, tal como lo dispone la norma y utiliza la presunción prevista en la misma.

Que con relación a la forma de determinar la porción de gastos comunes o compartidos asociados a ingresos obtenidos por operaciones encuadradas en el artículo 13 del CM, la jurisdicción dice que: "*...el ajuste practicado por la inspección en su profundo*

*análisis tuvo en cuenta en el ajuste de la atribución de gastos la incidencia por aplicación del artículo 13, en el caso de aquellos gastos que se relacionan con actividades que se desarrollan en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no tienen ningún tipo de relación con la actividad agropecuaria que realiza la empresa, correspondiendo por tanto no hacer lugar al agravio incoado". Esta conclusión no ha sido refutada por la firma con elementos ciertos como para afirmar que es correcto su forma de actuar, solamente expresa que su accionar ha sido efectuado "...en línea con lo dispuesto por el artículo 4° del Convenio Multilateral..." utilizando un procedimiento basado en el cálculo de un porcentaje que surge "...del cociente entre los ingresos del artículo 2° y 13..." , es decir, ha estimado la incidencia porcentual de los ingresos de ambas actividades, sin hacer ninguna referencia a la fundamentación del porqué la utilización de esa metodología, tal como lo prescribe la norma a que hace referencia.*

Que cabe decir lo mismo en lo que refiere a los gastos por operaciones de exportación de granos al exterior, ya que Cresud SACIFyA afirma que ha obrado en función de las normas de aplicación pero no ha acompañado elementos de prueba suficientes como para desvirtuar el accionar de la jurisdicción sobre el particular. En ese sentido, se hace necesario recalcar que si bien la contribuyente manifiesta cómo procedió, lo hace en forma muy genérica, sin acompañar documentación y/o antecedentes fehacientes que avalen sus dichos, para que de esa forma pueda desvirtuarse el ajuste realizado por el fisco, y sin especificar los fundamentos por los que ha obrado como lo ha hecho al no contar con la información de base cierta para la atribución de los gastos cuestionados.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 8 de febrero de 2023.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello,

LA COMISIÓN ARBITRAL  
CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/77  
RESUELVE:

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Cresud SACIFyA contra la Resolución N° 2180-GCABA-DGR-2020 dictada por la Subdirección General de Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.



FERNANDO MAURICIO BIALE  
SECRETARIO

LUIS MARÍA CAPELLANO  
PRESIDENTE