

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

BUENOS AIRES, 8 de noviembre de 2018.

RESOLUCIÓN C.P. N.º 26/2018

VISTO

El Expte. C.M. N.º 1347/2015 “Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia y la provincia de Tierra del Fuego interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución (C.A.) N.º 44/2017; y,

CONSIDERANDO:

Que dichos recursos se han presentado conforme a las exigencias formales previstas en las normas legales y reglamentarias, motivo por el cual corresponde su tratamiento (art. 25 del Convenio Multilateral).

Que en la resolución apelada, la Comisión Arbitral resolvió que Cepas Argentinas S.A., respecto de su actividad de “venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco”, debe aplicar el artículo 11 del Convenio Multilateral. También dispuso que no debe computarse para la conformación del coeficiente de gastos el pago de “regalías” en concepto de “derecho a exclusividad en el uso de determinadas marcas”.

Que la firma apelante se agravia de esa decisión señalando –en síntesis– que el art. 11 del Convenio Multilateral se refiere a los intermediarios en general, pero no a cualquier intermediario, sino sólo al intermediario que tenga oficina en una jurisdicción y venda bienes situados en otra. Si es contribuyente de Convenio, como lo es Cepas, pero no verifica el supuesto del art. 11, no tributará según ese régimen especial, pero sí deberá tributar conforme al régimen general. Cepas tiene su administración en Avellaneda y su depósito en Burzaco, ambos de la provincia de Buenos Aires, pero ejerce actividades onerosas en todas las jurisdicciones del país, por lo que está alcanzada por el Convenio Multilateral, como la resolución apelada lo reconoce, pero no por el régimen especial (art. 11) sino por el general (arts. 2º a 5º).

Que respecto de las regalías que Cepas Argentinas S.A. abona a terceros por el uso de marcas, señala que la regla establecida en el Convenio Multilateral es que todos los gastos (que se originen en el ejercicio de la actividad, sean efectivamente soportados en una jurisdicción –aunque la erogación se haga en otra–, y surjan del balance anterior) son computables; la excepción es que no son computables los que expresamente se mencionan; y los gastos en regalías comerciales no están mencionados en el Convenio como no computables, por lo tanto, son gastos computables, criterio aplicado por Cepas. Dice que la regalía puede ser definida diciendo que es un beneficio o cuantía que se paga al propietario de un derecho a cambio del uso que se hace de él, lo que permite asimilarlo a locación, legalmente definida como el otorgamiento de una parte a otra del uso y goce temporario de una cosa, a cambio del pago de un precio en dinero (art. 1187 CCyC). Nadie discutiría que el precio de una locación es un gasto computable, por qué razón entonces se cuestiona el

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

cómputo de una regalía cuando se trata de un gasto que participa de la misma naturaleza, pues le permite a quien la paga usar y gozar temporariamente de un cosa que le pertenece a un tercero (en el caso una marca).

Que, finalmente, se agravia también del rechazo a la aplicación del Protocolo Adicional y, en su caso, solicita que se haga estricta aplicación o solución equivalente sin perjuicio para Cepas.

Que ofrece prueba y mantiene reserva del caso federal

Que, por su parte, la representación de la provincia de Tierra del Fuego, se agravia de la resolución que apela en cuanto establece que “... *no caben dudas del carácter de intermediario que desarrolla la contribuyente*”. Sin embargo, destaca que los contratos celebrados entre Cepas Argentinas S.A. con Campari Argentina SRL y Valentín Bianchi S.A. se enmarcan dentro de los de colaboración empresaria y contemplan la comercialización y distribución exclusiva de los productos de ambas firmas por parte de Cepas. Conforme ellos, las ventas son realizadas tanto en representación de Campari Argentina SRL como de Valentín Bianchi S.A. a nombre de la distribuidora Cepas, pero como consignatario. Sentado lo que antecede, dice que la adecuada caracterización del desempeño de la firma Cepas Argentinas S.A. presenta las particularidades de una relación comercial que trasunta los caracteres de una compraventa, en este caso bajo la modalidad colaborativa de “contrato de distribución” y, por lo tanto, subsumible, desde el punto de vista tributario, en las previsiones del art. 2° del Convenio Multilateral, quedando descartada la figura del intermediario que habilita el uso del artículo 11 del mismo cuerpo legal.

Que, asimismo, dice que el artículo 11 del C.M. hace referencia a que los bienes que se comercialicen estén situados en otra jurisdicción distinta a la sede central, sin embargo, al momento de distribuir la base imponible se refiere a que el 80% se atribuirá al lugar de radicación de los bienes. Empero, para que a un bien se lo considere radicado en una jurisdicción se requiere un alto grado de permanencia en el tiempo –inmuebles o bienes muebles registrables–, situación que no acontece con las cosas muebles; es por ello que el artículo 1° hace referencia a la radicación o a la utilización económica en otra jurisdicción distinta a la sede central. Entonces, de la conjugación de lo dispuesto en el artículo 1° y en el artículo 11 del C.M., surge claramente que el legislador previó que los bienes que se comercializan deben estar radicados o utilizados económicamente en otras. Lo expuesto no implica desconocer la aplicación del C.M. sino que cabe la aplicación del régimen general ya sea que: se aplique el principio de la realidad económica y en consecuencia se deje de lado la figura contractual de la intermediación a la cual recurrieron Cepas, Campari y Bianchi o, se considere que Cepas respecto de Campari y Bianchi realizó una prestación de servicios comercializando bienes que fueron utilizados económicamente en más de una jurisdicción, como lo establece el inciso d) del artículo 1° del C.M. al definir su ámbito de aplicación, atribuyendo en tal caso el ingreso a la jurisdicción donde efectivamente se origina.

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

Que respecto de los gastos en concepto de regalías, señala que las regalías por la licencia de uso de una marca representan un gasto de comercialización computable de similares características que las comisiones de un vendedor, de un representante, etc., dado que representan un porcentaje sobre la venta realizada por tales productos. El gasto devengado por la licencia de uso de una marca debe considerarse como gasto computable y, en consecuencia, atribuido a cada una de las jurisdicciones en que se comercializa el producto, porque tiene una relación íntima con la actividad desplegada por Cepas Argentinas S.A. dado que de no existir este contrato no podría comercializarlas. El hecho de que la misma se remunere en función de un porcentaje estipulado contractualmente que se calcula sobre las ventas mensuales de dichos productos realizadas en las distintas jurisdicciones, representa un gasto que mide exactamente la actividad desplegada en cada una de ellas.

Que formula reserva del caso federal.

Que en respuesta a los traslados corridos de ambos recursos de apelación, la representación de la provincia de Buenos Aires manifiesta, en primer término, que no es necesario que existan dos jurisdicciones para que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el artículo 11 del Convenio Multilateral. Sentado ello y ante la convicción de estar en presencia de un sujeto de Convenio Multilateral, que desarrolla la actividad de intermediario o comisionista, corresponde analizar operación por operación y atribuir el 20% de los ingresos brutos obtenidos por el misma a la jurisdicción donde se encuentra la oficina central, en este caso provincia de Buenos Aires, localidad de Avellaneda, y el 80% restante, donde se encuentran radicados los bienes en cuestión al momento de la venta, en este caso, provincia de Buenos Aires, localidad de Burzaco.

Que respecto a lo alegado por la provincia de Tierra del Fuego en cuanto a que Cepas Argentinas S.A. vende los productos en cuestión en representación de Campari Argentina SRL y de Valentín Bianchi S.A. pero como consignatario, señala que Cepas Argentinas S.A. no discute su carácter de comisionista, por el contrario, en su escrito señala que durante los períodos objeto de la determinación, la firma ejercía la representación de las firmas Campari Argentina SRL y Valentín Bianchi S.A., para la distribución y venta de diversos productos, bajo la forma de comisionista. La fiscalización, por su parte, tuvo a la vista los contratos de distribución así como las notas de crédito y débito emitidas por el contribuyente de marras en concepto de rendición de líquido producto y cobro de comisiones por ventas, todo lo cual confirma que Cepas Argentinas S.A. revestía la figura de comisionista por cuenta y orden de las firmas Campani Argentina SRL y Valentín Bianchi S.A.

Que respecto del agravio referido al pago de “regalías”, señala que Cepas Argentinas S.A. abona regalías a terceros por el uso de marcas comerciales a “Speed Publicidad” y computa sus importes como gastos para el armado del coeficiente de gastos. Sostiene que todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa fiscalizada y que no puedan suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resulta un gasto no computable; no por el simple hecho de encontrarse expresamente enunciados (o no) en el

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

texto del Convenio Multilateral, sino porque no se cumple con el espíritu ni con los requisitos establecidos por los arts. 3° y 4° del referido régimen. Dice que este es claramente el caso de los gastos relativos a regalías: las mismas no demuestran actividad de la firma en el caso, sino de un tercero (Speed Publicidad). Todo el trabajo que implica lograr que las marcas sean conocidas e impliquen una ventaja competitiva que permita la obtención de mayores ventas, no fue realizado por Cepas Argentinas S.A. Ella sólo abona un precio por ese “valor agregado”, pero fue otra la empresa que efectuó todas las tareas de marketing y demás necesarias para lograr el posicionamiento de la marca. Es por ello que las regalías podrían asimilarse al costo de las materias primas adquiridas a terceros u otro componente del costo de las mercaderías vendidas. Es decir, dentro de las materias primas que se adquieren para la fabricación de un producto se incluye la “marca” o más precisamente el derecho a usarla. Cepas Argentinas S.A. hasta podría no pagar dichas regalías y vender igualmente las bebidas.

Que respecto al Protocolo Adicional, dice que Cepas Argentinas S.A. ha incurrido en omisión al no declarar los ingresos correspondientes a comisiones, las cuales fueron asignadas a la actividad "venta al por mayor, en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco" y los ingresos provenientes de notas de débito emitidas por Cepas Argentinas S.A. por conceptos no deducibles de la base imponible del impuesto, según dispuesto por el artículo 162 inc. b) del Código Fiscal.

Que esta Comisión Plenaria observa que las cuestiones controvertidas son: 1) si corresponde la aplicación en el caso del artículo 11 del Convenio Multilateral respecto de la actividad “venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco; y 2) la computabilidad o no de las “regalías” que abona Cepas Argentinas S.A. por el uso de ciertas marcas.

Que respecto del punto 1) en opinión de esta Comisión en el presente caso no se configura el elemento objetivo que exige el artículo 11 del Convenio Multilateral, puesto que éste requiere para su aplicación la existencia necesaria de dos jurisdicciones, una donde se encuentre la oficina central y otra jurisdicción donde se encuentren situados o radicados los bienes. Por lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en tanto está acreditado que Cepas Argentinas S.A. tiene su administración en Avellaneda y su depósito en Burzaco, ambos de la provincia de Buenos Aires, por lo que la circunstancia antes descripta no encuadra en el artículo 11 del Convenio Multilateral sino que corresponde la aplicación del artículo 2°.

Que respecto del punto 2), a la luz de lo establecido en los artículos 3° y 4° del Convenio Multilateral, en primer lugar, corresponde destacar que la computabilidad de un gasto a los fines de la atribución de los ingresos brutos, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente. En el presente caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Cepas Argentinas S.A. y su

**COMISIÓN PLENARIA
CONVENIO MULTILATERAL
DEL 18.08.77**

actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos.

Que, por lo expuesto, también corresponde revocar la resolución apelada en este punto.

Que la Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Que esta resolución corresponde a una decisión adoptada en la reunión de Comisión Plenaria realizada el 6 de septiembre de 2018.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- Hacer lugar a los sendos recursos de apelación interpuestos por la firma Cepas Argentinas S.A. y la provincia de Tierra del Fuego contra la Resolución (C.A.) N° 44/2017, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°.- Notificar a las partes interesadas, hacerlo saber a las demás jurisdicciones adheridas y archivar las actuaciones.

**FERNANDO MAURICIO BIALE
SECRETARIO**

**LUCIANO VERNETTI
PRESIDENTE**