

Ciudad de Autónoma de Buenos Aires, 12 de julio de 2023.

RESOLUCIÓN CA N.º 18/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1718/2022 "Nike Argentina SRL 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° 2022-1157-GCABA-DGR, dictada por la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno 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 si bien la resolución determinativa versó sobre distintos ajustes, el tema in decidendum que trae a esta Comisión es el siguiente: la AGIP consideró que determinados gastos como regalías de terceros, promoción y relaciones públicas, honorarios y retribuciones por servicios, gastos bancarios, promociones y relaciones públicas, gastos de seguros, son computables, asignando dichos gastos a la jurisdicción de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que respecto de las "regalías", dice que la AGIP refiere a los antecedentes de Nike Argentina SRL en relación con el ajuste realizado por ARBA respecto de las posiciones fiscales de 2007 y 2008; dicho ajuste en el coeficiente unificado motivó que interpusiera recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y en simultáneo la acción ante la Comisión Arbitral quien mediante Resolución N° 41/2015 no hizo lugar a la acción y se apeló la misma a la Comisión Plenaria, la cual tampoco hizo lugar a la acción mediante la Resolución N° 13/2016. En virtud de ello, dice que modificó entonces el criterio aplicado sobre el tratamiento a asignar a las regalías a efectos de la confección de los coeficientes y presentó reclamo de repetición por los periodos 2011-2012 y 2013-2016. Sostiene que contrariamente a lo que sostiene la AGIP, la Resolución N° 13/2016 mantuvo sus efectos más allá de los años 2007-2008 –objeto del reclamo de ARBA– y la decisión de la Comisión Arbitral y Plenaria llevó a Nike a ajustar su criterio a lo resuelto por dichas Comisiones (recuerda que el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires dictó sentencia convalidando el criterio de ARBA y el de las Comisiones, por lo que Nike acató la decisión y procedió a rectificar las DDJJ de ISIB periodos 2011 y 2012). Agrega que si bien las decisiones de la Comisión Arbitral pueden ser revisadas por la Comisión Plenaria, a solicitud de cualquiera de las partes, lo cierto es que una vez resuelto el caso concreto por esta última su decisión resulta de cumplimiento obligatorio para las jurisdicciones intervinientes.

Que respecto del rubro "Honorarios y retribuciones por servicio", indica que los servicios prestados por los distintos proveedores –auditores, estudios contables, estudios jurídicos, entre otros– tienen relación directa con la actividad desplegada por Nike

Argentina SRL en sus oficinas de administración y dirección –cuyo domicilio se encuentra en la provincia de Buenos Aires–. Repara que incurre en un error la AGIP al afirmar que “los servicios prestados pueden perfectamente prestarse desde el domicilio de quien presta el servicio, sin que resulte necesario la concurrencia al centro de administración y dirección de la compañía”, toda vez que sin tener a la vista la documentación respaldatoria contable y corporativa que se encuentra en el centro de administración y dirección de la compañía –Provincia de Buenos Aires– ninguno de los proveedores en cuestión pueden ofrecer ninguno de los servicios referidos –objeto del ajuste bajo análisis. De este modo, dice que el criterio de atribución en función del domicilio del proveedor empleado por la AGIP no resulta un criterio lógico en atención a que el centro de administración y dirección de la compañía se encuentra en la provincia de Buenos Aires y los servicios prestados por cada uno de los proveedores están directamente vinculados con dicha oficina, en consecuencia, el domicilio de los proveedores no hace a la prestación del servicio. Cita el voto del Dr. Lapine del Tribunal Fiscal de Apelaciones de La Plata, en autos “Pharma Argentina SA” y la Resolución General CA N° 109/2004. Añade que, de hecho, al tratarse de proveedores que en su mayoría realizan profesiones liberales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 del Convenio Multilateral, la AGIP ya se encuentra facultada –por el solo hecho de tener domicilio en su jurisdicción– a gravar el 80% de los honorarios percibidos o devengados, y pretender también atribuirse los gastos que son prestados en otra jurisdicción –Provincia de Buenos Aires– importa un menoscabo no solo a los derechos de Nike, sino también una contradicción con las disposiciones del Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación Federal (cita en apoyo de su posición la Resolución Nro. 15/2016 “Whirlpool Puntana S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”).

Que respecto de los “Gastos bancarios (comisiones)” dice que también resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 4° del Convenio Multilateral y en tal sentido, los gastos se deben atribuir a la jurisdicción que soporta el gasto, independientemente de donde se encuentren radicadas las entidades bancarias, contrariamente a lo afirmado por la Inspección. Sostiene que toda vez que los gastos bancarios responden a movimientos por pagos ordenados desde el centro de costos que tiene Nike en la provincia de Buenos Aires –vinculados a su operatoria–, corresponde su atribución a dicha jurisdicción independientemente de dónde se encuentran radicadas las cuentas bancarias (cita a su favor la Resolución CA N° 38/2012 “Syphon SA c/ provincia de Misiones y el precedente del Tribunal Fiscal de Apelaciones de La Plata “El Ciclón de Banfield SA de fecha 24/6/2015.

Que respecto de los gastos por “Promoción y relaciones públicas”, cita la Resolución CA N° 28/2021, en autos “Nike Argentina SRL c/ provincia de Santa Fe”, donde se entendió que: “Está acreditado en las actuaciones que los gastos vinculados con los deportistas patrocinados son erogaciones que revisten el carácter de publicidad y propaganda, que de conformidad con lo establecido in el inciso c) del artículo 3° del Convenio Multilateral, no se computan como gastos”, y dice que a pesar de la claridad de la norma y el precedente referido, la inspección no solo imputó tales gastos como gastos computables sino que, además, atribuyó el 100% de dichos gastos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en función del domicilio de los deportistas y los clubes, vulnerando las previsiones del Convenio Multilateral y, en definitiva, el derecho de propiedad de Nike. Enfatiza que los “gastos de promoción y relaciones públicas” constituyen gastos de

marketing que tienen por fin publicitar y dar difusión a la marca, en consecuencia, resultan no computables de conformidad con los lineamientos del Convenio Multilateral. De este modo, dice, teniendo con consideración que el rubro "Promoción y relaciones públicas" responde a gastos de publicidad, que no puede ser atribuible a una jurisdicción y es en realidad representativo de la actividad desplegada por un tercero ajeno a la empresa, deviene en un gasto no computable, en atención a lo establecido por el artículo 3° inciso c) del Convenio Multilateral.

Que, finalmente, respecto del rubro "Gastos de seguros", menciona que toda vez que el seguro automotor y de responsabilidad civil tiene por fin el transporte de los empleados de Nike Argentina SRL que se dirigen a prestar servicios a las oficinas de Nike que se encuentran en provincia de Buenos Aires, dichos gastos resultan atribuibles a dicha jurisdicción; ello, en atención a que el riesgo que las compañías aseguradoras cubren se puede suscitar en la provincia de Buenos Aires, que en definitiva es el lugar donde los empleados prestan servicio y se transportan; de modo que, el lugar donde se encuentran los locales comerciales de las aseguradoras no determina donde son soportados los gastos. Agrega que, a efectos de que tales gastos resulten atribuibles a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debe mediar sustento territorial, el cual no se verifica en el presente caso. A mayor abundamiento, hace saber que debido a la escasa significación de tales gastos, deben seguir el mismo tratamiento que el rubro principal de comercialización y, en consecuencia, no corresponde que sean distribuidos conforme el coeficiente de ingresos. Cita las Resoluciones Generales N° 22/1985 y N° 42/2007 y el precedente de la Comisión Arbitral "Peugeot Citroën Argentina SA-Resolución N° 13/2018.

Que aporta prueba documental, ofrece pericial contable y hace reserva del caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires señala, en cuanto al primero de los agravios (regalías), que la firma sostiene que no incluyó a las regalías como gastos computables en base a la Resolución N° 41/2015 dictada por la Comisión Arbitral y ratificada posteriormente mediante la Resolución N° 13/2016 de la Comisión Plenaria. Destaca que el Convenio Multilateral en su artículo 2° establece el régimen general aplicable para la distribución de los ingresos brutos totales y dispone que el 50% de los ingresos deberán ser atribuidos en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción; por su parte, el artículo 3° establece que los gastos efectivamente soportados en una jurisdicción son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad. Ahora bien, indica que el segundo párrafo del artículo 3° enumera de forma ejemplificativa los gastos que se tendrán como computables para determinar el coeficiente y enumera, entre otros, los gastos de administración, producción, comercialización, etcétera. En cuanto al concepto "Regalías Soc. art. 33 - Ley N° 19550", dice que los gastos por regalías verificados en los períodos 2011-2018 refieren a una relación directa con las ventas efectuadas, corresponden a períodos posteriores a lo resuelto por los organismos de aplicación del Convenio Multilateral y fueron distribuidos de acuerdo al coeficiente de ingresos determinado. Hace notar que las regalías son pagadas en función al porcentaje de ventas de la firma, por lo que tiene una relación directa e inmediata con la actividad comercial realizada. En consecuencia, en los términos, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por la contribuyente. Por otro lado, entiende que no es cierto que las resoluciones recaídas en casos concretos tengan efectos más allá de los períodos fiscales objeto de la litis; pretender lo contrario es

igual a establecer a la resolución de casos frente a los organismos de aplicación del Convenio Multilateral a una declaración de inconstitucionalidad, única acción que proyecta sus efectos hacia el futuro. Indica que la fiscalización consideró computables a las denominadas "Regalías de terceros", las que corresponden a contratos de promoción y sponsoreo celebrados con clubes deportivos y atletas, en los cuales no hay una transferencia de know how, no hay una cesión de derechos, y están ligadas estrechamente a las ventas efectuadas por la firma. Sostiene que del análisis de los contratos se evidenció que el beneficiario de las compensaciones básicas y las regalías (club deportivo y/o atleta) se compromete a la promoción a través del uso exclusivo de los productos Nike pero no puede hacer un libre uso de la marca. De tal manera, se concluyó que el gasto proveniente de las regalías devengadas estaba íntimamente vinculado a la actividad de la empresa consecuencia de la actividad desplegada por cada uno de los clubes y/o atletas en la jurisdicción respectiva. Cita la Resolución CA N° 1/2018 "ADT Security Services S.A. c/ provincia de Buenos Aires" y destaca que la Comisión Arbitral dictó la Resolución General N° 8/2020 mediante la cual interpretó, con carácter general, que los gastos efectuados en concepto de regalías se consideran computables en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral. Y tal como efectuara la jurisdicción, entendió que cuando las regalías se encuentren vinculadas a la actividad de comercialización de bienes y/o servicios la atribución de dicho gasto se realizará en proporción a los ingresos provenientes de dicha comercialización. Dice que la resolución mencionada no vino más que a otorgar claridad y a ratificar lo actuado por esta jurisdicción por los períodos objeto de la presente. Cita, asimismo, el caso "Bridgestone Argentina SAIC c/Provincia de Buenos Aires"

Que respecto de la asignación de gastos de honorarios y retribuciones por servicios, indica que la inspección actuante analizó las subcuentas que componen el rubro según mayores de sumas y saldos aportados. En base a los domicilios de los proveedores identificados en dicha documentación e informados por la recurrente y no habiendo tenido a la vista documentos originales que avalen que la prestación del servicio se realizó en una jurisdicción diferente a la del domicilio del proveedor, se distribuyeron los gastos por subcuenta de la siguiente forma:

-Respecto a las subcuentas de "Gastos de Reclutamiento Empleados", "Servicio y Mantenimiento Equipo Computo", "Servicio Eq Computo-Software", "Servicio Eq Computo Programación", "Servicio Eq Computo-Consultoria", "Honorarios Legales", "Gastos legales (juicios)", "Honorarios Profesionales (Otros)", "Honorarios Profesionales-Consultoria", y "Honorarios Prof-Estudios e Investigación de Mercado" fueron asignados a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dado que los proveedores poseen domicilio en esta jurisdicción.

-Las subcuentas "Servicio Eq Computo-Hardware" y "Servicio Eq. Computo Hardware-Mantenimiento", fueron asignadas en su totalidad a la Provincia de Buenos Aires atento que la administración se encuentra ubicada en dicha jurisdicción.

-Respecto a la subcuenta "Honorarios Prof-Seguridad de Monitoreo y Alarmas" y toda vez que la fiscalización contó con el detalle en el mayor contable aportado, fue distribuida en atención a los centros de costos afectados.

-Respecto a las subcuentas "Other Professional Svcs-Inventory-WarehouseReclass", "Otros Servicios Profesionales-Financieros", "Cargos a Terceros, Areas, Nike's", "Chargeback External Biz Funded ETW" y "Chargeback External Biz Funded Other" fueron asignadas en su totalidad a la Provincia de Buenos Aires pues están directamente relacionadas con el depósito y logística ubicado en dicha jurisdicción.

Destaca que el detalle aportado por el contribuyente por domicilio de proveedores, no ha podido ser conciliado numéricamente con las subcuentas del Mayor de sumas y saldos, en consecuencia, se distribuyó de acuerdo a la realidad económica observada. Dice que el fisco tomó el criterio de atribución en relación al domicilio del proveedor dada la índole de los servicios prestados (consultoría, honorarios legales y honorarios por estudios de mercado) ya que pueden todos prestarse desde el domicilio del proveedor, situado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no resultando necesario la concurrencia a la oficina la firma. Destaca que de la compulsión de las actuaciones no hay evidencia que acredite lo contrario, ni fueron aportados elementos probatorios en esta instancia. Por lo que en virtud de ello, considera que el gasto es efectivamente soportado en dicha jurisdicción.

Que en lo relativo a la asignación del concepto "Gastos bancarios", la inspección verificó que los gastos obedecen a comisiones bancarias pagadas y que las cuentas bancarias se encuentran radicadas en su totalidad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (tal como fuera informado por la recurrente durante el procedimiento administrativo), motivo por el cual consideró que dicho gasto resulta soportado íntegramente en esta jurisdicción.

Que en relación a los gastos por "Promoción y relaciones públicas", señala que el fisco, de conformidad con lo que surge de la compulsión del expediente, en un todo de acuerdo a lo dispuesto por el Convenio Multilateral, procedió a considerar como no computables las cuentas que se distinguen como "publicidad y propaganda". A tal fin, indica que la inspección procedió a analizar las subcuentas que componen el rubro, según mayores de sumas y saldos aportados, detectando sólo proveedores de servicios con domicilio en Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también atletas pertenecientes a equipos deportivos y clubes radicados en esta jurisdicción, efectuándose la asignación respectiva.

Que respecto del rubro "seguros", manifiesta que la fiscalización constató que la contribuyente asignaba la totalidad del rubro a la provincia de Buenos Aires, motivo por el cual solicitó que informara la composición del mismo, indicando las pólizas que lo conformaban. Así, en orden 147 de expediente administrativo, aporta detalle de pólizas y composición períodos 2016 y 2017. Sostiene que la fiscalización asignó únicamente los gastos de seguros que tienen vinculación directa con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no habiendo aportado mayor información en su recurso ante la Comisión Arbitral corresponde confirmar el ajuste practicado. Entiende que la falta de aporte documental por parte de la empresa, en ninguna de las instancias procedimentales, que permita rectificar el ajuste efectuado por el fisco, transforma sus posturas en meras alegaciones sin valor probatorio, razón por la cual el agravio debe ser desestimado atento que no es posible efectuar un mayor análisis del mismo.

Que, por último y en cuanto al ofrecimiento de prueba pericial contable efectuado, entiende que debe ser desestimada por innecesaria y meramente dilatoria, dado que la apelante podría haber acompañado en esta instancia de Comisión Arbitral toda la prueba documental necesaria para demostrar la distribución que entiende correcta y sin embargo no lo hizo.

Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está dada por el disímil criterio respecto de: i. el carácter de gasto computable o no computable de las regalías y la aplicación del criterio interpretativo de la Resolución General N° 8/2020 de la Comisión Arbitral; ii. la asignación de gastos vinculados a honorarios y retribuciones por servicios; iii. la asignación de gastos bancarios; iv. la asignación de gastos vinculados a promoción y relaciones públicas; y, v. la asignación de gastos de seguros.

Que, respecto de i., esta Comisión Arbitral a través del dictado de la Resolución General N° 8/2020 –ratificada por la Comisión Plenaria a través de la Resolución N° 6/2021–, interpretó que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral, los gastos efectuados en concepto de “regalías” se consideran computables, en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral. De los considerandos de dicha resolución general surge: “... *en relación a lo expuesto y teniendo en cuenta los dispares criterios emanados de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, respecto a los gastos en conceptos de "regalías no hidrocarburíferas", resulta necesario establecer un criterio de interpretación y aplicación uniforme en cuanto a la procedencia de su computabilidad y forma de atribución a las distintas jurisdicciones, que clarifique la aplicación del Convenio Multilateral y coadyuve con el mantenimiento de la seguridad jurídica...*”. Cabe destacar, que con anterioridad a esta resolución general no existía ninguna otra norma general que excluyera a las regalías como gastos no computables, y si bien existía una pacífica interpretación por parte de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral respecto a su no computabilidad, dicho criterio interpretativo mutó con posterioridad. Por lo demás, dichos Organismos ya han resuelto planteos similares del mismo contribuyente (RCA 28/2021) y la CP (RCP 13/2022), por lo que siguiendo lo allí resuelto, el planteo en relación a este punto no puede prosperar, correspondiendo ratificar lo resuelto por el fisco.

Que lo propio cabe decir respecto a la asignación de gastos vinculados a honorarios y retribuciones por servicios, ya que no surge de las actuaciones que la firma haya en esta instancia aportado documentación respaldatoria que desacredite lo actuado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en referencia a que dichos gastos no hayan sido soportados en dicha jurisdicción.

Que respecto a la asignación de gastos bancarios, cabe señalar que la Comisión Plenaria a través de la Resolución N° 41/2016 ha dicho que: “*esta Comisión Plenaria entiende que no se han encontrado elementos que acrediten con carácter general que ‘los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas’; por lo que corresponde dejar sin efecto la resolución apelada*”. Es por ello que pueden existir casos en los que el banco debite en la cuenta abierta en una sucursal gastos generados por otros servicios, tal como quedó reflejado en la causa Syphon SA en la que surgía de los resúmenes de cuenta obrantes que los depósitos de clientes de Misiones genera comisiones bancarias que se debitan en la cuenta corriente de la empresa (RCA 38/2012); por lo que, claramente está en manos de Nike Argentina SRL acreditar que los determinados servicios cobrados por el banco corresponden a servicios prestados en otros lugares, si ello no ocurre parece lógico acreditar el gasto tal como lo ha hecho la CABA. En este sentido, teniendo en cuenta la orfandad probatoria por parte de la accionante y en atención a lo expuesto precedentemente debe ratificarse el ajuste.

Que, en cambio, con respecto a la asignación de gastos vinculados a promoción y relaciones públicas, cabe señalar que dichos gastos vinculados al patrocinio de reconocidos equipos y deportistas constituyen un canal o medio que permite al contribuyente dar a conocer sus productos o atraer a posibles compradores. Si bien se distinguen de los tradicionales como diarios, revistas, televisión o radio, la finalidad buscada es la misma, y de igual forma no resultan aptos para medir el desarrollo de la actividad del contribuyente en una jurisdicción. Por lo cual ontológicamente, más allá del nombre que se le asigne, ello queda encuadrado en el artículo 3° inc. c) del CM, siendo por lo tanto gastos no computables. Por lo expuesto, debe hacerse lugar al planteo del contribuyente.

Que, finalmente, con relación a los gastos de seguros, el contribuyente realiza meras alegaciones sin acreditación concreta alguna que permita establecer que los vehículos asegurados son utilizados en un lugar distinto al de su radicación; es por ello que corresponde ratificar el ajuste.

Que, por todo lo expuesto, este decisorio, consecuentemente, genera efectos en cuanto a la asignación del coeficiente de gastos sobre los coeficientes unificados expuestos en las declaraciones juradas de los periodos que abarca la determinación practicada por el fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Arbitral realizada el 7 de junio de 2023.

Por ello,

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

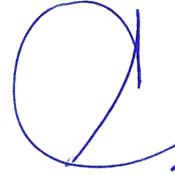
ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar a la acción interpuesta por Nike Argentina SRL contra la Resolución N° 2022-1157-GCABA-DGR dictada por la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), y ratificar el ajuste, en cuanto a los planteos vinculados a regalías, gastos vinculados a honorarios y retribuciones por servicios, gastos bancarios y gastos de seguros, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Hacer lugar a la acción interpuesta por Nike Argentina SRL contra la Resolución N° 2022-1157-GCABA-DGR dictada por la Dirección General de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP), en cuanto al planteo vinculado a la asignación de gastos de promoción y relaciones públicas, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 3°.- Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás jurisdicciones adheridas.



FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO



LUIS MARÍA CAPELLANO
PRESIDENTE