

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, 9 de noviembre de 2023.

RESOLUCIÓN CP N.º 17/2023

VISTO:

El Expte. CM N° 1661/2021 “Cresud SA c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 4/2023; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto se ha 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 la apelante, en su recurso, señala que los ajustes efectuados por el fisco involucran al coeficiente de gastos y como consecuencia directa repercute en la distribución de la base imponible y, por ende, en detrimento de la base asignada a las restantes únicas jurisdicciones productoras; advierte que el fisco ha incumplido en el caso con lo dispuesto por el Protocolo Adicional y por ende las obligaciones que emanan de dicho cuerpo normativo, obligatorio para todas las jurisdicciones adheridas y, asimismo, para esa Comisión; agrega que el incumplimiento de dicha obligación por el fisco acarrea la nulidad de la Resolución N° 2180-GCBA-DGR-2020, por la clara violación al procedimiento adjetivo, al derecho de defensa y propiedad de la empresa.

Que con relación al ajuste del coeficiente de gastos en CM05 2013, dice que Cresud SA posee su administración y dirección en Ciudad Autónoma de Buenos Aires desde donde administra y da soporte a su principal actividad que consiste en explotaciones agrícolas y ganaderas en el resto de las jurisdicciones; asimismo, en dicha jurisdicción, presta servicios de administración y soporte a sociedades vinculadas radicadas en Ciudad Autónoma de Buenos Aires con actividad en varias jurisdicciones; indica que realiza principalmente actividades primarias encuadradas en art. 13 del CM como así también algunas otras encuadradas en el régimen general del artículo 2º y que gran parte de su actividad se liquida de acuerdo a las premisas del citado artículo 13, primer párrafo; 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, dice, es que en el cálculo de la determinación del coeficiente de gastos y en línea con lo dispuesto en el art. 4º del CM, Cresud SA 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 2º del CM y qué porcentaje se relaciona con ingresos del artículo 13: dicho coeficiente surge del cociente entre los ingresos del artículo 2º sobre la sumatoria de los ingresos correspondientes al artículo 2º 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 2º y 13, surge el coeficiente de gastos no computables. El motivo de ello, indica, radica en que el personal de Cresud SA en Ciudad Autónoma de Buenos

Aires se encuentra afectado a prestar servicios a su actividad principal vinculada con las explotaciones agrícolas y ganaderas llevadas a cabo fuera de dicha jurisdicción, como asimismo al resto de sus actividades tales como la prestación de servicios a las sociedades vinculadas; aclara que el personal radicado fuera de Ciudad Autónoma de Buenos Aires presta exclusivamente servicios a la actividad agrícola-ganadera que se desarrolla fuera de la mencionada jurisdicción; sobre el punto dice que no es cierto como afirma la Resolución CA N° 4/2023 que con respecto al artículo 4° del Convenio Multilateral utiliza la presunción de dicha norma, puesto que la misma no prevé ninguna presunción y los datos que constan en las actuaciones administrativas y le constaban al fisco son datos ciertos, reales, pero, reitera, el personal en Ciudad Autónoma de Buenos Aires presta servicios tanto a la actividad agrícola ganadera como al resto de las sociedades vinculadas; en este sentido, entiende que no es el fisco sino Cresud SA quien está en mejores condiciones de considerar como lo hizo y así proporcionar los gastos de Ciudad Autónoma de Buenos Aires al resto de las jurisdicciones, mecánica compatible con las normas del Convenio Multilateral.

Que, adicionalmente, señala que durante el ejercicio comercial 2013 realizó operaciones de exportación de granos al exterior, con lo cual en estos períodos, para los gastos “indirectos” (es decir, que no tienen una vinculación directa e inequívoca con un ingreso determinado de la compañía) realizó un prorrateo adicional ya que los gastos vinculados a las exportaciones resultan no computables de acuerdo a lo establecido en el anexo de la Resolución General CA N°1/2013 (art. 7°). Agrega 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); asimismo, expresa que la mencionada norma, en su artículo 8°, deja claro que la porción de los gastos comunes o compartidos de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación forman parte de los gastos no computables a que se refiere el artículo 3° del Convenio Multilateral; queda claro, dice, que el propio artículo menciona que un gasto puede estar vinculado a la exportación en una “porción” y no en el total, por ser justamente un gasto relacionado indirectamente a la misma y que esto no hace más que convalidar el criterio utilizado por Cresud SA en el prorrateo de gastos respecto a la exportación.

Que, asimismo, entiende 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 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 incorrectamente el porcentaje de dicha jurisdicción.

Que, por otro lado, indica que el fisco detectó que en el ámbito de esa ciudad, Cresud SA no realizaba operaciones agropecuarias o ganaderas, sino que se materializaban en puertos cercanos y por este 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 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 artículo 13 del Convenio Multilateral en esa jurisdicción); sobre este punto menciona que los empleados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no sólo realizan actividades relacionadas con ingresos de esta jurisdicción sino también con ingresos de otras provincias (facturación de granos, hacienda, acopio, cobranzas de todas las actividades, liquidación de impuestos, etc.), de las cuales provienen la mayor parte de los ingresos de Cresud SA por su actividad principal.

Que aporta prueba documental y solicita la realización de una prueba pericial y la aplicación del Protocolo Adicional.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires advierte que, en líneas generales, en el recurso de apelación, se reproducen los argumentos vertidos en la presentación efectuada oportunamente ante la Comisión Arbitral, sin fundamentaciones novedosas que permitan conmovir las conclusiones a las que arribó dicho decisorio; recalca que, en esencia, la Resolución CA N° 4/2023 parte de la falta de fundamentación y el debido sustento probatorio en la metodología utilizada para confeccionar los diferentes prorrateos aplicados, no pudiendo desvirtuar el ajuste elaborado por el fisco. Entiende, en este sentido, que corresponde reiterar que en las acciones interpuestas ante los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, el promotor debe acompañar todos los elementos de prueba que sustenten su posición, situación que no se observa en los presentes actuados.

Que, enfatiza, que la inspección actuante verificó que no todas las actividades agropecuarias desarrolladas por Cresud SA 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, correspondiendo la aplicación del régimen general establecido en el artículo 2°; debido a esto la distribución de los ingresos formará parte del prorrateo para distribuir gastos y distinguir los gastos computables de los no computables referidos al régimen especial. Asimismo y dado que Cresud SA practica la registración contable de sus diversas operaciones comerciales y financieras por centro de costos, dice que se puede diferenciar y conocer en forma detallada los ingresos y gastos que se producen en cada una de las jurisdicciones donde desarrolla actividades.

Que, por otro lado y luego de analizar la información aportada por la propia firma, indica que 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 necesariamente a que necesite todos estos empleados para realizar tareas administrativas vinculadas a actividades agropecuarias, sino a que debe prestar servicios de administración a sociedades con las que se encuentra vinculada: los ingresos de servicios compartidos corresponden principalmente a servicios prestados a otras compañías por personal de Cresud SA. No cabe lugar a dudas, dice, que más allá del desagregado de valores vinculados a sueldos, gran parte de ellos tienen relación directa con la prestación de servicios compartidos y esto se relaciona con el resto de los gastos asignados a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debido a la gran cantidad de personal que desempeña su actividades en las oficinas que se encuentran ubicadas en el domicilio fiscal de la apelante.

Siguiendo dicha lógica, sostiene que la Administración consideró que no correspondía 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 poseen relación con actividades de tipo agropecuario. Recalca que las prestaciones de servicios de administración y otros servicios que se realizan a empresas del mismo grupo económico, son desarrolladas de manera íntegra en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; por ello, el ajuste practicado por la inspección tuvo en cuenta en 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. Alega que como bien surge de los considerandos de la resolución en crisis y puede verse en la apelación ante la Comisión Plenaria, la firma continúa sin fundamentar, con documentación valedera, el procedimiento efectuado por la misma a fin de estimar la incidencia porcentual de los ingresos de las actividades incluidas en el artículo 2° y el artículo 13, correspondiendo por tanto validar el ajuste efectuado por el fisco.

Que en cuanto al punto relativo al prorrateo de exportaciones, cita la Resolución General CA N° 7/2009 e indica que al momento de confeccionar coeficiente, Cresud SA consideró no computables \$7.368.852,41 por gastos de exportaciones directos (sin observaciones por parte de la inspección) y \$10.916.969,89 por gastos indirectos por prorrateo, luego calcula el porcentaje que implican las exportaciones sobre el total de ventas del artículo 2° (14,30%), incluyendo a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; en este sentido, sostiene que la fiscalización consideró que al existir registración de los gastos de exportaciones no resulta 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 quizás no cuenten con información exacta; además se constató que la apelante 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 por los servicios prestados a compañías vinculadas y no para la administración de actividades relacionadas con la agricultura y la ganadería. Entiende que el agravio esbozado por la firma en este punto carece de sustento alguno, toda vez que no indica cuál sería la documental que no fue tenida en cuenta por el fisco y que permitiría, a su entender, validar de manera indubitable sus afirmaciones. Recuerda, además, que en ninguna instancia adjuntó elementos idóneos que permitan variar el ajuste realizado, transformándose sus argumentos en meras alegaciones sin valor probatorio. Añade que, en este punto, Cresud SA reitera posiciones oportunamente esbozadas en su presentación ante la Comisión Arbitral especificando de manera muy genérica y sin claridad los fundamentos por los que ha obrado de la forma en que lo ha hecho, situación que ya fuera advertida por el mencionado organismo de aplicación en la resolución en crisis, motivo por el cual considera que corresponde rechazar el agravio (Cita arts. 8° y 17 del Reglamento Procesal).

Que en cuanto a la solicitud de la apelante de prueba pericial, entiende que debe ser desestimada por innecesaria y dilatoria, dado que la apelante tuvo múltiples oportunidades para acompañar las pruebas que hacen a su derecho y sin embargo no lo hizo. En aquello relativo al agravio vinculado con la nulidad de la Resolución N° 2180/DGR/2020, entiende

que la resolución del mismo resulta un tema de estricta competencia local, careciendo los organismos de aplicación del Convenio Multilateral de competencia en ese aspecto.

Que, por último, dice que la firma en su apelación ante la Comisión Plenaria solicita se ordene *“la efectiva aplicación del Protocolo Adicional”*, no observándose mención alguna de tal pedido en la presentación del caso concreto realizada oportunamente ante la Comisión Arbitral, por lo tanto considera que dicha solicitud resulta a todas luces extemporánea. Sin perjuicio de lo expuesto, tampoco dice se dan los requisitos establecidos en la Resolución General N° 3/2007: no se verifica que en oportunidad de accionar ante la Comisión Arbitral la recurrente haya solicitado su aplicación ni aportado prueba documental referida a la inducción a error, tal como lo exige expresamente la normativa vigente.

Que esta Comisión Plenaria observa que no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmover lo decidido en aquella instancia. En efecto, la Comisión consideró que si bien se estaba ante un caso concreto, puesto que existe determinación impositiva, la acción debía ser desestimada en razón de que Cresud SACIFyA no cumplió con los requisitos establecidos en los arts. 7° y 8° del Reglamento Procesal.

Que tal como lo expresa la jurisdicción al responder el traslado corrido, la apelante, en líneas generales, reproduce los argumentos vertidos en la presentación efectuada oportunamente ante la Comisión Arbitral, sin fundamentaciones novedosas, motivo por el cual no ha desvirtuado las conclusiones a que arribara la resolución apelada.

Que 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”*. De la citada norma surge que ante la imposibilidad de calcular los coeficientes respectivos 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 como 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 en lo que hace a los gastos comunes o compartidos asociados a ingresos obtenidos por operaciones encuadradas en el artículo 13 del Convenio Multilateral, la apelante no ha probado, con elementos ciertos, que es correcta su forma de actuar; expresa solamente 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 porque ha utilizado esa metodología, tal como lo prescribe la norma a que hace referencia.

Que en lo que refiere a los gastos por operaciones de exportación de granos al exterior, Cresud SA dice que ha realizado un prorrateo adicional ya que los gastos vinculados a las mismas resultan no computables de acuerdo a lo establecido en la Resolución General N° 44/93 y que este criterio fue el aplicado y rechazado arbitrariamente por la DGR-AGIP. A este respecto, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires consideró que al existir registración de los gastos de exportaciones no resulta discutible que se aplique dicho porcentual sobre las jurisdicciones productoras para sacar los gastos que esas operaciones generaron y de los cuales quizás no cuenten con información exacta, y que constató que la apelante 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 sí existen gastos importantes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se generan por los servicios prestados a compañías vinculadas y no para la administración de actividades relacionadas con la agricultura y la ganadería. El agravio expuesto sobre este tema por el contribuyente merece las mismas consideraciones que se expusieran respecto de los gastos comunes a los productos alcanzados por el régimen especial del artículo 13 del Convenio Multilateral; es decir, que el contribuyente 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.

Que desprende de todo lo expuesto, que los agravios del apelante respecto de los gastos que fueran materia de discusión, no están avalados con elementos ciertos ni fundamentados lo suficientemente como para demostrar que su forma de actuar ha sido la que corresponde a la realidad de los hechos acontecidos, es por ello que se considera que no ha cumplimentado adecuadamente las exigencias previstas en el artículo 8° del Reglamento Procesal y, en el caso, complementado por el artículo 17 del mismo.

Que, finalmente, respecto a la pericial solicitada por Cresud SA, su producción resulta innecesaria y no aportaría información que pueda hacer variar las conclusiones que resultan del caso planteado, además de no ser oportuna como prueba de acuerdo al mencionado art. 17 del Reglamento Procesal.

Que en lo que refiere al Protocolo Adicional, es de hacer notar que no consta que en oportunidad de plantear el caso ante la Comisión Arbitral haya sido solicitada su aplicación como ahora pretende, lo que significa que dicha solicitud ha sido formulada en forma extemporánea, además de no cumplir con las exigencias previstas en la Resolución General N° 3/2007.

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 14 de septiembre de 2023.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1º.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Cresud SA contra la Resolución CA N° 4/2023, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE