

RESOLUCIÓN CA N.º 11/2024

VISTO:

El Expte. CM N° 1735/2022 “Botón de Pago SA c/ provincia de Santa Fe”, en el cual la firma de referencia interpone recurso de apelación contra la Resolución CA N° 29/2023; y,

CONSIDERANDO:

Que el recurso de apelación interpuesto por la firma 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 –en síntesis– que lo resuelto por la Comisión Arbitral resulta arbitrario ya que no ha sopesado correctamente los antecedentes del caso y ha efectuado una interpretación arbitraria de los hechos acontecidos, la normativa vigente y la prueba presentada, arribando a una conclusión que llevaría al absurdo de que ningún gasto asociado a la actividad resulte computable.

Que, respecto del tratamiento de las erogaciones de Start Up frente al CM, señala que tanto el fisco como la Comisión Arbitral yerran al confundir la naturaleza de los gastos en cuestión: los servicios facturados por Prisma Medios de Pago SAU corresponden a horas por servicios de Start Up, el cual resulta como todo gasto incurrido, necesario para que Botón de Pago SA pueda prestar sus servicios de procesamiento de pagos virtuales; bajo ningún punto de vista se trata de un servicio que Botón de Pago SA haya contratado a un tercero para incorporarlo en su mismo estado a los servicios que comercializa, y que por lo tanto representen el “costo de los servicios prestados” como la Comisión Arbitral ha pretendido sostener en la resolución apelada, sino que corresponden a gastos por las horas destinadas al servicio de Start Up, horas de trabajo que en conjunto con otros factores agregados por Botón de Pago SA constituyen su actividad.

El gasto de Start Up, bajo ningún punto de vista, dice, puede catalogarse como un servicio que Botón de Pago SA haya contratado para su posterior comercialización; se trata de gastos que representan una tercerización de servicios, ya que Botón de Pago SA no contaba con el personal para desarrollar su actividad: si Botón de Pago SA hubiera contratado personal para organizar su actividad, no hubiera existido ninguna duda de que siendo sueldos, eran gastos totalmente computables y al haber solicitado el servicio con una tercerización de los mismos, se pretende considerar que los mismos no son computables, cuando no son más que sueldos por servicios tercerizados, y consecuentemente gastos totalmente computables; el servicio de Start Up es claramente un gasto computable, puesto que Botón de Pago SA no ha comercializado directamente las horas de servicio de Start Up, sino que, por el contrario, ha integrado el producido de ese servicio recibido a una combinación de otros factores, que le permitiera prestar a sus clientes un servicio totalmente diferente al recibido de su proveedor, ya que Botón de Pago SA realiza una actividad completamente diferente a los servicios recibidos, ya que

actúa como agrupador de medios de pago, prestando consecuentemente a sus clientes el servicio de procesamiento de pagos. El gasto de Start Up, añade, no representa un servicio que Botón de Pago SA haya contratado para su posterior comercialización en su mismo estado, y que por lo tanto representen el “costo de los servicios prestados para su comercialización” sino que se trata de un gasto de horas para la organización del inicio del ejercicio de la actividad, tercerizando el mismo por no tener empleados que pudieran realizar dicha actividad, que combinada a muchos otros factores le permitió a la sociedad prestar un servicio totalmente diferente como ser procesar pagos actuando como agrupador de medios de pago; por lo tanto, estos gastos resultan inherentes a su actividad dado que sin esos servicios incorporados a otras prestaciones, Botón de Pago SA no hubiera podido operar y prestar servicios de procesamiento de pagos a sus clientes, razón por la cual dichos gastos deben ser computados para el cálculo de los coeficientes de Convenio Multilateral.

Que, respecto del tratamiento de las erogaciones para la adquisición de terminales Mpos frente al CM, manifiesta que Botón de Pago SA es un agrupador de medios de pago que presta un servicio integral de medios de pago a los establecimientos adheridos a su red, lo que les permite entre otras cosas cobrar ventas realizadas con tarjetas de crédito y/o débito sin necesidad de firmar acuerdos con cada una de las marcas (Visa, Mastercard, Amex, etc.); el agrupador, a través de su red, le permite realizar las cobranzas de sus ventas efectuadas con cualquier tarjeta de crédito y/o débito; 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, como componente de los servicios prestados y en casos de excepción cobrándole un valor simbólico muy inferior al costo. Es por ello, sostiene, que resulta imposible que dicho gasto sea tomado por la Comisión Arbitral 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 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. Hace notar, además, que si no se considerara el gasto de Mpos como computable, la adquisición de dichos Mpos y su entrega a los clientes no se estarían tomando como indicio de ejercicio de actividad, calculando el coeficiente como si no existiera, ya que no generan ingresos tampoco.

Destaca que los auditores de Botón de Pago SA han sido los que han definido que 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; por estos motivos, la contabilidad los registra como “gastos” y no como “costo de mercadería vendida”.

Adicionalmente, manifiesta que al igual que con los gastos de Start Up, la Comisión Arbitral no ha tenido en cuenta la finalidad de la norma del Convenio Multilateral que considera que el costo de mercadería vendida no debe ser computable,

ya que la mencionada norma justamente busca evitar la duplicación de considerar el ingreso por venta y el costo de la venta como indicio del desarrollo de actividad de cada jurisdicción, y por ese motivo se dispuso que el costo no sea computable (porque la venta representa la medida del desarrollo de actividad en cada jurisdicción); en este caso, teniendo en cuenta que no hay ingresos por ventas de las terminales (como principio general no se cobra por la instalación y en casos excepcionales se ha cobrado valores irrisorios muy inferiores a los costos de los dispositivos), justamente el gasto de adquirir los mismos debe ser computable a los efectos del cálculo del coeficiente de Convenio Multilateral, porque si no se computara, no se estaría tomando este concepto como indicio de ejercicio de actividad en cada jurisdicción, ya que no se estaría distribuyendo un ingreso por su venta (no se cobran o se cobró excepcionalmente valores irrisorios), y tampoco el gasto por pretensión irrazonable del fisco.

En resumen, sostiene que los gastos por servicios de Mpos, responden a gastos incurridos para generar los medios para prestar el servicio de agrupador de medios de pago, y que contablemente en línea con lo mencionado han sido registrados como gastos, y consecuentemente no pueden ser tratados como costo de mercadería no computable como pretende el fisco.

Que, por otra parte, se agravia que, en su opinión, no ha sido valorado el fallo del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires "Red Odontológica", que claramente demuestra que los gastos de Start Up y Mpos son computables.

Que también plantea que la Comisión Arbitral omitió producir la prueba ofrecida que demostraría sin esfuerzo alguno que los gastos que Botón de Pago SA ha computado a los efectos de obtener el coeficiente de distribución resultan absolutamente computables, debido a que ellos no resultan ser costo del servicio sino que por el contrario resultan ser gastos.

Que, finalmente, solicita en subsidio la aplicación del Protocolo Adicional, indica que la Comisión Arbitral pretende sostener que no debe aplicarse el Protocolo Adicional porque supuestamente Botón de Pago SA no habría notificado a los fiscos involucrados, cuando esta etapa ha sido cumplimentada, y adjunta copia de todas las notificaciones realizadas a los fiscos al momento de dar respuesta a la Vista.

Que, además de las notificaciones antes referidas, adjunta pericia contable que indica que API ordenó de manera posterior a la presentación del caso concreto ante la Comisión Arbitral.

Que ofrece pericial contable. Plantea caso federal.

Que en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Santa Fe transcribe los considerandos de la Resolución CA N° 29/2023 y agrega que como puede observarse de la totalidad de los considerandos que fundamentan la ahora apelada resolución de la Comisión Arbitral y lo esgrimido en la instancia de apelación por la contribuyente, en lo concerniente a la cuestión de fondo en debate, no surgen nuevos argumentos o elementos que posibilitem variar el razonamiento sostenido por dicho

organismo del Convenio Multilateral, por lo que entiende que –sin lugar a dudas– corresponde ratificar lo resuelto por la Comisión Arbitral.

Que en lo que respecta a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional que fuera desestimada por la Comisión Arbitral, en razón de no constar en las actuaciones las notificaciones a los demás fiscos involucrados, indica que si bien en esta instancia de apelación acompaña a fs. 303/327 el cumplimiento de dicha exigencia, no acredita fehacientemente que ha sido inducida a error, en un todo de acuerdo a lo estipulado en el artículo 97 del Anexo a la Resolución General CA. 18/2022.

Que por lo expuesto, entiende que corresponde desestimar la apelación promovida por la firma Botón de Pago SA, contra los términos de la Resolución CA N° 29/2023.

Que esta Comisión Plenaria observa que no encuentra motivos que lleven a revocar la resolución de la Comisión Arbitral al no lograr la apelante conmovier lo decidido en aquella instancia.

Que, en efecto, en primer término cabe destacar 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. Y es en este sentido, que la interpretación de los gastos no computables expresamente mencionados y otros que no los fueren, debe realizarse con suma prudencia y limitarse exclusivamente a aquellos que en forma clara no permitan medir adecuadamente la actividad económica del contribuyente.

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 servicio de Start Up consistía según el contribuyente en su presentación ante la CA "...en los desarrollos y servicios necesarios para el lanzamiento de un botón de pagos virtual para operar en internet, y una billetera digital ("Servicio de Start Up")...", adicionando "los gastos de Start Up corresponden al desarrollo del software necesario para que mi representada pueda prestar sus servicios de procesamiento de pago virtuales".

Por su parte, el fisco no difiere en los hechos, más allá de diferir en el tratamiento e indica "...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, sin lugar a dudas, no implican una actividad propia de Botón de Pago SA, sino del tercero Prisma Medios de Pago".

Cabe resaltar también que a fs. 265 y ss de la Ac.Ad. obra 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). En prieta síntesis, se trata del desarrollo de un software que utilizará Botón de Pago SA para prestar sus servicios.

Es claro en el caso 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.

Si bien ahora el contribuyente en su presentación alude a otros factores además del software, ello no permite conmovir las consideraciones de la Comisión Arbitral.

Por otra parte, el argumento de que los servicios de Start Up son el equivalente a tercerizar horas de trabajo de sus empleados no se condice con lo que surge del contrato que dispone "... 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'); en efecto, el contrato no habla de horas, ni de cantidad de personal, habla del desarrollo de un software.

Asimismo, el contribuyente sostiene que la exclusión a la computabilidad contenida en el inc. b) del artículo 3° se limita a los costos de servicios siempre que estos se comercialicen en el mismo estado y sin el agregado de valor alguno. Cabe destacar que las condiciones que expone el contribuyente no surgen del texto legal del CM, más allá de que en el análisis de algún caso en particular dichas características se hayan tenido en cuenta para la exclusión de la aplicación de dicho inciso.

Sin embargo, en el caso particular, las erogaciones realizadas para el desarrollo de un software esencial para la prestación del servicio claramente 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.

Que en cuanto a la documental que se agrega a fs. 328/374 –pericial producida en sede administrativa–, cabe observar que se trata de una pericia producida en fecha 24/03/2023, esto es con posterioridad al inicio de la acción ante la Comisión Arbitral – 8/11/2022 (fs. 45)–. En este punto, el Reglamento Procesal ofrece dos momentos al accionante para incorporar documentos de fecha posterior, esto es ante la Comisión Arbitral –conforme artículo 8°– o ante la Comisión Plenaria –conforme artículo 17–, por lo tanto, la misma debe ser considerada.

En este punto, entonces, cabe indicar, sin embargo, que en nada hace variar las conclusiones a las que arribó la Comisión Arbitral. Es importante destacar, sobre el particular, que las opiniones de un perito sobre la forma en que debe ser interpretada una norma, carece de toda relevancia jurídica. El perito debe expedirse sobre hechos y la tarea pericial consiste en colaborar en la indagación de los hechos controvertidos para poder lograr una apreciación consciente y razonable de los mismos por parte del juzgador. Por lo demás, las preguntas en la que se solicita que el experto brinde su interpretación u opinión sobre normas del Convenio Multilateral (vgr, 1, 2, 3, 5) o sobre la aplicación de un fallo (vgr. 4) no pueden ser consideradas.

Por otra parte, en cuanto al tratamiento contable otorgado por la contribuyente como gasto o costo, que es acreditado con la pericial, corresponde señalar que el tratamiento contable puede servir de indicio pero no resulta un hecho determinante. Es incorrecto utilizar únicamente los principios contables al momento de definir qué conceptos integran el costo de los bienes y cuales deben considerarse en el cuadro de gastos, ya que no existe una identidad entre el costo contable y el costo impositivo a los fines del Convenio Multilateral. De esta forma, a los fines de la confección de los coeficientes se parte del Balance Contable y la información contable, sobre el cual deben

aplicarse las normas del CM para obtener así un balance impositivo a los fines del Convenio Multilateral. Cabe reiterar, entonces, que el tratamiento contable es un indicio pero no es determinante a los fines de la aplicación del CM. Por lo tanto, en el caso concreto resulta irrelevante el tratamiento contable que le haya dispensado el contribuyente y que fue analizado en la pericia.

En función de lo expuesto, es correcto el criterio de la Comisión Arbitral en cuanto resuelve que las erogaciones incurridas para el desarrollo del software, esencial para el servicio prestado por el contribuyente, son un costo de prestación del servicio que debe ser encuadrado dentro del inc. b) del art. 3° del Convenio Multilateral.

Los restantes planteos del apelante vinculados con este punto son insustanciales.

Que respecto del tratamiento de las erogaciones para la adquisición de terminales MPos frente al Convenio Multilateral, la Comisión Arbitral entendió que al utilizarse el MPos como un elemento esencial para brindar el servicio de procesamiento de pagos (el Mpos toma los datos del medio de pago –tarjeta de débito, crédito, etc.–) se integra al servicio que se brinda y es parte del costo del mismo (cfr. art. 3°, inc. b, CM).

En este punto, el apelante no rebate el encuadre dado por la Comisión Arbitral ya que continúa agravándose del criterio sostenido originalmente por Santa Fe. Es por ello que corresponde en este punto rechazar la apelación.

Que respecto del Protocolo Adicional, la Comisión Arbitral rechazó la aplicación del PACM por el siguiente fundamento: 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.

En este punto, corresponde indicar que las notas obrantes a fs. 303/327 (notas a fiscos vinculadas a la aplicación del Protocolo Adicional) son documentos previos al inicio de la acción que estaban en poder de la accionante, no alegando motivo alguno el contribuyente sobre la imposibilidad de acompañarlas junto al inicio de la acción. Es por ello, que de conformidad con lo que disponen los artículos 8° y 17 del Reglamento Procesal, corresponde su desglose y su no consideración.

Ahora, en forma extemporánea, como queda dicho, el apelante pretende incorporar esa documentación, lo cual no hace más que ratificar que la decisión de la Comisión Arbitral ha sido correcta y ajustada a las constancias de la causa. Más allá de ello, tampoco se encuentra acreditada la inducción a error (art. 2° de la Resolución General N° 3/2007).

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 Plenaria realizada el 14 de marzo de 2024.

Por ello,

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

ARTÍCULO 1°.- No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Botón de Pago SA contra la Resolución CA N° 29/2023, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente.

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



SECRETARIO

PRESIDENTE