

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 11 de octubre de 2023.

## RESOLUCIÓN CA N.º 29/2023

### VISTO:

El Expte. CM N° 1735/2022 “Botón de Pago SA c/ provincia de Santa Fe.”, en el cual la firma de referencia promueve la acción prevista en el art. 24, inc. b) del Convenio Multilateral contra la Resolución N° 3-7/2022, dictada por la Administración Regional de Santa Fe; 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 –en síntesis– que es una sociedad que tiene por objeto social desarrollar por cuenta propia y/o de terceros y asociada a terceros, dentro o fuera de la República Argentina, las siguientes actividades: (i) prestar servicios electrónicos de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios y otros conceptos; y (ii) operar sistemas de transferencias electrónicas por internet. Indica que la Administración Provincial de Impuestos de Santa Fe, ha realizado dos ajustes en los cuales pretende desconocer el cómputo de dos gastos para calcular el coeficiente, a saber: (i) Los Gastos de Servicios de Start Up, prestados por Prisma Medios de Pago SA y (ii) Los gastos por la compra de los dispositivos electrónicos de Mpos.

Que expresa que, como consecuencia de que Botón de Pago SA fue creada en agosto del 2014, es que Prisma Medios de Pago SA ha prestado los servicios de Start Up, uno de los gastos que el fisco pretende desconocer; ambas empresas han celebrado un convenio, a través del cual se ha previsto que Prisma Medios de Pago SA se comprometía a efectuar por cuenta y orden de Botón de Pago SA, ciertos desarrollos necesarios para el lanzamiento de un botón de pago virtual para operaciones efectuadas a través de internet, y una billetera digital. Conforme el art. 2º del Acuerdo, se ha previsto que como retribución del servicio de Start Up, Botón de Pagos abonaría a Prisma la suma de \$ 5.000.0000 en concepto de dicho servicio más IVA, que sería facturado al año de aceptación de la propuesta; y esto es lo que ha ocurrido en la realidad de los hechos, ya que el acuerdo marco fue celebrado en octubre de 2014 y la factura emitida por Prisma Medios de Pago SA a Botón de Pago SA, por servicios de Start Up, ha sido emitida en 9/2015, es decir un año luego del perfeccionamiento del acuerdo tal como se había acordado entre las partes. Describe como ha registrado la operatoria en su contabilidad y aduce que la registración efectuada en el ejercicio cerrado el 31 de mayo del año 2015 fue una provisión de gastos que reflejaba el devengamiento de los servicios prestados hasta ese momento; la provisión era obligación constituirla, porque reflejaba servicios que efectivamente había prestado hasta ese momento Prisma Medios de Pago SA, que por la técnica contable debían ser reconocidos necesariamente como gastos devengados, y, por ende, tomados como gastos en el cálculo del coeficiente del Convenio Multilateral. Reitera que los servicios prestados incluían el desarrollo del software para poder operar la billetera electrónica y menciona también que ofreció una prueba pericial, concedida por el fisco, que concluyó que el gasto de start up era un gasto que correspondía a servicios efectivamente recibidos por Botón de Pago SA, que se encontraban debidamente registrados atendiendo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y

que por su naturaleza eran gastos que debían computarse a los efectos del cálculo de coeficiente de Convenio Multilateral. Destaca que en los asientos contables, y en los propios EECC, Botón de Pago SA ha registrado este concepto como “gasto” y en ningún momento ha denominado a los mismos “costos”; a pesar de verificar eso, que ha sido validado por la pericia, el fisco insiste en catalogarlos como costo con la única finalidad de excluirlos del cómputo para el cálculo del coeficiente; Botón de Pago SA no ha comercializado el desarrollo del sistema realizado por Prisma Medios de Pago SA sino que, por el contrario, el sistema ha sido utilizado como uno de los medios necesarios para la prestación del servicio al que Botón de Pago SA se dedica. La pretensión del fisco llevaría al absurdo, dice, de que ningún gasto pueda deducirse, ya que el fisco pretende sostener que como el gasto se vincula con su actividad, por eso es un costo y no debe ser computado. Insiste en señalar que considerar no computables los gastos de start up, por catalogarlo como un “costo de los servicios prestados”, cuando el inciso b) del tercer párrafo del artículo 3° del Convenio Multilateral establece que no será computable como gasto “el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización”, provoca que la pretensión vaya en contra de la propia norma, ya que surge de manera clara de ella que no son computables los servicios contratados para ser comercializados; sin embargo, no existen dudas de que si un sujeto incurre en gastos para prestar un servicio, donde la prestación implícita en el gasto incurrido no es directamente comercializada, el gasto en cuestión es totalmente computable a los efectos del Convenio Multilateral.

Que destaca que también motiva la presentación del caso concreto, el hecho de que el fisco también intenta desconocer el cómputo de otro gasto, la compra de Mpos; al respecto, dice que a lo largo de la fiscalización Botón de Pago SA ha aportado toda la documentación y argumentos que evidencian de manera clara que se está frente a un gasto computable; sin perjuicio de ello, el fisco no ha valorado de manera correcta la información allegada por la firma y pretende asemejar ese gasto a un “costo de mercadería vendida”. Reitera la descripción de su actividad y sostiene que a los efectos de posibilitar que los establecimientos adheridos puedan realizar el cobro de cualquier marca en algunos casos se requiere el uso del dispositivo portátil (Mpos) que le permite al establecimiento adherido al agrupador, realizar ventas con tarjetas de crédito o débito, sin necesidad de contar con una terminal de captura como las que habitualmente se utilizan en el sistema de Tarjetas de crédito y/o débito (Lapos y Posnet); es en virtud de ello, que Botón de Pago SA entrega estos dispositivos en la mayor parte de los casos sin el cobro de importe alguno al cliente, y en casos de excepción cobrándole un valor simbólico muy inferior al costo; es por ello que resulta imposible que dicho gasto sea tomado por el fisco como “costo de mercadería vendida”, porque claramente no se produce una reventa de ningún tipo como consecuencia de que no se obtiene un ingreso equivalente al costo de cada dispositivo, y como se ha explicado en la mayoría de los casos, el mismo es entregado a los clientes como provisión de un elemento necesario para poder prestar los servicios de agrupador de medios de pago, sin cobrar importe alguno al cliente. Destaca, asimismo, que los auditores de la firma han sido los que han definido que, atendiendo a lo expuesto, los Mpos no debían registrarse como bienes de cambio, y consecuentemente tampoco debía registrarse “costo de mercadería vendida”, justamente debido a que no hay una actividad comercial de Botón de Pago SA que apunte a vender dichos Mpos con un margen; al contrario, en la mayoría de los casos son entregados sin cobrar cargos a los clientes, representando además por su escasa vida útil un gasto incurrido para posibilitar la prestación de servicio de procesamiento de pagos. Por estos motivos, en la contabilidad los registra como “gastos” y no como “costo de mercadería vendida”.

Que, asimismo, señala que existen otros fiscos provinciales que ha iniciado fiscalizaciones a Botón de Pago SA, en los mismos periodos, e incluso han solicitado información

relacionada a los gastos computados, pero nunca ha impugnado los gastos que pretende dejar de computar API. A modo de ejemplo, menciona la fiscalización iniciada por ARBA en la que efectúa el cierre de inspección si realizar ningún tipo de ajuste, y por ende y en lo que importa a la presentación del caso concreto, consintiendo el cómputo de los gastos de start up y compra de los mpos, que la provincia de Santa Fe pretende desconocer. Agrega que si eventualmente surgiera alguna diferencia de criterio con el adoptado por Botón de Pago SA, solicita directivas expresas a los fiscos involucrados para la aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral, evitando así una múltiple imposición.

Que aporta prueba documental.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe señala, en primer lugar, que la actividad de la accionante, conforme ella misma lo describe, así como todos los antecedentes contemplados en las actuaciones administrativas, sin lugar a dudas, se erige en una "prestación de servicios", a saber: *i) prestar servicios electrónicos de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios y otros conceptos; y ii) operar por sistemas de transferencias electrónicas por internet; concluye en que es un empresa que administra un sistema agrupador de medios de pago.* Añade que dado que los agravios esgrimidos por la accionante, versan sobre la computabilidad o no de ciertos gastos, a los fines de la elaboración del pertinente "coeficiente de gastos", trae a colación el art. 3° del Convenio Multilateral y expone algunos antecedentes existentes en los organismos del Convenio Multilateral que versan sobre la temática de los "gastos computables" y "gastos no computables": sostiene que, cuando el Convenio Multilateral define cuales son los "gastos computables", con el objeto de determinar el pertinente coeficiente, lo hace exclusivamente a esos efectos, sin que ello tenga implicancias en otros órdenes, sean contables o impositivos; en el caso, lo hace con suficiente claridad como para que no haya dudas respecto a cuales son aquellos que deben entenderse como "costo", precisamente en la situación de los "servicios prestados". Agrega que el Derecho Tributario tiene la necesaria independencia para establecer normas en relación a los temas que le son propios, al margen de cómo los diversos conceptos son expuestos en los Estados Contables y/o cualquier información. Asimismo, expresa que remitiéndose a los antecedentes obrantes en autos, de acuerdo surge de fs. 43 y 196, se verifica que, a los efectos de la conformación del coeficiente unificado de Convenio Multilateral, correspondiente al período fiscal 2015, la firma incluyó dentro de los gastos computables atribuibles a la jurisdicción 901 (CABA), el gasto de Start Up por la suma de \$3.000.000 (Pesos tres millones) y dicho gasto, se encuentra reflejado en el Anexo I de los Estados Contables de Botón de Pago SA (fs. 166), correspondientes al ejercicio cerrado el 31/05/2015. Destaca que el gasto por el Servicio de Start Up que Botón de Pago SA abonó a Prisma Medios de Pago SA, surge de lo convenido por ambas firmas en fecha 1 de octubre de 2014 mediante la "Propuesta de Servicio" (fs. 265/274); allí se establece que el servicio de Start Up consiste en desarrollar un software para el lanzamiento de un botón de pagos virtual para operar en internet y una billetera digital.

Que en relación a los gastos de compra de los dispositivos Mpos, a los fines de comprender la verdadera naturaleza de dichos gastos, remite a algunos antecedentes de las actuaciones (fs. 135/136, respuesta de la firma al requerimiento efectuado por la fiscalización; Memoria y Estados Contables de Botón de Pago SA, facturas emitidas por Botón de Pago SA a diversos clientes por la provisión de dispositivos Mpos y facturas emitidas por Bugs Soluciones Electrónicas SA a Botón de Pago por la adquisición de dispositivos Mpos) de los que surge palmariamente, dice, que los gastos efectuados por la adquisición de los dispositivos Mpos, por parte de Botón de Pago SA, resultan necesarios e imprescindibles para que aquella pueda prestar

sus servicios de cobros virtuales mediante dispositivos móviles; ergo, contrario a lo que sostiene la accionante, tales gastos forman parte del costo de los servicios prestados. Consecuentemente, a los fines de la computabilidad de un gasto, hay que analizar cada una de las erogaciones efectuadas en carácter de “gastos” y, obviamente, comprobar: si implica una actividad propia del contribuyente o si los mismos pueden medir la actividad desarrollada por ese contribuyente o que no existe la posibilidad de su comercialización, en forma individual y en el mismo estado en que fueron prestados o suministrados por terceros; si todo ello es posible, se puede concluir que integran los gastos en que incurre un sujeto para realizar las prestaciones objeto de su actividad y por lo tanto van adquirir el carácter de “gastos computables”; caso contrario, dichos gastos se erigen en un costo del servicio prestado y, por ende, en un “gasto no computable”.

Que, advierte, que en el caso concreto los servicios facturados por Prisma Medios de Pago que corresponden al desarrollo de un software (denominado como Start Up) imprescindible para que Botón de Pago SA pueda prestar sus servicios de procesamiento de pagos virtuales y, sin lugar a dudas, no implican una actividad propia de la empresa, sino del tercero Prisma Medios de Pago y, por ende, no sirven como elemento de medición de la actividad desplegada por el contribuyente en una determinada jurisdicción, en virtud de que no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el mismo, sino del tercero –Prisma Medios de Pago–. Alega que cabe aplicar el mismo razonamiento, a los gastos por la adquisición de los dispositivos Mpos: no implican una actividad propia de Botón de Pago y no sirven como elemento de medición de la misma, puesto que provienen de la actividad de un tercero a quien le adquirió los dispositivos. Asimismo, remarca que dicho servicio prestado y facturado por Prisma Medios de Pago, inherente al desarrollo del software, es factible que pueda ser comercializado en forma separada por la accionante, al igual que los dispositivos Mpos adquiridos, a pesar de los reiterados argumentos de la agraviada en el sentido de que no es posible o que no tiene como objetivo la comercialización, sea del software o de los dispositivos cedidos a los clientes a un precio irrisorio o sin cargo alguno. Hace notar que en el caso bajo examen, resultaría posible la comercialización –de ambos– en forma individual y en el mismo estado en que fueron prestados o suministrados por terceros, obviamente, si así se lo propusiera; ergo, configura otro elemento indicativo para considerar que tales gastos asumen el carácter de gastos no computables.

Que, por otra parte, y valiéndose, además, del criterio sostenido en algunos de los antecedentes, dice que las prestaciones de servicios que se contratan a terceros, en el caso Prisma Medios de Pago, inherente al desarrollo del software para la consecución del objeto de la actividad del contribuyente, así como los gastos por compra de los dispositivos Mpos, la materia de litigio en ambos casos, resultan equiparables a las previsiones contempladas en el inc. a) del art. 3º del Convenio Multilateral o bien al inc. b) del mismo artículo, como si se tratara del “costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización”, y en ambas hipótesis corresponde darle el carácter de “no computables” (Resoluciones CA Nº 44/2013 y 50/2010).

Que, por último, respecto de la aplicación del Protocolo Adicional, señala que la contribuyente no ha dado cumplimiento a los requisitos exigidos para la procedencia del mecanismo de compensación interjurisdiccional.

Que acompaña la totalidad de las actuaciones administrativas.

Que esta Comisión Arbitral observa que, conforme las alegaciones de las partes, la controversia está centrada en: i. Tratamiento de las erogaciones de Start Up frente al CM y ii.

## Tratamiento de las erogaciones para la adquisición de terminales MPos frente al CM. iii. Protocolo Adicional.

Que, en forma preliminar, es dable indicar que la Comisión Arbitral al expedirse sobre los aspectos controvertidos por las partes no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las mismas, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre los puntos disputados, esto implica que su decisión no necesariamente debe coincidir con lo que sostienen las partes, sino sobre cuál debe ser el correcto encuadre de los puntos controvertidos frente al Convenio Multilateral.

Que, en primer término, cabe recordar que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han señalado, en distintos precedentes, que todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa y que no pueden suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una jurisdicción, resultan gastos no computables; es decir, que un gasto no será computable cuando el mismo no represente medianamente la magnitud de la actividad desarrollada por el sujeto en las distintas jurisdicciones en que opera, o no permita medir adecuadamente la actividad económica del contribuyente en cada jurisdicción.

Que el primer aspecto para resolver y sobre el cual existe discrepancia entre el contribuyente y el fisco son los denominados gastos o erogaciones Start Up. El contribuyente describe su actividad señalando que es una sociedad que tiene por objeto social desarrollar por cuenta propia y/o de terceros y asociada a terceros, dentro o fuera de la República Argentina, las siguientes actividades: (i) prestar servicios electrónicos de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios y otros conceptos; y (ii) operar sistemas de transferencias electrónicas por internet. A fs. 265 y ss. de la Ac.Ad. obra el contrato de servicios entre Botón de Pago SA y Prisma Medios de Pago, surgiendo el objeto a fs. 267: *(i) el servicio de Start Up consistente en los desarrollos de software que ésta le solicitare, para el lanzamiento de un botón de pagos virtual para operar en internet, y una billetera digital (en adelante el "Servicio de Start Up")*. Como puede advertirse, es claro que el desarrollo del sistema contratado por el contribuyente constituye el elemento esencial que permite brindar el servicio, por lo cual su desarrollo implica un costo sin el cual no podría brindarse el mismo. En el caso particular, las erogaciones realizadas para el desarrollo de un software esencial para la prestación del servicio no proporcionan un parámetro válido para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción; consecuentemente, se está en presencia de un "gasto no computable" a los fines del armado del coeficiente respectivo. Por lo tanto, en el caso concreto resulta irrelevante el tratamiento contable que le haya dispensado el contribuyente; es por ello que las erogaciones incurridas para el desarrollo del software, esencial para el servicio prestado por el contribuyente, deben ser encuadradas en el inc. b) del art. 3º del Convenio Multilateral. Los restantes planteos vinculados con este punto son insustanciales.

Que tampoco puede prosperar la pretensión del contribuyente respecto del tratamiento de las erogaciones para la adquisición de terminales MPos. En efecto, los gastos por la adquisición de dichos dispositivos tienen relación con el costo de prestación del servicio. Se trata de dispositivos necesarios para la prestación del servicio y, por lo tanto, dichas erogaciones encuadran en el inciso b) del artículo 3º del Convenio Multilateral, que establece que no se computará como gastos "el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización".



Que, finalmente, respecto del Protocolo Adicional, el contribuyente manifiesta: "... Si eventualmente surgiera alguna diferencia de criterio con el adoptado por mi representada, solicitamos directivas expresas a los Fiscos involucrados para la aplicación del Protocolo Adicional al Convenio Multilateral, evitando así una múltiple imposición..."; cabe resaltar, a la vez, que el artículo 1° de la Resolución General CA N° 3/2007 establece que: *El contribuyente que es objeto de un ajuste o verificación por una jurisdicción de los que surja el criterio del Fisco con respecto de la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos, si pretende accionar ante la Comisión Arbitral y solicitar la aplicación del Protocolo Adicional debe manifestarlo al Fisco actuante y a los demás Fiscos involucrados, en el momento de la contestación de la vista. Cuando la instancia procesal del Fisco determinante no contemple la vista previa, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 4°*. Se observa en las actuaciones administrativas, fs. 437/438, que el contribuyente ha hecho la manifestación ante el fisco de Santa Fe, más no obra agregada en dichas actuaciones administrativas ni en el expediente que tramita ante esta Comisión, las comunicaciones a los restantes fiscos, lo que obsta a la procedencia de la solicitud, resultando insustancial analizar los restantes requisitos exigidos por el Protocolo Adicional.

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 provincia de Santa Fe.

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 13 de septiembre de 2023.

Por ello,

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

**ARTÍCULO 1°.-** No hacer lugar a la acción interpuesta por Botón de Pago SA contra la Resolución N° 3-7/2022 dictada por dictada por la Administración Regional de Santa Fe, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

**ARTÍCULO 2°.-** Rechazar la aplicación del Protocolo Adicional, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



**SECRETARIO**

**PRESIDENTE**